وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

مقدمة من طرف الطالب :

بساحة علي

تحت إشراف الأستاذ :

د. عتو الشارف

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بشني يوسف	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم
مقررا	عتو الشارف	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر- أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

الـفـهـرس

الإهداء
كلمة شكر
الفهرس
قائمة الأشكال البيانية
مقدمة عامة **أ-ب**
الفصل الأول مخطط الوطني الحسابي **1-24**
تمهيد **01**
المبحث الأول : التناسق المحاسبي الدولي و الهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي **02**
المطلب الأول : التناسق المحاسبي الدولي **02**
المطلب الثاني: الهيئات المروجة للتناسق المحاسبي الدولي **06**
المبحث الثاني: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية **08**
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية **08**
المطلب الثاني: القوائم المالية الدولية **12**
المبحث الثالث: ظاهرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم وفي البلدان العربية **16**
المطلب الأول: لوحة عن وضعية المحاسبة في العالم **17**
المطلب الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم **18**
المطلب الثالث: الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية **20**
الخلاصة الفصل **42**
الفصل الثاني تكييف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي **25-63**
تمهيد **25**
المبحث الأول: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي **27**
المطلب الأول: عمل اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني **28**
المطلب الثاني: أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي **28**
المطلب الثالث: الاختبار الجزائري للإصلاح **28**
المبحث الثاني: الإطار العام لمشروع المحاسبي المالي الجديد **30**
المطلب الأول :الإطار المفاهمي وتنظيم المحاسبة **30**
المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي **33**
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومدونة وسر الحسابات **39**
المبحث الثالث: مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات **43**
المطلب الأول:مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي **44**
المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي **44**
المطلب الثالث:متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية **45**
خلاصة الفصل **63**
الفصل الثالث الشركة الوطنية السونطراك مجمع GP1Z **47-65**
المبحث الأول: الشركة الوطنية للسوناطراك SPA **47**
المطلب الأول: تاريخ سوناطراك 47
مطلب الثاني: منظمة سوناطراك 48
المبحث الثاني: تقديم GP1Z معقدة 49

المطلب الأول: تعريف GP1Z معقدة 49
المطلب الثاني: المرافق الرئيسية للمجمع 50
المطلب الثالث : الإدارات ذات الصلة مباشرة مع مجمع 55
المبحث الثالث: إدارة المالية للمجمع GP1Z 56
المطلب الأول: إدارة الشؤون المالية ثالثا: GP1 / Z 56
المطلب الثاني: الوحدات التشغيلية 60
المطلب الثالث : تسجيل المحاسبية للشراء اللوازم والاستثمار 65-60

الخاتمة العامة
المراجع 66
الملاحق 67

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	صفحة
01	يوضح مصادر الفروق المحاسبية	07
02	مخطط مقد GP1Z	74
03		
04		
05		
06		

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الجدول	صفحة
01	**يوضح تنظيم منظمة سوناطراك**	67
02	يوضح مخطط معقد GP1Z	73
03	التنظيم وزاري المالية مجمع GP1Z	76
04	تنظيم قروض KTP	78
05	تنظيم وزارة الخزانة	79
06	مخطط من وحدة تنفيذية	80
07	دائرة المحاسبة العامة	82

تمهيد :
إن ظاهرة التنميط المحاسبي الدولي في حالة تعمق يوما بعد اليوم ، و ذلك للإرادة التي تجدها في ضرورة الحصول على معلومات متجانسة تعكس سياسات و نشاطات المؤسسة ، و هذا ما يسهل على المحاسبين تلخيص و إعداد مؤشرات اقتصادية إذا توفرت لديهم ملاحق متناسقة و موحدة .
و كذلك يعتبر التوحيد المحاسبي ذو نفع عام لمستعملي المحاسبة كون أنه يجعلهم يخضعون لتدابير وقواعد متجانسة و هذا ما يسمح بالقيام بم قارنات بين المؤسسات ،و الأكيد أنه بعد ظهور مجلس لجنة
معايير المحاسبة الدولية كمعد أساسي للمعايير ، تزايدت الإنضمامات إليها بط ريقة تثبت فعالية التوحيد والتنسيق المحاسبي .
و هذا بغض النظر عن انحيط الاقتصادي السائد ، كون الغاية وحيدة و الهدف واضح و هو ضمان معلومات متجانسة .
و عليه سنتطرق في هذا الفصل إلى استعراض التناسق كمفهوم محاسبي و كذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضاف إلى بعض العموميات حول المعايير المحاسبية الدولية ، و أيضا ظاهرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم و في البلدان العربية و خاصة في الجزائر.

المبحث الأول : التناسق المحاسبي الدولي و الهيئات القائمة على التوحيد المحاسبي
إن أصول انبثاق فكره توحيد قواعد ومبادئ الممارسة المحاسبية هي أساسا مسألة ضرورة انسجام وتناسق البيانات المالية، وعلى هذا الصدد تطرقنا إلى القيام في هذا المبحث بعرض هذا المفهوم من الوجهة المحاسبة

المطلب الأول : التناسق المحاسبي الدولي

1. تعريف تناسق المحاسبي الدولي

التناسق هو عمليه زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع الحدود للخلافات بينها، حيث تقلل المعايير المتنافسة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة[1] .

وقد بدأت محاولات تناسق للمعايير المحاسبية حتى قبل إيجاد لجنه المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في عام 1973 م، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رؤوس الأموال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنوع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية والإفصاح والمراجعة. وتجاوبا مع ذلك ،زادت محاولات التناسق خلال التسعينيات. والآن يعتبر التناسق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات ومستخدمي القوائم المالية.

ومن هذا المنطلق ،يستخدم المحاسبون لفطي التناسق والنمطية كمترادفين ،ولكن النمطية وعلى العكس من التناسق، تعطي بصفه عامه الانطباع بأنها مجموعه من القواعد الجامدة والضيقة، وأنما قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المواقف ولا تقبل النمطية أي اختلافات على المستوى القومي وهي بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي ،أما التناسق فهو أكثر مرونة وانفتاحا حيث لا يأخذ بمنهج مقياس واحد يناسب الكل ويأخذ في اعتباره الفروق القومية ، وقد حقق التناسق قدرا كبيرا من التقدم على المستوى الدولي في السنوات الأخيرة[2] .

وتوضع توجيهات قانون الشركات الرابع للإتحاد الأوربي مفهوم التناسق ، وتحدد هذه التوجيهات عدة مقاييس محاسبية ومتطلبات الإفصاح ، وبتضييق مدى الاختلافات بين البدائل ، ولكن في نفس الوقت فإن السماح بتطبيق أكثر من أساس لقياس التكلفة أمكن لهذه التوجيهات التناسق المحاسبي ، عند تقييم الأصول الثابتة الملموسة ، وتسمح هذه التوجيهات عند تقييم الأصول الثابتة الملموسة بتطبيق مقاييس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية .

ويعتبر مفهوم القابلية للمقارنة أكثر وضوحا من التناسق ، حيث أن المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لمقاييس محاسبية مختلفة وإفصاح ونظم المراجعة قد تكون قابلة للمقارنة إذ تشابهت بطريقة كافية بحيث تتيح لمستخدمي القوائم المالية إجراء المقارنة بدون الحاجة إلى الارتباط الوثيق لأكثر من نظام محاسبي واحد. ولعل الفروق في متطلبات التقرير المالي والممارسات في المال ، وكذلك الاحتياجات المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية لمقارنة المعلومات من دول مختلفة ، كانت هي القوة الدافعة للتناسق الدولي . ويشمل التناسق المحاسبي الدولي على التوافق في :

- المعايير الحاسبية التي تتعامل مع القياس والإفصاح .
- الإفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات التعامل التجاري مع الجماهير ، فيها يتعلق بالأوراق المالية أو بالتسجيل في بورصات الأوراق المالية .
- معايير المراجعة .

2. مزايا التناسق المحاسبي الدولي[3]

يرى مؤيدو التناسق الدولي أن التناسق أو حتى النمطية له العديد من المزايا ، فعلى سبيل المثال فقد كتب جون تيرنر في جانفي 1983 م : من أكبر المزايا التي تحصل عليها نتيجة إتباع التناسق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية . وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية ، وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية.

[1] محمد عصام الدين، الماحسبة دار المريخ للنشر 2005، ص ص 349، 350

[2] محمد عصام الدين، مرجع سبق ذكره ص 351

[3] نفس المرجع ص 351

وهناك ميزه ثانية هي أن التناسق سيؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المختلفة عندما يتطلب أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عده قوانين وممارسات مختلفة .
والميزة الثالثة التي يمكن الحصول عليها من التناسق هي رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان،
وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية .
كما يرى المختصين في علم الاقتصاد بأن هناك صعوبات لترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة وفقا لنظم محاسبية غير محلية ، وبذلك إنهم يرون أن التناسق سيجعل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات ، وبالتالي يمكنهم من اتخان قرارات أفضل على هذه المعلومات

3. دواعي ومتطلبات التوافق المحاسبي الدولي :

لقد عرفت المحاسبة تقلبات وتحولات عميقة نتيجة للتسارع الذي ميز وبميز اتجاه الاقتصاد الدولي نحو الشمولية وما كان يقتضيه من اعتماد أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات التي لم تصبح موضوع اهتمام الأسواق الدولية فقط ، ولكن أصبحت فاعل فيها كذلك ، وفي ظل السياق الدولي الجديد أصبحت المحاسبة غير قادرة على احتواء هذا الواقع الجديد إذا كان قصورها جليا في مجال الإمداد بقواعد محاسبيه فوق القطاعية أو فوق الوطنية لهدف الرفع من الكفاءة الاقتصادية التي كانت محور اهتمام العديد من الأطراف، وأصبح كل من هذه الأطراف يتصور الحلول المناسبة لها والتي كانت متباينة في معظمها، وفيما يلي سوف نتناول أهم الدوافع التي نرى بأنها كانت وراء بروز أهم ،التوافق المحاسبي الدولي والحاجة لمحاسب دولي.

3-1 شموليه أسواق رأس المال (العولمة المالية):

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي تميز بالهيمنة الاقتصادية الأمريكية ويرون التكتلات الاقتصادية وتعاظم دورها في الاقتصاد العالمي، في إطار ما يعرف بظاهرة العولمة، التي شملت كل من الحياة السياسية، الاجتماعية، والاقتصادية. وأفرزت توسعها في النشاط الاقتصادي للمؤسسات مما أدى بدوره إلى تطور أسواق المال الذي رافقه احتياج لتبادل المعلومات نتيجة لما يلي :

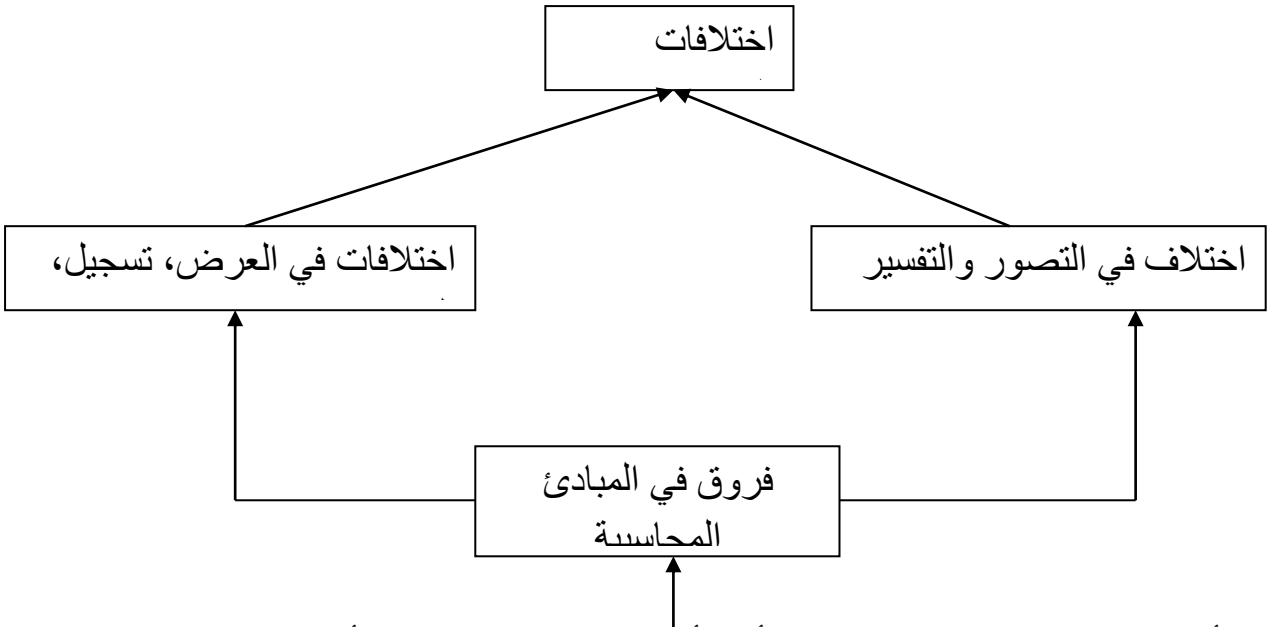
أ- توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات

بالرغم من أن النشاط التجاري الدولي قديم ، إلا أنه تطور مع نوع جديد من المؤسسات الدولية التي اهتمت بالاستثمارات الخارجية لما تحققه هذه الاستثمارات من مزايا اقتصادية، مالية وحتى سياسي ، وهو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إزاحة كل الحدود والحواجز الجمركية للعرقلة لتطور التجارة العالمية ، في بحث مستمر عن تطور أنشطتها الدولية للأسباب التالية :

- القرب من مصادر التموين للتحكم في مواد الأولية والمواد الطاقويه (البترول، الغاز) خاصة بعد الأزمات النفطية التي عرفها العالم في نهاية القرن الماضي.
- المشاركة في عمليات الأعمار والإنماء في أعقاب الحروب والسرعات التي شهدتها العديد من الدول بدعم من البنك الدولي.
- الوصول إلى مصادر التمويل، والاستفادة من الادخار العالمي من خلال عمليات الإصدار التي تقوم لها الأسواق المالية الدولية للحصول على تمويل أنشطتها بشروط ملائمة فالإنتاج لها في أسواقها الوطنية.

نتيجة لتباين شروط العمل التي تحكم نشاط المؤسسة الأم، وأنشطه الفروع ولأجل الحد من أثار اختلاف الأنظمة المحاسبية والضريبة من دولة إلى أخرى، عمدت الشركات المتعددة الجنسيات للاستعانة بمكاتب المراجعة الدولية في مجال مراقبه الفروع وإعداد الحسابات المجمعة.
وحسب روشات ووالطن " ROCHAT ET WALTON" سنه 1997 م أنه يوجد في الوقت الحالي ستة (6) شركات كبرى للمراجعة لها بعد عالمي وتضمن العمل بمستوى عالي من الجودة.
ب- طور الأسواق المالية الدولية:
بعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز بها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد بشكل كبير مباشر في تعبئة الادخار، ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها ،وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز من ميزانيتها .
كما أن لأداء المالي الناتج عن تطور الأسواق المالية، و تزامن ذلك مع تحرر القطاع المالي من كل أشكال القيود التي كانت تعيق انسياب الأموال بين الدول.
وكان لثورة الاتصال و التكنولوجيا الرقمية الدور البارز في هذا التحرر بما قدمته من إمكانيات ضخمة ساعدت على ربط. الأسواق المالية و المتدخلين فيها و مكنتهم من التواصل و تبادل المعلومات التي تتطلبها.عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.
ت- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية :
كان لنمو الأسواق المالية و تطورها و انفتاحها العالمي الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية و المالية التي تنشرها هذه الشركات ، سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية و أرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.
من أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكالها وطرق الاتصال المالي للتقرب من المستثمرين الدوليين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات أو هيئات حكومية، طبيعة القيود التي تفرضها هيأت تسيير ومراقبة الأسواق المالية في دول مختلفة على الشركات الأجنبية التي ترغب دخول أسواقها ، و القضائية بالالتزام بالمعايير الوطنية المتعلقة بإعداد ونشر القوائم المالية في إطار سياسات الإفصاح التي تعتمدها هذه الدول ، وتختلف هذه المعايير من دولة لأخرى ، تبعا لاختلاف الأنظمة المحاسبية لهذه الدول نتيجة لتأثير المحيط الاقتصادي ، الثقافي و الاجتماعي فيها.
2-3 التباين و الاختلاف في الأنظمة و الممارسة المحاسبية:
لم تظهر أهمية الحاجة لتناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية إلا مع تطور و تسارع حركة التجارة الدولية و ازدهارها، و تطور الأسواق الحالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم.
إن الاختلاف القائم بين الأنظمة المحاسبية بين دول العالم تبعا لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها، والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف وكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية ، الاجتماعية و السياسية في كل دولة. هذه الظروف التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول .
أ- مصادر الاختلاف المحاسبي:
يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية و الاجتماعية
والسياسية من دولة إلى أخرى، إضافة إلى العوامل الثقافية و القيم.

و العوامل الأساسية التي تفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية هي كما يلي : النظام القضائي،
طرق تمويل المؤسسات، الجباية، مستوى التضخم الارتباطات السياسية و الاقتصادية بين البلدان.
و الشكل رقم 01 يوضح مصادر الفروق المحاسبية:



ب- أشكال الاختلاف المحاسبي[1]:من بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية، ما يتعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة الذي يختلف خصوصيتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية و الثقافية و هذا م باسة الإخبار، القياس المحاسبي، قياس النتيجة.....

ت-

4. تقييم التناسق:

هناك مجموعة من الدلائل تشير إلى سق المحاسبي الدولي. و عليه فإن كل أبعاد المحاسبة سوف تصبح د حاليا أن معظم الدول اتخذت معاييرها الوطنية على أساس المعايير الدوى و كما تؤيد سات الاستثمارية و المستخدمين للقوائم المالية، و لهذا يستوجب تبني سيادة الوطنية.

المطلب الثاني: الهيئات المروجة للتناسق المحاسبي الدولي

هناك ست ه الشكل البياني رقم 01: مصادر الفروق المحاسبة لدولية و للتنسيق المحاسبي الدو المصدر:: مدني بن بلغيث، مرجع سابق، ص114

1- الهيئاد

1-1 لجنة معايير المحاسبه الدوليه: و تمثل هذه اللجنه مصالحه ، القطاع الخاص و منظماته و سنقوم بدراستها لاحقا.

1-2 لجنة الإتحاد الأوروبي : و تمثل جهات سياسية تستمد قوتها من الاتفاقات الدولية .

[1] محمد عصام زيدان، مرجع سبق ذكره ص 353
[2] محمد عصام زيدان، مرجع سبق ذكره ص356

1-3 المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية: و تمثل جهات سياسية تستمد قوتها من الاتفاقيات الدولية، فهي تضع التنظيمات.عالية المستوى، بما في ذلك معايير تناسق المحاسبة و الإفصاح للجهات التي ترغب في زيادة رأس مالها أو التجارة عبر الحدود.

1-4 الإتحاد الدولي للمحاسبين : وتشمل الأنشطة الرئيسية لإتحاد المحاسبين الدوليين على تقديم الإرشادات المهنية والفنية والترويج لعمليات الإتحاد ولجنة معايير المحاسبة الدولية .

1-5 مجموعة من الخبراء العاملين في الحكومات التابعة للأمم المتحدة: و الخاصة بمعايير المحاسبة والتقارير الدولية وهي جزء من مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية.

1-6 مجموعة العمل للمعايير المحاسبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية : و تشارك العديد من المنظمات المحاسبية الإقليمية مثل إتحاد المحاسبين الدولي و إتحاد محاسبي الشمال في وضع بعض المعايير عبر الحدود بين الأقاليم المختصة ، أمام مجلس الخبراء المحاسبين الأوروبيين فهي منظمة جديدة نسبيا ، تمثل هيئات المحاسبة الوطنية في أوروبا ، و من المنظمات الأخرى البورصات الأوروبي و المنتدى الأوروبي لهيئات الأوراق المالية .

2- المروج الأساسي للمعايير " لجنة معايير المحاسبة الدولية "

2-1 **تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية** : تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية في جوان 1973 تبعا لاتفاق بين المنظمات المهنية المحاسبية لعشرة دول هي : أستراليا، ألمانيا، كندا، الولايات المتحدة ، فرنسا، بريطانيا، إيرلاندا، اليابان، المكسيك و هولندا.

مقر اللجنة هي العاصمة البريطانية لندن، و أول رئس لها و هو sir Honry Benson والهدف من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال و غيرها من المنظمات لأغراض التقرير المالي حول العالم، و قد أصدرت اللجنة 41 معيارا محاسبيا دوليا و كذلك إطار إعداد و عرض القوائم المالية، و أصبح عدد الأعضاء يبلغ 143 منظمة و 5 منظمات مشاركة من 103 دولة، و قد عرف القانون الأساسي لهذه اللجنة مراجعة هيكلية نتج عندها تغيير في هياكلها، بدأ العمل في تاريخ 1 أفريل 2001م .

وتشمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية الهيآت التالية :

أ- مجلس لجنة المعايير المحاسبة الدولية : و هو المجلس الذي يضع و يحسن معايير المحاسبة المالية و التقرير لمؤسساته وتشمل مسؤولياته:

- اعتماد مقترحات المشروعات.
- طرق و أساليب إعداد المعايير.
- تعيين لجان التوجيه.
- إقرار مسودة الإعلان و معايير المحاسبية الدولية النهائية.

و يتكون المجلس من 17 منظمة من 13 هيأة محاسبية و 4 منظمات أخرى .

ب- المجموعة الاستثمارية : و تقدم هذه المجموعة توجيهات للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أولويات المشروعات و القضايا الفنية، و ليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية .

ت- المجلس الاستثماري : يراجع هذا المجلس إستراتيجية و خطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته و يقوم أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبية الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة و مجتمع الأعمال و مستخدمي القوائم المالية و غيرهم من الأطراف المهتمة .

ث- اللجنة الدائمة للترجمة : و تتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل مهم حق التصويت و هي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن مواجهتها، و تعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة .

ج- جماعة العمل الإستراتيجي : تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، و يقع تحت نظرها معالجة هيكل اللجنة، وإجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي المحاسبة القوميين، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل .

2-2 أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية :

يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بدستورها، و تتمثل أهدافها الأساسية فيما يلي[1]:

- إعداد ونشر للصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وكذلك تقربه استعمالها و تعميمها على المستوى الدولي.
- المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية، والمعايير والإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية.
- العمل على أن تحتوي القوائم المالية و الوثائق الأخرى معلومات مالية ذات جودة عالية، بشفافة وقابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم، ومختلف المستعملين الآخر.بن من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية
- ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة. بالإضافة إلى أهداف خفية من شأنها أن تلبي حاجات مستخدمي البيانات المالية.

2-3 تطور لجنة معايير المحاسبة الدولية :

هدت اللجنة تطورات في إعداد المعايير من حيث الهيكل و المضمون و كانت على النحو التالي:

- 1973-1995 : البحث عن سياسة تدعم المضمون المفاهيمي و الإطار التطبيقي للمعايير وذلك إصدار عدد كبير من اللإجراءات الجديدة.
- 1995-1999 : تصميم هيكل المعايير المحاسبية الدولية من خلال 41 معيار قابل للتطبيق .
- 2001-2001 : إسناد مهام إعداد المعايير إلى مكتب لجنة المعايير المحاسبية الدولية و التطرق إلى البعد المالي و ذلك بإضافة معايير متعلقة بالتقارير المالية بتسمية معايير التقارير المالية الدولية.

كما طرأت على اللجنة إصلاحات بغية التأقلم مع المحيط المحاسبي العالمي و ذلك في 2001م، وهذه الإصلاحات تمحورت في السعي إلى خلق صفة الموحد الوحيد للجنة، و عليه تم اللجنة إلى مؤسسة عالمية مستقلة.

المبحث الثاني: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية:

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

1- مفهوم المعايير المحاسبية :

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

و قد ترتب عن ذلك الحاجة على معايير المحاسبة الدولية ،تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات و تحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى و من طرف الدول .

[1] جلال حمري، مرجع سابق ص 200

حيث عرف المعيار حسب ISO -International Standars Organisation على أنه وثيقة أعدت بإجماع و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها ،تعطي لاستعلامات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين ومنه نستطيع القول أن المعايير المحاسبية تعتبر عن أدوات قياس محاسبية تستخ دم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي. وهي تحظى بقبول عام لمعرفة الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالي[1]ة .

2- الحاجة للمعايير المحاسبية إن غياب معايير المحاسبة الدولية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل ، ومنه تظهر الحاجة إلى هذه المعايير من خلال [2]:

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة ،فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة و تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية ،ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة ،و بالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس
- عملية اتخاذ القرار، و بهذا فإن المعيار الملائم و المناسب و توفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

أما فيما يتعلق بنتائج غياب المحاسبية فهي كما يلي[3] :

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة ، أو قد يؤدي إلى المنشات لاستخدام طرق متباينة و غير موحده ، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.
- غياب المعيار المحاسبي قد يودي إلى قوائم مالية كيفية، و بالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين .
- غياب المعيار المحاسبي قد يودي إلى اختلاف الأسس التي تحدد و تعالج العمليات و الأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة و المنشآت المختلفة ، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل .
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين .

3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالتالي[4]:

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائي ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة و إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخلين والخارجين.
- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية و إذ لم تكن تتلاءم ، فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل بها

[1] محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبة المصرية ومشكلات التطبيق، ص48
[2] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية دار حنين، الأردن، سنة 1995 ص 47
[3] نفس المرجع ص 47
[4] نفس المرجع

- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر .

4- أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية: تتجلى أهداف المعايير المحاسبية في :

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد ما عند إعداد وتجهيز القوائم البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة والقواعد والاجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد عرض القوائم المالية

5- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجوعة من الخصائص أهمها[1] :

- قدرتها على تحقيق الإجماع ،خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي .عرفتها هيأة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) و التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير لشمل كل الأطراف المهتمة بها ، دون إهمال وجهة نظر الهيأة الوطنية المؤهلة .
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضع التى تكون مجالا للمعايير و هو ما أكسبها نوعية عالية الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها ،إذ أن أهم ما يميز المعايير المحاسبية الدولية ليس ما تسمح به لكن ما تمنحه.
- غير إجبارية لأنها ليس لها صغة القانون أو التنظيم.

6- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تهتم عملية إعداد المعايير المحاسبية عادة بحل المشاكل التي تم طرحها من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) أو أعضاء الهيأة ،أو الهيأة التي تربطها علاقات معها، و يتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار ، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلي هيأة التوحيد لثلاثة دول على الأقل.
- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالشكل المطروح ، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيآت التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصويري ،و من ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها .
- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة و التبريرات المرفقة بها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة 6 أشهر عادة.
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ و يعرضها على المجلس للمصادقة.
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح ،يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود عليها خلال فترة شهر، بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء
- بعد تلقي ودراسة الردود وما لتتضمن من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، و بعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حضي بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل.

7- قائمة المعايير المحاسبية الدولية سارية التطبيق :

[1] يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، سنة 2002، ص 22

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية 41 معيار، و في لإطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة و حذف بعض المعايير بحيث بقي منها في عام 2008م 31 معيار نافذ المفعول، و فيما يلي قائمة المعايير الجاسبية الدولية IAS.

- المعيار1 IAS: عرض القوائم المالية.
- المعيار2 IAS: المخزون.
- المعيار7 IAS: بيانات التدفق النقدي
- المعيار8 IAS: السياسة المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء.
- المعيار10 IAS: الأحداث اللاحقة لتارخ الميزانية
- المعيار11 IAS: عقود الإنشاء.
- المعيار12 IAS: ضرائب الدخل.
- المعيار 14 IAS: التقارير حول القطاعات.
- المعيار16 IAS: الممتلكات و المصانع و المعدات.
- المعيار17 IAS: عقود الإيجار.
- المعيار18 IAS: الإيراد.
- المعيار19 IAS: منافع للموظفين.
- المعيار20 IAS: محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- المعيار21 IAS: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- المعيار23 IAS: تكاليف الاقتراض.
- المعيار24 IAS: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- المعار26 IAS المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التعاقد.
- المعيار 27 IAS القوائم المالية الموحدة و المفضلة.
- المعيار 28 IAS المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.
- المعيار29 IAS لتقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار30 IAS الإفصاح في البيانات المالية للسلوك و المؤسسات المالية المشابهة
- المعيار31 IAS الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار32 IAS الأدوات المالية و العرض .
- المعيار33 IAS ربحية السهم الواحد.
- المعيار34 IAS التقارير المالية البينية.
- المعيار36 IAS الانخفاض في قيمة الأصول
- المعيار37 IAS . المخصصات ، الالتزامات المحتملة الأصول المحتملة
- المعيار38 IAS الأصول عير الملموسة
- المعيار39 IAS الأدوات المالية
- المعيار40 IAS استثمارات العقارية.
- المعار41 IAS الزراعة

سوف نتطرق إلى عرض المعايير بشكل مفصل في الملحق

8- قائمة معايير التقارير النافذة المفعول لعام 2008:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و هذه المعايير هي :

- المعيار1 IFRS: تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمرة الأولى
- المعيار2 IFRS: الدفع عتى أساس الأسهم.

- المعيار3 IFRS: اندماج الأعمال.
- المعيار4 IFRS: عقود التأمين.
- المعيار5 IFRS: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغرض البيع والعمليات المتوقفة
- المعار6 IFRS: اكتشاف و استغلال الموارد المعدنية.
- المعيار7 IFRS: الادوات المالية، الإفصاح.
- المعيار8 IFRS: تقديم التقارير حول القطاعات.

و بصفة عامة تهدف المعايير الجديدة إلى الوصول إلى مجموعة المعايير عالية الجودة ، و إدخال تحسينات على المعايير القائمة ، وإزالة التناقضات و إلغاء أو تقليل البدائل المتاحة و التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية .

المطلب الثاني: القوائم المالية الدولية:

1. أهداف القوائم المالية :

تتمثل أهداف القوائم المالية للإطار التصويري لهيئة المعايير المحاسبية الدولية في إمداد مجموعة واسعة من المستعملين بالمعلومات الضرورية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية :

- الوضعية المالية للمؤسسة و ما يرتبط بها من الموارد الاقتصادية التي توجد تحت تصرفها، هيكلتها المالية و كذلك قدرتها على التسديد.
- أداء المؤسسة .
- التغيير في الوضعية المالية للمؤسسة من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة .

2. الخصائص الكيفية للقوائم المالية :

تتمثل الخصائص الكيفية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات (القوائم) المالية مفيدة
للمستخدمين و هناك 4 خصائص كيفية أساسية هي

2-1 القابلية للفهم (الوضوح) Intelligibilité:

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، و لهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمين على العلم بالأنشطة التجارية و الاقتصادية و بالمحاسبة و أن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية ، فلا يجوز استبعاد أي معلومات يمكن أن تعتبر كركيزة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

2-2 الملائمة pertinence:

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات و ذلك حتى تكون ذات مستوى عال من الدلالة. وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها و ذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم ، و يجب أن تكون ملائمة مقرونة بمبدأ الأهمية النسبية .

كما أن الأهمية النسبية تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذ أن حذفها أو تحريفها يمكن أن يخلق غموض على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية ،تتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ و في ظل الظروف الخاصة بحذفه و تحريفه ،لذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

2-3 إمكانية الوثوق في المعلومات المالية: Fiabilité

تعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية و التحيز و يمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

قد تكون المعلومات ملائمة و لكنها غير موثوق فيها بدرجة عالية بسبب طبيعتها أو مدلولها لدرجة قد تجعل الاعتراف بها مضللا ، و مثال ذلك حالة تسجيل موجودات في ذمة المؤسسة و هي أصلا مرهونة مقابل قرض، و عليه فمن المناسب الإفصاح عن قيمة الموجودات و الظروف المحيطة بها .

و على هذا الصدد فإن نصوصيات الوثوق في القوائم المالية تتمثل فيما يلي :

- التمثيل الصادق : أي يجب أن تتمثل الميزانية بصدق العمليات و غيرها من الأحداث التي ينتج عنها موجوداتها و مطلوبتها .
- تغليب جوهر العمليات و الأحداث على الشكل القانوني.
- الحيادية فيجب أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز .
- الحطة و الحذر : أي تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول و الدخل أو تقليل للالتزامات و المصروفات.
- الشمولية: فيجب أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية مكتملة لأن حذف بعض المعلومات سيجعل القوائم المالية مزيفة و مضللة و من ثم تفقد مصداقيتها و تصبح غير موثوق و غير ملائمة.

4-2 القابلية للمقارنة: comparabilité

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسات على ممر الفترات الزمنية المختلفة وبين المؤسسات الأخرى، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة وأدائها.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم المالية وأية تغيرات تحدث في تلك السياسات و كذلك الآثار المترتبة على تلك التغيرات .

تعد هذه الخصائص الكيفية بمثابة نقاط استدلال منهجية يسمح احترامها إضافة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل ملائم، و من أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة أو عرض صادق للمعلومات.

3. عناصر القوائم المالية الدولية[1]:

إن دور البيانات المالية يتمثل في تلخيص آثار العمليات و غيرها من الأحداث عن طريق توبيبها في جداول عامة حسب خصائصها الاقتصادية و العناصر المتعلقة مباشرة بالمركز المالي هي الموجودات

والمطلوبات (الالتزامات) و حقوق الملكية ، و العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الإيرادات و المصروفات ، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما يعكس عناصر قائمة الدخل و التغيرات في عناصر الميزانية .

وتتم القوائم المالية الدولية في الميزانية ، جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة

1-3 الميزانية (قائمة المركز المالي):

الهدف منها هو بيان و تصوير المركز الاقتصادي أو المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة و تنقسم

الميزانية إلى جانين هما:

[1] يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلمي، مرجع سبق ذكر، ص 89-95

أ- الموجدات : في عام 1985 عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الموجودات بأنها : منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و أن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة لأحداث وقمت أو عمليات تمت في الماضي ، و قبل الاعتراف بأي موجود في ذمة المؤسسة لا بد من التأكد من المنافع الاقتصادية التي يضمنها الأصل أي القدرة بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية المعادلة للمؤسسة.

و هناك العديد من الموجودات ذات الكيان المادي مثل: تجهيزات الإنتاج و المصانع و المعدات، وذات الكيان المعنوي مثل: حقوق الاختراع و حقوق الطبع و شهرة المحل.

إضافة إلى موجودات ترتبط بحقوق قانونية تشمل حق الملكية مثل المدينون و الممتلكات، ولغرض تحديد وجود الأصل من عدمه ، فإنه لا يشترط توافر حق الملكية. فمثلا الممتلكات التي تحتفظ بها المؤسسة بالتأجير، تعتبر من الموجودات إذا كانت المنافع المتوقع تدفقها من الممتلكات خاضعة لسيطرة المؤسسة.

ب- المطلوبات: هي التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية ، ويتوقع أن يترتب على الوفاء ما تدفقات خارجة من موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية.

حيث يعتبر الالتزام واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما ، فعادة ما تنشأ المطلوبات من العمليات أو غيرها من الأحداث التي تمت في الماضي ، و يمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلبات تشريعية ، إلا أنه يمكن أن تنشأ الالتزامات أيضا نتيجة للممارسات التجارية المعتادة

ت- حقوق الملكية : هي عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة مطلوبتها، وهذا التعريف لا يعطي مدلولا على أنه عنصر من عناصر الميزانية ، إلا أنه يمكن تصنيفها في الميزانية في شكل مجموعات فرعية، فمثلا في حالة شريكات المساهمة يمكن أن يظهر بشكل منفصل كل من رأس المال المدفوع من المساهمين و الأرباح المحجوزة و الاحتياطات التي تمثل الأرباح المحجوزة، والاحتياطات التي تمثل الحافظة على رأس المال، ومثل هذا التصنيف قد يكون ملائما لاحتياجات لاتخاذ قرارات من جانب مستخدمي القوائم المالية، إذ يمكن إظهار القيود القانونية و غيرها من القيود على إمكانية المؤسسة توزيع أو استخدام حقوق الملكية.

2-3 حسابات النتائج:(قائمة الدخل): تعبر عن فترة زمنية معينة و تقيس التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة و يظهر ذلك من خلال عرض أرباح الدورة المالية و التنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعطي صورة أوضح عن إمكانية الشركة في سداد الالتزامات و تقييم كفاءة الإدارة و استخدام الوارد الاقتصادية المتاحة، و تتكون قائمة الدخل من الإيرادات و المصروفات.

أ- الإرادات : تشمل الإيرادات أساسا على المبيعات فمثلا تلك التي تنشأ عن التخلص من الموجودات المتداولة (مخزونات و حقوق) ،و أيضا القيم الزائدة عن التنازل عن الاستثمارات، كما يشمل تعريف الدخل أبضا المكاسب الغير المحققة. فمثلا تلك التي تنشأ من إرعادة في تقييم الأوراق المالية وتلك التي تنشأ من ارتفاع في القيمة الدفترية لموجودات طويلة الآجال . و يتم إظهار الإيراد عادة بالصافي بعد استبعاد المصاريف المتعلقة بها.

ب- المصروفات : يشمل تعريف المصروفات الخسائر ، وكذلك تلك المصروفات التي تنشأ من الأنشطة الاعتيادية للمؤسسة، مثل تكلفة المبيعات، والأجور و الاستهلاك وعادة تأخذ شكل تدفق خارجي أو نفاذ للموجودات مثل النقدية و المخزون .

ويشمل تعريف المصروفات أيضا الخسائر غير المحققة، مثال ذلك تلك التي تنشأ من آثار الارتفاع في سعر الصرف للعملة الأجنبية المتعلقة بالقروض التي تقترضها من المؤسسة بتلك العملة، ويتم إظهار الخسائر عادة بالصافي بعد استبعاد الدخل المتعلق بها.

3-3- جدول تدفقات الخزينة(قائمة التدفقات النقدية و المالية) : تعتبر قائمة التدفقات النقدية و المالية إحدى القوائم الرئيسية المحاسبية التي يعتمد عليها المشروع
وهي تمثل التدفقات الداخلية والخارجية من وإلى المشروع داخليا وخارجيا ويمكن قياسها بشكل كمي نقدي و تدخل هذه الأحداث ضمن الإطار المحاسبي ويقوم النظام المحاسبي عليه ا بشكل كبير وأساسي .
ويهدف هذا الجدول إلى تحليل التغيرات الحاصلة في الخزينة، و إلى تفسير تشكل هذه الخزينة كما هو الشأن بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج الذي يفسر تشكل النتيجة . و يسمح هذا الجدول بترتيب تدفقات الخزينة حسب ثلاث وظائف أساسية :
أ- وظيفة الاستغلال: و تشمل العمليات الأساسية للمؤسسة المولدة للإيرادات، بالإضافة إلى العمليات الأخرى التي لا تستطيع تصنيفها ضمن وظيفتي الاستثمار و التمويل.
ب- وظيفة الاستثمار: و تشمل على المبيعات المتعلقة بالحيانة بالأصول الدائمة و التنازل عنها بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي ليست مكافئة للنقدية.
ت- وظيفة التمويل: و تشمل العمليات الناتجة عن التغيير في الأموال الخاصة ، و كذلك مديونية المؤسسة، و لهدف هذه الوظيفة إلى حصر الوارد الخارجية أي مصادر التمويل الخارجي و المتمثلة في:
- حركة الأموال الخاصة (زيادة أو نقصان)
- حركة الديون (إصدار قروض جديدة أو تسديد الديون السابقة).
- حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية و المستلمة من الغير
- مكافآت رأس المال المدفوعة خلال السنة[1]

المبحث الثالث: ظاهرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم وفي البلدان العربية
لقد شهدت الساحة العالمية في الآونة الأخيرة ، انتهاج العديد من الدول الأوروبية منها والعربية لما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية في محاسبتها ، والتي من شأنها أن تقود العديد من الممارسات المهنية إلى التجديد التطوير .
و على ضوء ما سبق ، سنستعرض في هذا البحث إلى ظاهرة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم ، وأخيرا الأثر الملتمس من الانتقال إلى تطبيق المرجع الدولي على المؤسسات الأوروبية .
المطلب الأول: لوحة عن وضعية المحاسبة في العالم:
1- أزمة سوق البيانات المالية[2] :
في خصم العشريات السابقة و على الصعيد الدولي ظهر بما يعرف بأزمة المعلومات المالية التي نتجت أساسا من عدم مصداقية الإجراءات القانونية لكثير من المؤسسات مما أدى بها إلى الإفلاس وما يمكن سرده في هذا المنطلق قضية - الخليفة- التي تعبر عن مدى ضرورة تناسق البيانات المالية بغية صرف التضليل و الوقوع في الاختلاسات وإظهار الذمة المالية للمؤسسة بصورة صادقة ، وعليه يمكن حصر أسباب هذه الأزمات في بعض النقاط :
- نقص استقلالية المحاسبة و هذا ما يمكن ملاحظته من خلال تبعية المحاسبة للجباية و التشريعات القانونية وهذا ما يخلق عدم التجانس للبيانات، وعلى هذا الصدد يكون مستعملي البيانات المالية عرضة للتضليل وعدم بناء قواعد وقرارات متينة.

[1] مدني بن بلغيت، مرجع سبق ذكره، ص 167
[2] لطيفة فرجاني المحاسبة الدولية www.4algerie.com

- تعارض المصالح و هذا ما يمكن التماسه من خلال استقلال مهنة اراجعة والتحليل المالي و هذا ما يخلق شكوك لدى المستثمرين.

وكما نجد أن سوق المعلومات المالية موجه إلى قطب واحد في إطار الاحتكار المهني وهذا ما يمكن أن نراه في حصر نطاق هذا المجال في الوكالات الثلاثة المعروفة Moody's " set standard & poor fitch writings" التي تغطي 90% من السوق حيث تبني مثلا سبل تقديم قروض على سبيل سلم معياري وليس على أساس التحليل المالي وعادة ما يكون هذا الأساس ضعيف الدلالة والوثوق ، فكانت هذه الوكالات سبب لعدة فضائح لعدم دراسة الوضعية بشكل يبين حالة المركز المالي للمؤسسات وعلى هذا الأساس يمكن تلخيص عدة نقاط لعدم الوثوق في البيانات المالية :

- الدور المركزي للبيانات المالية وشكل القوائم الختامية .
- سوء مراقبة تجديد البيانات المالية ،
- عدم أهلية نضام التسيير في المؤسسات.
- محدودية التعديل الذاتي للبيانات المالية ،
- ضعف المسار لإنتاجي للمعلومات .
- نقص في نجاع السوق المالية .

باختصار كان الوضع السائد في العشريات السابقة من مقاييس العرض غير معبرة بصورة حقيقية عن الحالة والذمة المالية للمؤسسة ، وهذا ما يعطي حاليا تحفيزا لإيجاد الصورة الصادقة لاتخاذها كقاعدة قرار ودعامة لمواجهة الغش و الاختلاس .

2- الانتقال من التقييم على أساس الكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة[1]:

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال إصلاحات 2003م بالنسبة للجنة التحكيم المحاسبي الأوربي وتبديل مبدأ التكلفة التاريخي الذي يعتمد كأساس لتقييم الأصول والخصوم بمبدأ القيمة العادلة، تعرف لجنة المعايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها المبلغ الحالي الذي مقابلة يمكن لأصل (خصم) من الأصول (الخصوم) أن يستبدل به في إطار معاملة بين طرفين مستقلين حائزين على المعلومات الضرورية في

إطار مبادلة ذات مصالح متعارضة ،وعليه فإن القيمة العادلة هي قيمة التبادل التي لا تشترط وجود السوق كهيئة للمبادلة ولا تفرض طريقة واحدة للتقييم.

ومنه تعتبر القيمة العادلة مثلا على قيمة اكتساب أو الحيازة باتفاق طرفي المبادلة ومن هذا المنطلق فإن التقييم اللاحق يكون ذو مدلول اقتصادي واقعي الذي يأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التأكد مثل التضخم وتدني قيمة العملة ...إلخ

3- حدود تطبيق مبدأ القيمة العادلة:

إن واقع المقارنة بين مختلف طرق تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية غير سهل، وحسب مفهوم القيمة المتخذ كمرجع يمكن التمييز بين ثلاثة أصناف من النماذج:

- قيمة الإدخال التي ترجع إلى سعر الحيازة أو تكلفة الإستبدال أو تكلفة الاحتفاظ برأس المال المادي.
- قيمة الإخراج أو قيمة التنازل أو بع أصل معين.
- قيمة الاستعمال ما يعني القيمة الزائدة التي تساهم المؤسسة لهذا الأصل ، والذي يمكن أن يقاس بالقيمة الحالية لتدفقات الخزينة

[1] تقي الدين وناس، محمود فريسو، أثار ومقتضيات تبني المربع المحاسبي الدولي، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 45

وعليه فإن التقييم بالقيمة العادلة تحت نظر سعر السوق يتحدد إما بقيمة المبادلة بين طرفين مستقلين أو بالقيمة السوقية لأصل ذو خصائص مشابهة لأصل محل المبادلة أو عن طرش حساب القيمة الحالية الصافية للتدفقات المتولدة مستقبلا .

إن موضوعية وحيادية القيمة العادية تحوي عدة انتقادات لأن هذه الأخيرة غير متحكم فيها كليا كون المهنيين غير قادرين على تقييم ومقارنة الأصول التي تم الحيازة عليها دون تفاوض ، أو في سوق شرعي وكنا عدم التحكم في محيط عدم التأكد وبإضافة إلى العديد من الاعتبارات الاقتصادية.

كما لا يفوتنا الإشارة إلى مرونة استعمال التكلفة التاريخية في التقييم حيث لم يكن هناك أي انتقاد لهذا المبدأ في المجال التقني.

المطلب الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم:

1- الإتحاد الأوربي والمعايير المحاسبية الدولية[1]

1-1 المسار الأوربي في تطبيق المعايير :

- في 17 ماي 2000م قامت المنظمة الدولية للأوراق المالية بجمع مجالس ولجان سوق القيم المنقولة لعدة دول، للمصادقة على المرجع المحاسبي الدولي و التوصية بالسماح بتطبيقه .
- في جوان 2000م أصدرت اللجنة الاروبية أمرا بتطبيق الإجباري للمعايير الدولية ابتداء من 01 جانفي 2005م.
- في 13 فيفري 2001م أصدرت اللحنة أمرا بضرورة قيام المؤسسة القائمة في البورصة لعرض قوائمها وفق المعايير الدولية ابتداء من جافني 2005م.
- في 15 فيفري 2001م تم عرض التقرير الموجه من طرف مجلس وزارة المالية الذي يقر بتطبيق المرجع المحاسبي الدولي.
- في ماي 2001م تم القيام بتبني القيمة العادلة لتقييم عناصر المركز المالي.
- في 01 جانفي 2005م تم بداية التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية لكل المؤسسات الأوربية

1-2 الإجراءات الدولية لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية:

لضمان عبور فعال إلى تطبيق المعايير الدولية، قام الإتحاد الأوربي ببناء مسار خاص، وهذا أخذا بطريقة تصميم مذكرة المعايير وترجمتها ومراجعة قرارات اللجنة الدولية وخلق إطار المسؤولي الخاصة بالاتحاد الأوربي باعتبار أن هذه المعايير موضوعة من طرف هيئة خاصة مستقلة .

وعليه كونت اللجنة الأوربية ثلاث لجان تتمثل في :لجنة العقد، لجنة التنظيم المحاسبي، اللحنة التقنية للمحاسبة .

1-2 تبني المعايير المحاسبة الدولية: 2

- في 29 سبتمبر 2003م تحت قبول كل من اللجنة التنظيم المحاسبي ولجنة التقنية المحاسبية تم إصدار أمر يقتضي تطبيق معظم المعايير واحدة بواحدة باستثناء المعيار 32 والمعيار 39.
- وفي مارس 2004م بعد مراجعة من طرف اللجنة الدولية تم إدماج ضمن القائمة كل المعايير أخذا بعين الاعتبار الاطار التصوري والجانب التقني .

1-4 مسار تبني المعايير من طرف الإتحاد الأوربي:

- تقديم رأي استشاري من طرف اللجنة التقنية المحاسبية الذي يمثل المستوى التقني

[1] تقى الدين وناس، محمود فريفو، مرجع سابق، ص 45-46

[2] تقى الدينوناس، محمود فريغو، مرجع ابق، ص

1، مأهرن حمد ان، مقدمة عن مءا.لير اغاسية الدولية، جامعة دمشق لأ200،ص:7 .

- إعطاء قرار الموافقة من طرف لجنة التنظيم المحاسبي الذي يمثل المستوى السياسي،
- قرار اللجنة الأوربية
- الترجمة إلى اللغات الرسمية،
- النشر في الجرائد الرسمية الخاصة بدول الإتحاد .

2- الدول العربية و المعايير المحاسبية:

تعتبر البلدان العربية إحدى الجهات التي استقطبت المعايير الدولية للمحاسبة، حيث تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجنب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية.عاملة في هذه الدول، تتولى التشجع على استخدام المعايير الدولية . و من الملاحظ أن العديد من الدول العربية، ليس لها خبرة صناعة معايير المحاسبة. كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير . إلا أن تطور و نمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبية .

و كان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إن عن طريق بورصات الأورابي المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير ، فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية و التي تنص على تطبيق المعايير، و خاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة .

إن المملكة الأردنية الهاشمية، هي أول دولة عربية اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية في عام 1990م.

حيث تم ترجمت المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات، ومن قبل الجهات العامة في أعمال التدقيق و الحسابات

أما في جمهورية مصر العربية ، تم إصدار معايير محاسبية مصرية ، تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري، و تتفق مع معايير المحاسبة الدولية . حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة مصرية ، بإعداد المعايير المحاسبية، وصدر بشأن القرار الوزاري رقم 15031 لسنة 1997م. و بالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة الدولية، و في ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر

و في المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبيه خاصة مستمده من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير للتطبيق من قبل الشركات العاملة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية ولتحضير البيانات والتقارير المالية من قبل المؤسسات والهيئات المختلفة والشركات وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم /673/ بتاريخ 14حزيران2001م كما قامت نقام خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة معايير المحاسبة الدولية من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية.

المطلب الثالث: الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية:

أهميه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر: يمكن عرض أهميه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال النقاط التالية[1] :

1-1 التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر : إن تبني الجزائر اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركه كافه الفعاليات الاقتصادية والحاجة إلى تطوير كافه النظم الإدارية والمحاسبية المطبقة في المؤسسات لا سيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الزيادة والمنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني والممارسات العالمية في هذا المجال .

[1] مرجع ص 68 pdf

1-2 تشجع الاستثمار بكافه إشكاله: إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنه المستثمرين المحليين والأجنبيين من خلال الاعتماد عليها في المقياس المحاسبي واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية الختامية، فقد لوحظ أن الشركات الأجنبية التي تنشط في قطاع المحروقات تلجأ إلى استعمال محاسبه خاصة بها وفي نهاية كل دوره محاسبيه تقوم بإعداد مقاربه بين حساباتها وحسابات المخطط المحاسبي الوطني رغم أن العقود المبرمة بين شركه سوناطراك وهذه الشركات تنحنى على استعمال هذا المخطط ،وقد بررت تصرفها هذا بقصور المخطط المحاسبي الوطني في تلبية حاجيات المستثمرين بالإنتاج معلومات محاسبية كافية لاستعمالها في عملية اتخاذ القرارات و تسيير الشركة.

1-3 فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي : لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء بنوك ومؤسسات التأمين وفقا للقوانين و النصوص التنظيمية المعمول بها في هذا المجال ، و لقد لوحظ فعلا إنشاء بنوك أجنبية في الجزائر (بنك الخليج، بنك البركة) وهي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك و مؤسسات مالية عربية ودولية تطبق معايير المحاسبة الدولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق هذه المعايير .

1-4 سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات : يلقى المحلل المالي سواء داخل المؤسسة أو خارجها صعوبات كبيرة في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الصادر سنة 1975 م، الذي لا يوفر للعطل المالي المعلومات المالية الكافية و بصورة ميسرة و مباشرة مما يضطره إلى إعادة تشكيل الميزانية المحاسبية لتصبح ميزانية مالية تخدم أهداف التحليل المالي بالاعتماد على معلومات داخلية قد يصعب على المحلل المالي الحصول عليها، إضافة إلى ذلك يصعب على المحلل المالي تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المقارنة سواء كانت زمنية أو مكانية، و نظرا الاعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية فقط مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة خاصة في ظروف التضخم

1-5 سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي : إن توقع لاتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي و ما ينجز عنه من فتح مناطق للتبادل الحر في الجزائر و توقع انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة OMC تكون للمؤسسات الجزائرية علاقات دولية مع مثيلاته ا الأوروبية و غير الأوروبية تطبق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية نظرا لإعدادها بلغة محاسبية.عالمية و موحدة .

1-6 إعداد القوائم المالية الختامية و فق أسس واضحة: من أهم مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة و مفهومة لدى متخذي القرارات، فالكثير من المشاكل المحاسبية المطروحة حديثا لا نجد لها حلولا في PCN و عليه يتم معالجتها باجتهادات شخصية من قبل المهنيين قد لا تصب في مصلحة كل مستخدمي المعلومات المحاسبية .

بينما تتناول المعايير المحاسبية الدولية هذه المشاكل و توضح طريقة التعامل معها محاسبيا كما هو الحال عند تعامل المؤسسة بقرض الإيجار.

1-7 تطوير بورصة الجزائر: تطور عدد بشركات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير يتطلب من السلطات المعنية تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل ثان للتمول الخارجي ولا يمكن أن تعرف هذه السوق الحيوية إلا إذا كانت الشركات المقيدة فيها تطبق المعايير المحاسبية الدولية لضمان مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين .

1. تجربة الجزائر في التوحيد المحاسبي[1] :

حسب "Afnor" فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن الجملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها، حيث يهدف التوحيد المحاسبي إلى:

- تحسين المحاسبة .
- فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها .
- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت و المكان .
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات ،قطاع النشاط و الأمة .
- إصدار الإحصائيات.

إن جهود التوحيد على المستوى الدولي ،أو على الأقل في الدول المتقدمة . ترمي إلى مواءمة المحاسبية مع المستجدات التي تحدث في عالم الاقتصاد، أي مسايرة التغيرات الاقتصادية ،وترجمة هذه التغيرات محاسبية، حيث لم يتم تناول التوحيد في الجزائر إلا مع بداية السبعينات ، وبضبط مع إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (التعليمة الصادرة بتاريخ 1971/12/29م) بحيث أسندت له مهمة إصلاح وظيفة المحاسب، وإحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بمخطط محاسبي وطني جديد.

انطلاقا من الأفكار الأولى لعملية التوحيد في الجزائر التي لم تعرفها الممارسة المحاسبية إلا بدخول الPCN حيز التطبيق الذي يقضي بالتطبيق الإجباري لهذا المخطط على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الشركات المختلطة و المؤسسات الخاضعة حسب التضام الحقيقي، حيث تعد وظيفة التوحيد في الجزائر ذات خلفية جبائية و التأكد من التزام المؤسسات بالمعايير التي تصدرها الإدارة كان يتم عبر إدارة الضرائب التي لعبت دورا وتقديم المعلومات.

إن إستراتجية التوحيد المحاسبي المعتمدة في ضبط الممارسة المحاسبية على المخطط المحاسبي الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة أصبحا لا يسايران وغير ملائمين للشروط الاجتماعية و الاقتصادية المعاصرة في الجزائر،خاصة بعد سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي للتحول نحو اقتصاد السوق لكل ما يحمله هذا النفط من انفتاح و حرية لانتقال الأموال و تنميط للمعاملات الاقتصادية الدولية، والتي توجت بتفعيل السوق المالية وبظهور بورصة القيم المنقولة ،ثم إبرام أتفاق الشراعة مع الإتحاد الأوربي والمفاوضات الرامية لانضمام الجزائر للمنضمة العالمية للتجارة.

ولعله من أهم الأسباب التي تدعونا لتناول موضوع التوحيد المحاسبي في ضل هذه الظروف الجديدة التي تميز عالم الاقتصاد و المالية اليوم هو الاتجاه العالمي نحو التوحيد المحاسبي العالمي و الهادف إلى توحيد الممارسة المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية موحده لضمان توافق وانسجام محاسبي تسهر على ضمان تطبقها هيئة المعايير المحاسبية العالمية .

إن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المحاسبة و مختلف الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة يمر حتما عبر تبني إستراتجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية مع مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95% من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف هذه المعايير.

2. دور المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في وضع المعايير: إن نجاح مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر يتوقف على إصلاح جذري وعميق للنظام المحاسبي الذي بدأ العمل

[1] مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2002/01، ص ص 52-57

به فعليا بصدور المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 12 جمدى الأولى عام 1417م موفق ل 25سبتمبر سنة 1996م والمتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.كما يعتبر أيضا جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها[1]

.

3-1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

حسب نص المادة 6 من المرسوم التنفيذي 96-318 يرأس المجلس وزير المالية أو ممثلة ويتكون من 25 عضوا موزعون كما يلي[2]

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

3-2 مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة :

تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة على الخصوص فيما يلي[3] :

- جمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليماتها .
- إنجاز أو تكليف بإنجاز الدراسات و التحاليل في المجال التنمية واستخدام أدوات و الطرق المحاسبية.
- اقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- فحص وإبداء الآراء والتوصيات في كل المشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- المشاركة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوي في مجال المهن المحاسبية .
- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه .

واستنادا للواقع الحالي فإن المهام الفعلية للمجلس تتعدى ما تنص عليه المادة 2 من المرسوم 96-318 لتشمل إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطة الفعلية ونتائج أعماله المرتبطة أساسا ب:

- إصلاح النظام المحاسبي.
- تحديد المخطط المحاسبي الوطني عن طريق تكييفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة الناتجة ض التحول الذي يعرفه المحيط الاقتصادي .
- الإجابة على الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء و التوصيات.

مع الإشارة إلى أن المجلس و بصفته هيئة استشارية موضوع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية لا يمتلك سلطة التنظيم ، فإن أرائه تعتبر غير ملزمة للمؤسسات أو الهيئات أو الأفراد الطالبين لهذه الاستشارة ، عدا تللث التي يتم إصدارها في النصوص تنظيمية و بالتالي تفرض بقوه القانون.

3-3 تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة :

---

[1] مادني بن بلغيث، مرجع سابق ذكره، ص57

[2] مختاري مسامح، النظم المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، 18/17 جانفي 2010، بقطب الجديد الشط، ص18

[3] مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسب، منشورات الساحل 2002، ص44

لم يحدد المرسوم التنفيذي رقم 96-318 كيفية تنظيم المجلس وسيره، بل ترك الأمر للنظام الداخلي الذي يصادق عليه المجلس ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية يسهر على سير المجلس ، الأمانة العامة التي تعد واحدة من مصالح وزارة المالية وتتكلف بكل الأنشطة الإدارية والتقنية والتمثيل والاتصال نيابة عن المجلس، ويدخل ضمن مهامها الأعمال المتعلقة أساسا ب :

- تسيير أموال المجلس مثل صرف الرواتب، التجهيز، التعويضات، و الأتعاب
- التنسيق بين أعضاء المجلس ولجانه وتنظيم اجتماعات الدورية لهياكلها.
- الإعداد لكل أشغال المجلس.
- نشر أعمال المجلس.
- استقبال الاستفسارات تنظيمها وتوزيعها على اللجان ومن ثم الرد عليها.

وعلى العموم تتوزع أعمال المجلس حول المستويات التالية:

- الجمعية العامة: وتضم أعضاء المجلس ويترأسها رئيس المجلس، وهي السيدة فيما بتعلق بإصدار الآراء و التوصيات.
- المكتب: ويترأسه رئيس المجلس الوطني للمحاسبة ويتطلع بمهام تنسيق ومتابعة وتوجيه أعمال وأنشطة المجلس، ويتكون من الرئيس ونائب الرئيس وستة أعضاء.
- لجنة التطبيقات المحاسبية: يترأسها رئيس المجلس وتتكون من رئيس المجلس الوطني للمحاسبة، مجلس النقابة الوطنية للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، 3 مهنيين 3 أشخاص يختارون حسب طبيعة الأسئلة حسب الدراسة.
- اللجان التقنية :التي يتوزع حولها مجموع أعضاء المجلس حسب الاختصاصات أو القطاعات التي ينتمون إليها ، بحيث تتكفل كل واحده في مجال اختصاصها في إعداد مشاريع الآراء و التوصيات حول المسائل الوجهة للمجلس أو المدرجة في برنامج عملها .

و هذه اللجان التقنية تنقسم إلى ما يلي :

- ✓ لجنة المبادئ و المعايير المحاسبية .
- ✓ لجنة الاعلام الآلي المحاسبية.
- ✓ لجنة المحاسبة العمومية الوطنية
- ✓ لجنة الطاقة و المنجم .
- ✓ لجنة الفلاحة، الصيد، و الري.
- ✓ لجنة الهيئات المالية
- ✓ لجنة النقل، السياحة، و الخدمات الأخرى.
- ✓ لجنة البناء، أشغال عمومية
- ✓ الأمانة الإدارية و التقنية : توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها الأمين العام بمساعدة ثلاث رؤساء الدراسات

الخلاصة الفصل

إن التقلبات الاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة أثمرت نتائج من شأنها أن تقود العديد من الممارسات المهنية إلى التحديد و التطوير وما حصل للمراسلة المحاسبية في العالم هو نتيجة لهذه التغيرات وكذلك ظهور عده تجارب لتنسيق و نسج المبادئ المحاسبية التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة عن تضييق نطاق الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع

من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية . وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
ومن هذا المنطلق شهدت الفترة الزمنية الأخيرة انضمام الإتحاد الأوروبي إلى تطبيق المعايير وهذا ما يحفز تطبيقها في الدول النامية كالجزائر . و قد أثبت تطبيق هذه المعايير آثار إيجابية على كل المستويات.
و ما يظهر كإشكال ، هو ضمان انتقال فعال إلى تطبيق وكيف يمكن إدراجها ضمن المرجع الوطني الجديد، وما
مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عليه والتي سوف نتطرق إلى دراسة على المرجع في الفصل الموالي

ممهيد:

يعتبر التفتح الاقتصادي الجزائري على العولمة الاقتصادية فرصة لإصلاح وتكييف المخطط المحاسبي الوطني بما يتنا سب مع التحولات التي مست مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية .

إن إصلاح الذي حضرته الحكومة كان منتظرا منن مدة طويلة ، بالنظر إلى لزوم إبعادة النطر في أدوات المحاسبة والتسيير التي تحكمها نصوص تم إعدادها في سياق الاقتصاد الموجه إداريا، والتي لم تكن محل أي تعديل مهم من شأنه السماح بحل المشاكل التي اعترصت تطبيقها، كما اتضح من خلال التحربة ، أن هذه النصوص لا .بمكنها من وجهة النظر المحاسبية التكفل بأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعر ض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية ت٥ح لمختلف المستخدمين لا سيما المستثمرش والمسيرين من الحصول على معلومة مالية شغافة تستغل مباشرة .

وبغرض القضاء على هذه النقائص ، وتطوي هذه النصوص المحاسبية ، شرعت الوزارة المالية في إصلاح المخطط انحاستي الوطني الذي انبثق عنه القانون المتضمن النطام انحاستي المالي .

ومن خلال دراستنا لهذا الغصل سنتناول أهم الإصلاحات التي قامت كا الجزائر في المبحث الأول أما المبحث الثاني سيخصص إلى دراسة النظام المالي الجديد وفي الأخير التطرق إلى أهم التغيرات الواردة في القوائم المالية.

المبحث الأول: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي.

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 م، والذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك. غير أننا سنركز على أعمال

الإصلاح التي قامت بها الدولة بداية من سنة 1998 م، والمتمثل في تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني، الذي تكفل به المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، ثم أسندت مهمة الإصلاح فيما بعد إلى هيئة أجنبية وهذا ما سنقوم بتوضيحه من خلال هذا المبحث .

المطلب الأول: عمل اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني

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

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

يتكون الاستبيان الأول من جزئيين، يتعلق الأول بالاهتمامات العامة، معالجة المبادئ المحاسبية،

نقد ومرجعية المفاهيم، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتسوية الحسابات، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون ومؤشرات التسيير، ويطلب من المجيبين لهذا الاستبيان إعطاء رأيهم حول كل موضوع.

والجزء الثاني يتعلق بالتقييم الحالي للمخطط الوطني المحاسبة، أي تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات قواعد وسير الحسابات والتقييم، وهي مأخوذة من نصوص المرسوم والقرار المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني. ويطلب من كل المجيبين إبداء وجهة نظرهم وإعطاء رأيهم حسب السلم.

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

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

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

وتوصلت لجنة لمخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى

الخلاصات التالية[1]:

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

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

- التسجيل المحاسبي وتقيني السلع، المواد والمنتجات (نظام الجرد).
- هيكل وتسمية ومحتوى بعض أصناف وعناوين الحسابات.

اختارت اللجنة مراجعة الPCN واعتمدت في أعمالها على المبادئ التوجيهية التالية:

- المبادئ المحاسبية قواعد التقييم وسير الحسابات، يجب أن تشغل مكان مرموقا في المخطط المحاسبي الجزائري.
- مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين.
- الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة، بالتوافق مع المستلزمات القانونية والمعالجة الآلية المعطيات .
- الملاحق يجب أن تكون مبسطة، ويجب أن تلعب دورا مكملا بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج . ويجب أن لا تقوم هده الملاحق بعمل مزدوج مع الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- المحاسبة التحليلية غير مقننة في المخطط الحاسبي الجديد، وتترك تحت تصرف المؤسسة. ولكن هذه النقاط تطرح العديد من الأسئلة منها :

من هم المستعملون للمعلومة المحاسبية ؟ وعلى متى تبقى المحاسبة التحليلية خارج المخطط المحاسبي؟

ولقد حققت اللجنة في فيفري 2000م تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي : استمرارية النشاط ، سنوية الدورة ، استقلالية الدورات ، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها ، وحدة النقد، الكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبة، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم، وبين الأعباء و الإيرادات، المعلومة الجيدة، تعلب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية. وحصل أيضا تعديل على مستوى الإطار المحاسبي ونوجز ه فيما يلي:

- الأموال الخاصة من حيث تغيير العنوان وإحداث حسابات جديدة.
- الاستمرات من ناحية المصطلحات مثل الأصول الثابتة عوض الاستثمارات وأيضا

[1] Conseil national de la coptabilité algérien, synthése d'évaluation du PCN, 2000

تصنيف الأصول الثابتة إلى مادية ومعنوية ومالية وإلغاء التصنيف بالتخصيص فيما يتعلق بالبيانات الإداري والجارية وتجهيزات الإنتاج والتجهيزات الاجتماعية.

- المخزونات من ناحية تعريف فكرة التكلفة المباشرة، وزيادة حساب لدراسة المخزون ومراجعة مدونة الحسابات، إبقاء أو إلغاء الجرد الدائم.
- الأعباء من ناحية المحافظة على ترتيب التكاليف حسب طبيعتها وتغيير التكاليف خارج الاستغلال بالتكاليف الاستثنائية، والتفرقة بين أعباء الدورة الحالية والسابقة، إعادة النظر في حسابات ح/ 696 ، ح/75 و ح/78، وزيادة بعض الحسابات الخاصة بكل من الخدمات ومصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم.
- تغيير اسم ح/72 الإنتاج المخزن وتعويضه بالتغير في المخزون أو التغير في الإنتاج، وح/73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة وتعويضه بالإنتاج المستثمر أو إنتاج الاستثمار.
- تغيير الفكرة التي تعتبر أن الميزانية وجدول حسابات النتائج هما الجدولان اللذان يقدمان أفضل معلومة، ولا بد في تغيير شكل الميزانية بإظهار كل من المجاميع الجزئية ، الاستثمارات المادية، المعنوية والمالية ، الحقوق ، الخزينة ، وإحداث خانة بإظهار معطيات نشاط الدورة السابقة.

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

المطلب الثاني: أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي[1]

أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني توقفت في سنة 2991 م، ولقد أعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي.

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

[1] Samir meouani le projet du nouveau systeme comptable financier Algérien « anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Mémoire de magistére ESC, 2006/2007 p69

- السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني

حسب هذا السيناريو، فإنه يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي لPCN ويحدد الإصلاح بتحديث التقنيات مع الآخذ بعين الاعتبار التغيرات الاقتصادية في الجزائر.

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

- السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية

حسب هذا السيناريو يتم الاحتفاظ بهيكل الPCN مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولة.

حيث يسمح هذا السيناريو للمؤسسات بعرض و تقديم الحسابات بشكل واضح و مفهوم المستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة. حيث يحتوي هذا السيناريو السلبيات التالية :

- إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة .
- تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بتكوين .

السيناريو الثالث: إعداد نظام محاسبي يتطابق معايير المحاسبية الدولية

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

لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، معايير المحاسبة الدولية وحاجيات المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى فان اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

ويبقى الاختبار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

المطلب الثالث: الاختبار الجزائري للإصلاح[1]

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

كما يجب الإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفصلون تطبيق معايير

[1] Samir meroueani.op cit p70

المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح في الجزائر والذي كان له الأثر على الخيار الجزائري وهذا ما يفسر التغيير الجذري لاتجاه الإصلاح .

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

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

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

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

- تعريف الإطار المفاهيمي (مجال تطبيق مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة، والمبادئ الأساسية المحاسبية)
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة)
- عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق)

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

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

ويستجيب التسيير المحاسبي في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 م أكثر إلى

المتطلبات الإدارية لأن المؤسسة تعمل على تحقيق أهداف الاقتصاد المخطط، أي أن الاستعمالات والعادات الموروثة من هذا النظام ليس من السهل الشك فيها .
لهذا فإن قرار إعادة تقنين الPCN لسنة 1975 م لاعداد مرجع محاسبي مالي جديد متطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية يلزم الاحتفاظ بالمبادئ الخاصة للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 م بوجود مدونة حسابات، عرض أمثلة عن القوائم المالية وإيضاح قواعد سير الحسابات.
لقد أوكلت أعمال الإصلاح المحاسبي في بداية الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني ، بهدف مراجعته. غير أنها لم تتوصل إلى نتائج تقنية
ولهذا أسندت المهمة إلى مجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بعد طرح مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي في الجزائر بتمويل من البنك الدولي، فبعد دراسة الPCN اقترح ثلاث سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح، ووقع اختيار الهيئات الوطنية فيما بعد على السيناريو الثالث المتبع لق بالتكييف مع المحاسبة الدولية.
هذا الاختيار ينتج عنه تغيرات في النظام المحاسبي الوطني. وعليه جاء مشروع المخطط المحاسبي المالي الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

المبحث الثاني: الإطار العام لمشروع المحاسبي المالي الجديد

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

المطلب الأول :الإطار المفاهمي وتنظيم المحاسبة

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

1- التعريف ومجال التطبيق:

1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه على أنه المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها، وعرض الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية

وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1].

2-1 مجال التطبيق

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02-04-05- من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

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

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ..
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة .
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحدي المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- المبادئ القواعد المحاسبية:

2-1 الفرضيات الضرورية لتحضير القوائم المالية[2] :

وتتمثل في محاسبة الدورة واستمرارية النشاط.

أ- محاسبة الدورة(محاسبة الالتزام)

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

ب-استمرارية النشاط:

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عادلة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف. وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

2-2 المبادئ المحاسبة الأساسية:

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

وهي :

[1] الجريدة الرسمية 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 03

[2] طارق عبد العال حداد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية مصر، 2006، ص 91

- الدورة المحاسبية: عادة ها تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ن وتنتهي قي 12/31/ن. كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لأقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.
- استقلالية الدورات : إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة و اللاحقة لها حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهده الدورة فقط .
- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية: تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقل عن مالكي المشروع[1] .
- قاعدة الوحدة النقدية: أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسحل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.
- مبدأ الأهمية النسبية: تكون معلومة ذات معنى أي ذات الأهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
- مبدأ استمرارية الطرق: أي أن الطرق المطبقة في ذروة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لا
بد أن يبرر في الملحق.
- مبدأ الحيطة والحذر : ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الجذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل في قيمة الخصوم و .لتكاليف[2]
- بدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحي، لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.
- **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوي:** من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه يوجد في بعض الحالات تناقض بين الشكلها قانوني والحقيقة الاقتصادي ، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية
- **مبدأ** عدم المقاصة: المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في ميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفق ذات في حساب النتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة

[1] Projet des system comptable financier. Ministaire des finance juillet 2006 document de travail. P6

[2] Robert ober pratique des nomes IAS/IFRS dunod 2002. P53

مسموح بها في نص قانوني محدد

- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.
- الصورة الصادقة: يجب أن تعطى القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة وحتى تتوفر هذه الصورة لا بد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة ويجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق

3- تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء:

عرف النظام المحاسبي المالي للأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، والأعباء كالآتي:

3-1 الأصول: هي كل المواد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر منها مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية، وعليه فإن الأصول التي تم الهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.

3-2 الخصوم : هي الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية ومنه يلاحظ أن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم .

3-3 الأموال الخاصة: هي الفرق بين الأصول والخصرم الجارية والغير جارية.

وتتكون من رأس المال المطلوب والغير المطلوب، وبعض الاحتياطات والرصيد المراحل وفرق التقييم

3-4 النواتج : هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخالات أو زيادات في أصول أو انخفاضات في الخصوم .

3-5 الأعباء : هي انخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول وزيادة الخصوم

وعرف أيضا النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية بأنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإثارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للدورات السابقة وحدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للموارد والخدمات مقيمة بسعر البيع .

4- تنظيم المحاسبة: حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 7-11 تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.

- تكون أصول خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية .
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج .
- تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أي على دعامة تضمن المصداقية والحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق .
- تمسك الكيانات الخاضعة بهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، الدفتر الكبير، ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكنا الوثائق الثبوتية لمدة 10سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

1- مبادئ عامة[1]

هي مبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية

1-1- التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف:

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم ، الإيرادات ، والتكاليف فيما يلي:

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، والخصوم، رؤوس الأهوال ، النواتج ، التكاليف .
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة .
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها .
- يسجل الخصم في الميزانية إذ ا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها
- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية

[1] Projet du systeme comptable financier op-cit , pp 12.13

المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

- يسحل العبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.
- يسحل العبء في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبلة بنقص في الأموال أو زيادة في الصوم وبمكن تقييمه بصفة موثوق فيها

2-1 قواعد عامة للتقييم :

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت ما العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبية. نهاية كل دورة محاسبية .

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

- القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)
- القيمة للإنتاج (أو القيمة التاريخي)
- القيمة المحدثة (أو القيمة المنفعة)

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

2- قواعد خاصة بالتقييم التسجيل المحاسبي

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم و التسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة توجها كالآتي :

2-1 الاصول الثابتة المادية و المعنوية:

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من اجل الإنتاج، تقديم الخدمات للإيجار

وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

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

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول المادية والمعنوية في الأصول :

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

تعالج مكونات الأصل كعنصر منفصلة إذا كانت لديها مدة مباشرة ،مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء والتكلفة وضع المشتريات في أماكنها الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى

تضاف تكلفة التفكيك أو التجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

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

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

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

- سمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها.
- تبنى أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية ٠

- الإهتلاك:

- يجب أن تعد الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني لأصل المعني "مخطط الاهتلاكا"
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ الممتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.
- الأخذ بعتن الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة حيث يجب تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع لأصول الثابتة المعنوية 20سة.

- نفقات التنمية:

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة من مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات التالية:

- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها خطوط جديدة كتدقيق مردودي شاملة.

- نفقات البحث:

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

2-2 الأصول المالية غير جارية "أصول ثابتة مالية" السندات والحقوق :هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف ، تتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة ما السندات المالية الموظفة
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية "المساهمات المالية"
- سندات ثابتة أخرى المتمثلة في رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل الالتزامات والديون
- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة الحق في بيعها على المدى القصير الحقوق الزبائن

أكثر من سنة هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكلا لأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية غير انه في إطار إعداد القوائم المالية الجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة ما محل معالجة طبقا لقواعد التجميع

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

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

2-3 المخزونات :

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونان بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية التي هي عبارة عن سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الاتمام والتسويق .

تسجل الإعلانات: المخزونان كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لانجاز هذا المخزون عند خروجها من المخزون ، حيث تقيم المخزونان إما بطريقة ما دخل أو خرج أولا FIFO وإما بتكلفة الوسيطة رجعية للشراء أو الإنتاج.

2-4 الإعلانات: تسجل الإعلانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف ودورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها والإعلانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة الاهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الاهتلاك المحسوب

2-5 مؤونة الأعباء والمخاطر: مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤماضي.تسحل المئونات محاسبيا عندما

- تكون للوحدة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي .
- تكون من المحتمل خروج موارد بالأخرى: لتسديد هذا الالتزام
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها .

2-6 القروض والخصوم المالية الأخرى :

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

2-7 تقييم الأعباء والنواتج المالية

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالنسبة المالية التالية: خلالها الفوائد والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط نقل عن

شروط السوق تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .

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

3- عمليات خاصة لتقييم والتسجيل المحاسبي :

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

3-1 عمليات المنجز بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى:

أ- شركات المساهمة: تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية (بنوك تعاقدية)
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشركين

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

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

ب-امتيازات الخدمة العمومية:

في إطار الامتياز من خدمة عمومية فان الأصول التي يطرحها المتنازل او المتنازل له في الامتياز تسحل محاسبيا في أصل ميزانية النشأة صاحبة الامتياز

ت- العمليات المنجزة لحساب إطراف أخرى:

تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي تلقاه.

تسجيل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء وتواريخ الوحدة

3-2 عقود طويلة الأجل:

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

- عقود البناء

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

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

أ- طريقة التقدم : تسجل التكاليف والإرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحور بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجار العملية

ب-طريقة الإنجاز: إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها وانه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإرادات إلا مبل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

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

3-3 الضرائب المؤجلة :

فرض الضرائب الموجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع ضرائب مؤجلة على الأصل (أو قابلة الاستداد) ضرائب مؤجلة على الخصوم خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن :

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما ، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل محتملة في المستقبل المتوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب محتملة في المستقبل المتوقع
- عمليات التعديل،الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد قوائم المالية المجمعة.

4-3 عقود الإيجار التمويلية: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة ،وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل لأصل المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد .

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

أ- عند المستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو القيمة الحالية

للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة اقل ثمنا.

- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية

ب-عند المؤجر

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

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

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

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومدونة وسر الحسابات

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

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

1-1 الزانية: تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة وتلقى الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التميز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عمليتها ما إدا كانت ستعرض الموجودات المتداولة والغير متداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم. الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1]

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثاره على التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008 ص183

- الأصول الثابتة المعنوية
- الأصول الثابتة المادية
- الاهتلاكات
- المساهمات
- الأصول المالية
- المخزونان
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن ، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)
- الخزينة الايجابية ومقابلات الخزينة السلبية

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي :

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عملية التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات) ، الاحتياطات ، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
- الموردون والدائنون الاخرون.
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)
- الخزينة السلبية و مقابلات الخزينة الايجابية
- ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نضام حسب سيولتها واستحقاقها النسبى

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

1-2 حساب النتيجة : حساب النتيجة و قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح والخسارة، المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي :

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

[1] Projet de la systéme comptable op cit, p36

- النواتج والأعباء المالية
- أعباء المستخدمين
- الضرائب والرسوم والتسديدات المتشابهة
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية
- نتيجة النشاطات العادية
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء)
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة في حالة حساب النتيجة المجمع :
- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة، يصم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النتائج والأعباء.

1-3 جدول تدفقات الخزينة: يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها ، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلان ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصادرها:

- التدفقات الناتجة عن أنشطة صحيحة (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل)
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر التعيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)
- تدفقات الحزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم : تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دوره إلى أخرى في أنشطة العمليات الاستثمار والتمويل
- ويعد جدول تدفقات الحزينة بطريقتين : طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة

- الطريقة غير مباشرة :هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جميع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا
- الطريقة المباشرة : هي نفس المضمون في الطريقة غير مباشر ة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل الافتراضي بتسديد القروض الرفع من رأس المال...الخ

1-4 جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة : يمثل جدول التغيرات رؤوس الأموال

الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوسى الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة .

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

- النتيجة الصافية زيادة،
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل إثرها مباشرة في الرأسمال الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح ذات الدلالة .
- عمليات رسمية (زيادة ، نقصان ، تسديد. ...) الملحق: النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدور

1-5 الملحق[1]:

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمده،

ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل).

ويغطي معلومات عن الشركات الحليفة: الفروع الشركة الأم ...الخ وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفصيلية) لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.

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

2- مدونة وسير الحسابات : يوضح مشروع النظام الحسابي المالي وجود قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة لمعاير الدولة

2-1 مدونة الحسابات:

أ- مبادئ مخطط الحسابات : تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل الحسابات: يلائم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها لمعلومات التسيير والحسابات هو أصغر وحدة يعتمد عليها للتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية.

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى الصنف وتوجد فئتين من أصاف الحسابات :

- أصناف حسابات الميزانية
- أصناف حسابات التسيير

وكل صنف يتفرع إلى حسابات والتي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في الإطار

[1] حواس صلاح، نفس المرجع ص 184

الترقيم العشري

ب- الإطار الحاسبي 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 ما وفي داخل هذا الإطار يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاته كما يقترح المشروع أيضا قائمة حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر .

- العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية ويتكون الإطار المحاسبي ، لحساب الميزانية من ما يلي :
- الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة
- الصف الثالث: حسابات المخزونان
- الصف الرابع: حسابالت الغير
- الصف الخامس: حسابات مالية

والعمليات المتعلقة بجدول حساب النتيجة موزعة على وصنفين من الحسابات تسمى.

حسابالت التسيير

ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من مايلي:

- الصف السادس: حسابات الأعباء
- الصف السابع: حسابات النواتج

إن الأقسام (9-8-0) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسيرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصنف الحسابات من (1إلى 7) 2-2

2-2 سير الحسابات :

يعطي مخطط الحسابات بالمؤسسة 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.

المبحث الثالث: مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات

سيتم عرض لأهم مزايا وصعوبات وكذلك متطلبات النظام المحاسبي المالي على النحو

الآتي:

المطلب الأول:مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتيح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات مزايا عديدة يمكن تلخيص أهمها في ما يلي[1]:

- يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأ ا تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات،مما يساهم في إتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة إتصالا ا مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق ا أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في إسترجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف ا دوليا.
- يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها
- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالإنتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم ا المؤسسة.
- يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وإمتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدت صعوبات لعل أبرزها ما يلي[2]

---

[1] بوسبعين تسعديت، مرجع سبق ذكره، ص 85-87

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،

- ضعف إستعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام،فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية، وفي اعتقادنا يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة، فالتطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقا ا وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط إعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.
- غياب نظام معلومات للإقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية،فضلا عن قلتها.
- بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين، فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الإستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

المطلب الثالث:متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي إبتدءا من سنة 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه .إذ تتمثل عملية المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير بمثابة ثورة ثقافية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع الواقع الجديد .حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين والممارسين للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية منها، لتتماشى مع النظام الجديد، ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاما ا وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة

.ويمكن تحديد أهم هذه التحديات في نقطتين[1]:

- ❖ إعادة تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوما ا بما يسمح بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي و الوصول إلى تقديم وتصميم مخرجا ا الأساسية المتمثلة في القوائم المالية السابق ذكرها في إطار معالجات التسجيل و التقييم الضرورية و المبرمجة ضمن شروط الإفصاح و التقديم المطلوبة، وهو ما يستلزم تجنيد كافة الطاقات داخل المؤسسة، كون النظام الجديد يعني كافة الوحدات و المراكز بأبعادها المالية و التقنية و البشرية وتحت الإشراف المباشر لأعلى المستويات التنظيمية في هرم السلطة داخل المؤسسة، فضلا عن ضرورة إعتبار عملية إرساء النظام المحاسبي المالي كمشروع يتطلب فريق عمل و مسؤولا عن هذا الفريق.
- ❖ تهيئة محيط المؤسسة لاستيعاب المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي عن طريق توفير الشروط و المقومات التي تسمح ب:
  - توفير الهيئات والقنوات التي تمكن من تأمين المعلومات والبيانات التي يقضيها الإعتماد على محاسبة خلاقة و تتأسس على القدرة على الحكم و التقييم و على معرفة ما تستهدفه المؤسسة من سياسات مستقبلية إرادية تقوم على متابعة حركية الأسواق ووقائع تطوير البيانات التكنولوجية و القانونية و المالية و ترجمتها في المعالجة المحاسبية و طرق عرض البيانات المالية.

وقد يكون إعتماد هذه الديناميكية صعبا في البداية وغير ممكن التحقيق إلا في بعض المؤسسات الكبيرة التي طورت خبرة في التخطيط ووضع الإستراتيجيات ومتابعة التغيرات البيئية، ولكنه سيعم المؤسسات الأخرى مع تراكم الخبرة و تطوير الاقتصاد.

- توفير خلايا و مراكز الكفاءات و تكوين الخبرات في طرق و نماذج التقدير والتقييم بما يسمح بتنفيذ متطلبات المعالجة المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق.
- التكوين المتواصل و المستمر في هذا المجال بغرض إعادة تأهيل المهنيين على كل المستويات، سواء كانوا محاسبين أو م راجعين، و التأسيس لثقافة محاسبية جديدة و لمؤهلات و مقومات مهنية تعتمد على كفاءات تتجاوز مجرد القدرة على التسجيل و تحليل وجود الأرصدة إلى القدرة على التقدير و الحكم و التكييف
- تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين و مستثمرين و غيرهم بغرض إعطائهم القدرة على قراءتها وفهمها و استغلالها.

[1] سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دوكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2010، ص ص 260-261

- إعادة النظر في البرامج و المضامين البيداغوجية لكثير من الوحدات التعليمية المحاسبية و المالية و التجارية على مستوى مراكز التكوين المهني و الجامعات بغرض تحديثها و تكييفها مع المعطيات الجديدة نظام المحاسبي المالي

تفعيل بورصة الجزائر حيث يشكل تطبيق النظام المحاسبي الجزائري فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في إتفاق الشراكة بتفعيل دورها في الاقتصاد وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها، والإعتماد عليها في التمويل وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، التي يلجأ إليها المستثمرون سواء للإستثمار أو طلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الإستثمار الأجنبي باعتبار أن المعلومة المقدمة لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر وهذا ما سيسمح النظام المحاسبي المالي بتوفيره أي معلومة ذات جودة وموثوقية[1]

خلاصة الفصل:

من خلال عرضنا لهذا الفصل والذي كان يتمحور حول محاولة الإلمام بعناصر الإطار العام للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجديد وتكييف القوائم المالية :

إن تطبيق نظام محاسبي مالي سيؤدي إلى التغير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة ويؤثر على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات بسبب غياب التكوين والتدريب على النظام المحاسبي الجديد إلا أنه من ناحية أخرى فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولاسيما افتقارها إلى مسيرين يعطون الأهمية البالغة من شفافية

[1] المرجع السابق، ص ص 261-262

ودقة والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة، بالإضافة إلى نقص وقد يكون انعدام في بعض المؤسسات لوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة

المبحث الأول: الشركة الوطنية للسوناطراك SPA

سوناطراك هي شركة وطنية للبحث والإنتاج والنقل والتحويل والتسويق للمواد الهيدروكربونية (الغاز والسائل). تم إنشاؤه من أجل تغطية الاحتياجات الوطنية على المدى الطويل عن النفط والغاز ووصفت رقم 63-491 من 1963/12/31 والتمويل، وتطوير الأمة من خلال المساهمة الأجنبية.

المطلب الأول: تاريخ سوناطراك:

1963/12/31 إنشاء سوناطراك حريصة على كسر احتكار الشركات الأجنبية استغلال ثروة من الطابق السفلي الجزائري وتبني الجسم من تراكم الموارد المالية اللازمة لانطلاقة اقتصادية، الدولة الجزائرية يخلق 31 ديسمبر 1963، سوناطراك الذي امتدت، أقل ثلاث سنوات في وقت لاحق. يخضع لجميع أنشطة عملية إنتاج النفط.

1966: مددت بعثة لجميع الأنشطة النفطية.

24/02/1971: تأميم المحروقات. 1981 إعادة هيكلة (إنشاء 17 شركة مستقلة). 1992: إطلاق التحديث من عملية مجموعة النفط العالمية.

سوناطراك هي شركة مساهمة (SPA):

المساهم الوحيد لسوناطراك هو الدولة. بقرار من 11 فبراير أصبح 1998 سوناطراك شركة مساهمة مشتركة مع الأجهزة التالية:

- الجمعية العامة (GA).
- مجلس الإدارة (CA).
- الرئيس التنفيذي لشركة يساعده مسامير الرؤساء الذين يقودون الأنشطة.

في عام 1999، كانت الجزائر مع شركائها في طليعة من الاكتشافات العالمية.

يشمل سوناطراك العديد من الأنشطة:

الحرف سلسلة النفط والغاز، مما يجعل مجموعة دمج المنبع إلى المصب.

الأعمال الأساسية التقليدية لشركة النفط والغاز.

يتداول الخدمات النفطية المجال ، والحفر والجيوفيزياء ، خدمة البترولية والعمل الصفقات الدعم والتركيب وأنابيب التوزيع والنقل البحري للهندسة النفط والبناء والتجميع الصناعي الأنشطة المختلفة التي تمتد وتنويع محفظتها البنية التحتية والبنية النفط والغاز وهامة في الاستفادة من القرب من الأسواق الآخذة في التوسع. هذه التهمة قوي ضد الفرقة الأراضي الجزائرية بدأت في التوسع في الدولية.

- الرئيس والرجال الذين شهد التاريخ لسوناطراك:

الرئيس المدير العام ؛ رئيس مجلس الإدارة. لمساهمته في تطوير قانون النفط والغاز. لا البادئ entant من عملية التحديث سوناطراك بدأت منذ عام 1992، والتي تميزت السنوات الأولى من سوناطراك منذ إنشائها في عام 1963 افتتاح.

- آخر سوناطراك:

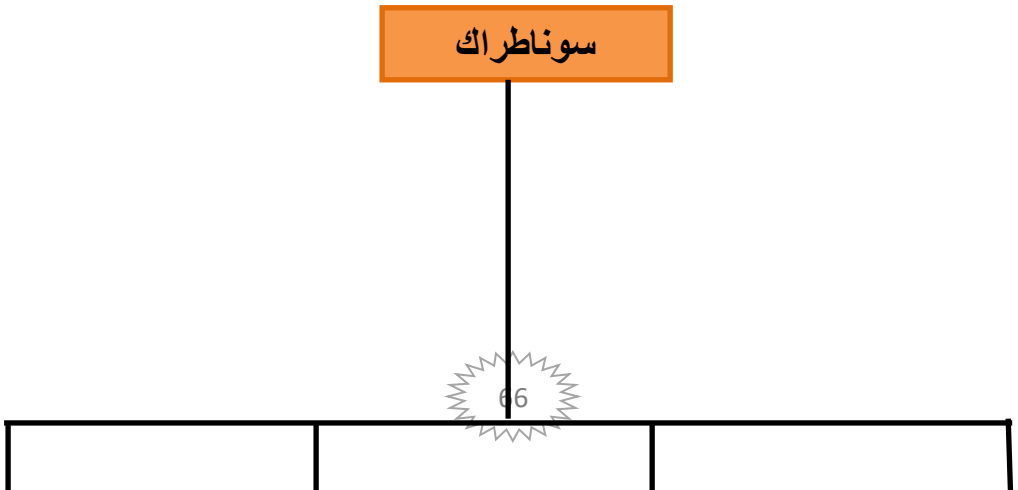
سوناطراك هي شركة دولية مع مجال نشاطها، وصناعة النفط والغاز والتوجه الوزن الاقتصادي الوطني. هذه الخصائص الثلاث بداهة الناقل محددة يجتمع المنطق. في الواقع حول فوائد تجديد مصممة خصيصا لمعايير العمل التجاري الناجح تتجه نحو خلق الثروة.

شركة النفط والغاز سوناطراك من البعد الدولي يجب أن تتكيف الاستراتيجيات والمعايير الدولية، وتلك التي تشاركه المنافسين والشركاء تدويل الأنشطة سوناطراك في منطق شركة النفط والغاز هو القوة الاقتصادية الرائدة في البلاد لإدخال الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي.

سوناطراك للنفط والغاز شركة قادرة على المنافسة دوليا في الجزائر وفي العالم، وأفضل افتراض مساهمته في المصلحة الوطنية في تشغيل والإدارة المثلى للموارد الوطنية تحت - sol والثروة لتعزيز والحفاظ بالنسبة للأجيال المعاصرة والمستقبلية.

مطلب الثاني: منظمة سوناطراك

شكل رقم 01 يوضح تنظيم منظمة سوناطراك



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

لأنشطة السابقة: الاستكشاف والإنتاج.

نقل الأعمال: النقل عبر خطوط الأنابيب.

النشاط يبتلع: لتسييل والتحول.

مطلب الثالث: مكان سوناطراك في اقتصاد الجزائر:

الشركة الوطنية سوناطراك وخدمة الاقتصاد الوطني منذ تأسيسه في عام 1963. وخضع والتغيير والإصلاح من خلال التمديد على جميع الأنشطة البترولية.

اليوم سوناطراك يضمن البعثات الاستراتيجية التي تركز على البحث والإنتاج ونقل ومعالجة وتصفية الغاز الطبيعي وفصل من الغاز النظيف المسال (LPG)؛ فإنه يوفر أيضا السوق المحلية وأسواق المواد الهيدروكربونية السائلة والغازية في السوق الدولية.

المبحث الثاني: تقديم GP1Z معقدة.

المطلب الأول: تعريف GP1Z معقدة

معقد / GP1 Zوهو و احد من ستة مصانع لتسييل الأعمال التجارية التي تملكها (المصب) من الشركة الوطنية سوناطراك.

وهي تقع بين محطة الحرارية من مرس الحاج في شرق ومجمع للغاز الطبيعي المسال الغربي ويمتد على 120 هكتار، وقد بنيت بمساعدة من مجموعة شركات IHI اليابانية-ج ITOCHI بموجب عقد تسليم المفتاح، ثلاث جمل بناء، وتلقي أول 2 سبتمبر 1984، والمرة الثانية في 20 تشرين الثاني عام 1984 والثالث في March2010.

في العام 1983، كان المجمع أربع وحدات لمعالجة الغاز الطبيعي المسال الذي يسمح لها بانتاج 4.8 مليون طن سنويا، بعد الحصول على قطارين الأخرى (تمديد المجمع في عام 1998) ارتفع هذا الإنتاج إلى 7.2 مليون طن في السنة، وبعد ذلك، ثلاثة قطارات إضافية (تمديد ثان في عام 2010) لتصل إلى 10.8 مليون طن / سنة.

كما أن لديها مهمة إنتاج المنتجات في درجة حرارة الغرفة مثل البروبان والبيوتان وغاز البوتان خليط البروبان.

التقنية ورقة البيانات 2-معقدة GP1 / Z:

مهمة معقدة لإنتاج غاز البترول المسال (البروبان والبيوتان) الأعمال التجارية على حد سواء في السوق المحلية والسوق الدولية

اسم الشركة: مجمع GP1 Z /

الموقع: مرس شرم Hadjaj

المساحة: 120 هكتار

الموظفين: agents777

الهدف: 10.8 مليون طن / سنويا من الغاز الطبيعي المسال

المنتجات: البروبان التجاري ، البيوتان التجارية

طريقة المستخدمة: الضغط التقطير

عدد القطارات: تسعة (09) القطارات من 1.2 مليون طن / ذ

الصانع: IHI اليابانية كونسورتيوم (ايشيكاواجيما هاريما للصناعات الثقيلة) وشركات ITOCH.

تاريخ بدء الأعمال: 10 Novembre1980

تاريخ الاعلان: 12 ديسمبر 1983 بيان من أول المرحلة القطار

تاريخ الاعلان: بيان من أول المرحلة القطار 2: 24 février1998

تاريخ الاعلان: بيان من أول المرحلة القطار 3: 12 فبراير 2010

الحقن الشرجية: اثنان أرصفة التحميل تلقي السفينة من النفط والغاز المسال إلى قدرة 000 3-50 000 طن من غاز البترول المسال (D1، M6)

شاحنة مع منحدر التحميل: ستة (06) شاحنات

جهة الإنتاج: تصدير والسوق المحلية

مصدر التمويل: الغاز من حقول الغاز في جنوب الجزائر

تحميل -التخزين: M3 000 22

التخزين من المنتجات المبردة M3 000 560

التخزين من المنتجات المحيطة: M3 2500

3- / كائن معقد

أهمية (الهدف) من مجمع بني في المنطقة الصناعية في أرزيو تهدف معالجة غاز البترول المسال من عدة جنوب الجزائر (حاسي مسعود، حاسي الرمل) لإنتاج الغاز "البروبان" و "البيوتان" المسال .

موقع وحي معقد / GP1 Z:

يقع مجمع / GP1 Zعلى ساحل الجزائر طرد، في حوالي KM40 وهران وKM8 أرزيو.

مجمع 120 هكتارا، ويقع في المنطقة الصناعية في أرزيو. بين المركز الحراري شركة Marse Hadjaj الجانب الغربي هو الغاز الطبيعي تسييل الغاز الطبيعي معقدة.

(/ GL4 Z، الأمونيا ومجمع منتجع (/ GP2 Z، / GL1 Z، / GL2 Z)

المطلب الثاني: المرافق الرئيسية للمجمع

24- مناطق تخزين المواد الخام بسعة لكل منهما.1000 M3

08- دبابة من 70،000 قدرة M3 وحدة لتخزين المنتجات النهائية في درجات الحرارة المنخفضة.

04- المجالات سعة 500 M3 وحدة لتخزين السلع تامة الصنع في درجة حرارة الغرفة.

01- المجال 500 M3 القدرة على تخزين البنتان.

9- وحدات لمعالجة الغاز الطبيعي المسال من بينهم اثنان من المثبتة حديثا.

ويتكون كل قطار من الأقسام التالية:

- القسم الجفاف
- فصل القسم
- القسم التبريد

2 - وحدات استعادة BOG.

1- محطة السلطة يغذيه سونلغاز.

5 - غرف التحكم.

4 - ضمان مولدات الطاقة في حالات الطوارئ المعقدة.

2- أرصفة التحميل (D1 و M6) والتي يمكن أن تستوعب السفن بسعة تتراوح بين 4000 و 45 000 طن من غاز البترول المسال.

1 - شاحنة رف التحميل.

1- سوف محطة ضخ مياه البحر.

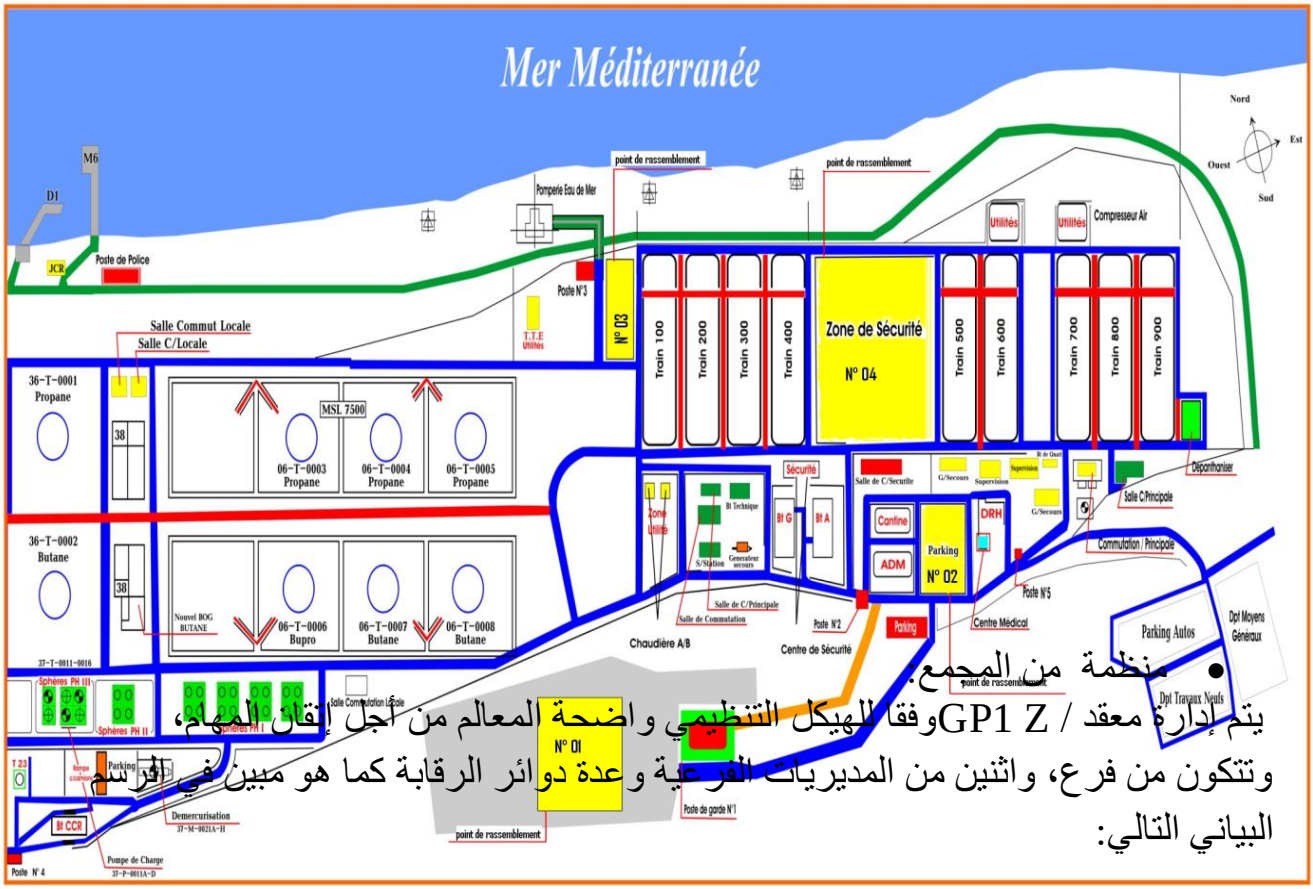
1- نظام المراقبة عن بعد.

2- وحدة SIDEM من تحلية مياه البحر.

3- المحطتين معالجة مياه الصرف الصحي المرحلة الأولى والمرحلة الثانية(. WWT (WWT

1- وحدة من التزييت.
1-وحدة من إبطال مفعول المواد الكيميائية لمياه الصرف الصحي.

- خطة داي ماس GP1 / Z

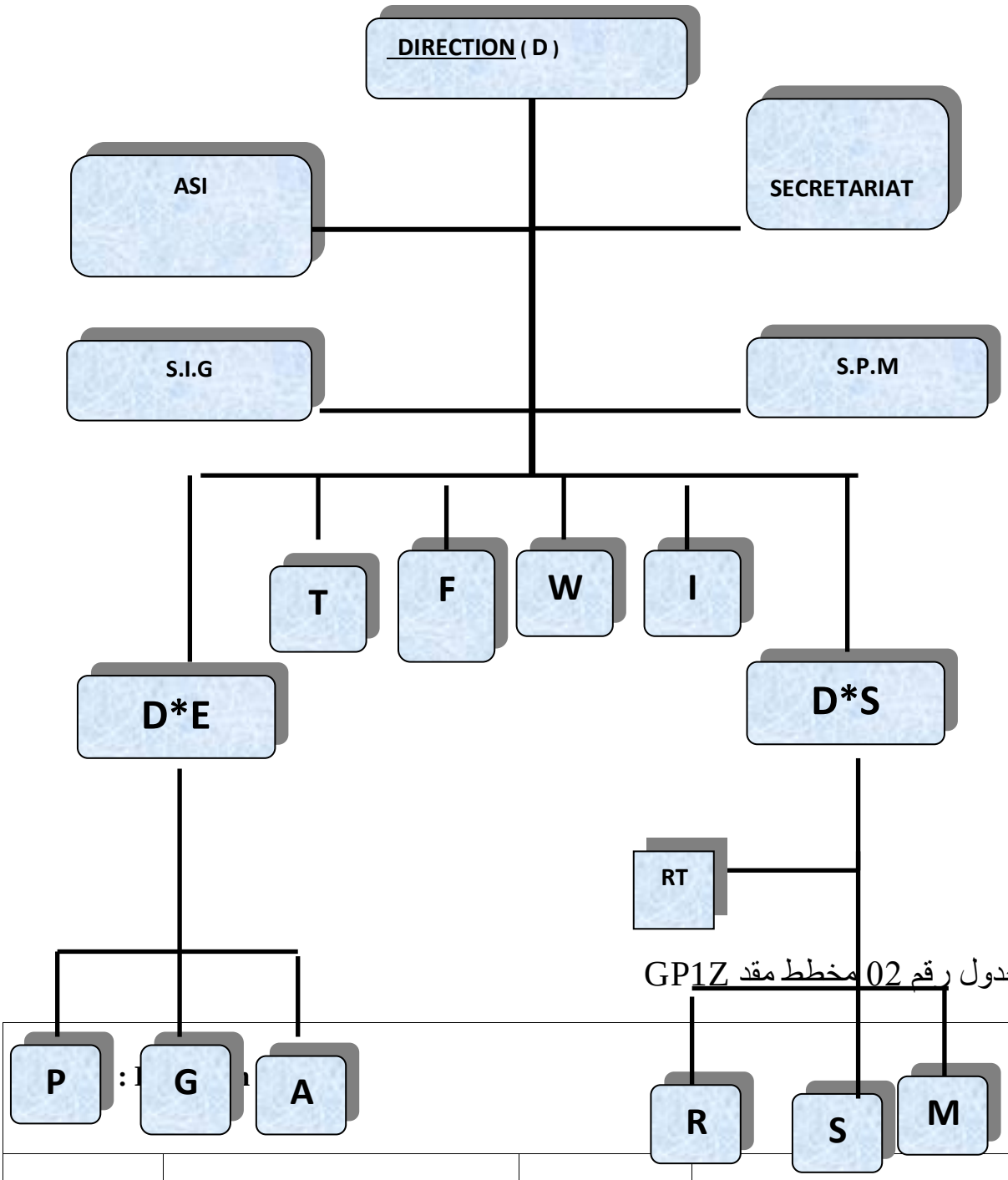


- منظمة من المجمع:

يتم إدارة معقد GP1 Z / وفقا للهيكل التنظيمي واضحة المعالم من أجل إتقان المهام، وتتكون من فرع، واثنين من المديريات الفرعية وعدة دوائر الرقابة كما هو مبين في الرسم البياني التالي:

- مخطط معقد GP1 Z /

شكل رقم 02 يوضح مخطط معقد GP1Z



جدول رقم 02 مخطط مقد GP1Z

♦ ASI	Assistance sûreté interne	♦ Sce	SECRETARIAT
♦ SIG	Système d'information et de gestion	♦ SPM	SELULE PASSATION DE MARCHE
♦ T	Département Technique	♦ I	Département Sécurité
♦ W	Département Travaux neufs	♦ F	Département Finances
♦ D*E	Sous-Direction	♦ D*S	Sous-Direction du

	d'Exploitation		Personnel
♦		♦ RT	Service Relation de Travail
♦ P	Département Production	♦ R	Dépt Ressources Humaines
♦ G	Département Maintenance	♦ S	Dépt Administration et Social
♦ A	Département Approvisionnements	♦ M	Dépt Moyens Généraux

المطلب الثالث : الإدارات ذات الصلة مباشرة مع مجمع

- قسم الإنتاج (P)
- قسم الصيانة (G)
- وزارة التموين (A)
- قسم المرتبطة مباشرة إلى موظفي المديرية الفرعية:
- الشؤون الإدارية والاجتماعية (S)
- قسم الوسائل العامة (M)
- إدارة الموارد البشرية (R)
- خدمة علاقة العمل (RT)

الهياكل مرتبطة مباشرة إلى الإدارة:

الإدارات التحكم:

* الإدارة الفنية (T)

* وزارة المالية (F)

* وزارة الأشغال الجديد (W)

* قسم الأمن (I)

هياكل الدعم:

* مساعدة الأمن الداخلي (ASI)

* نظام إدارة المعلومات و(GIS)

8- يتميز مجمع GP1 / Z

النشاط الرئيسي للGP / مجمع Z1، هو فصل المسال LPG غاز البترول من حقول النفط والغاز في جنوب الجزائر (حاسي Remel) لاثنين من المنتجات والبروبان والبوتان.

المجمع يتميز عن ما يلي:

الطاقة الإنتاجية: 12 مليون طن سنويا.

سعة التخزين: 16،000 M3.

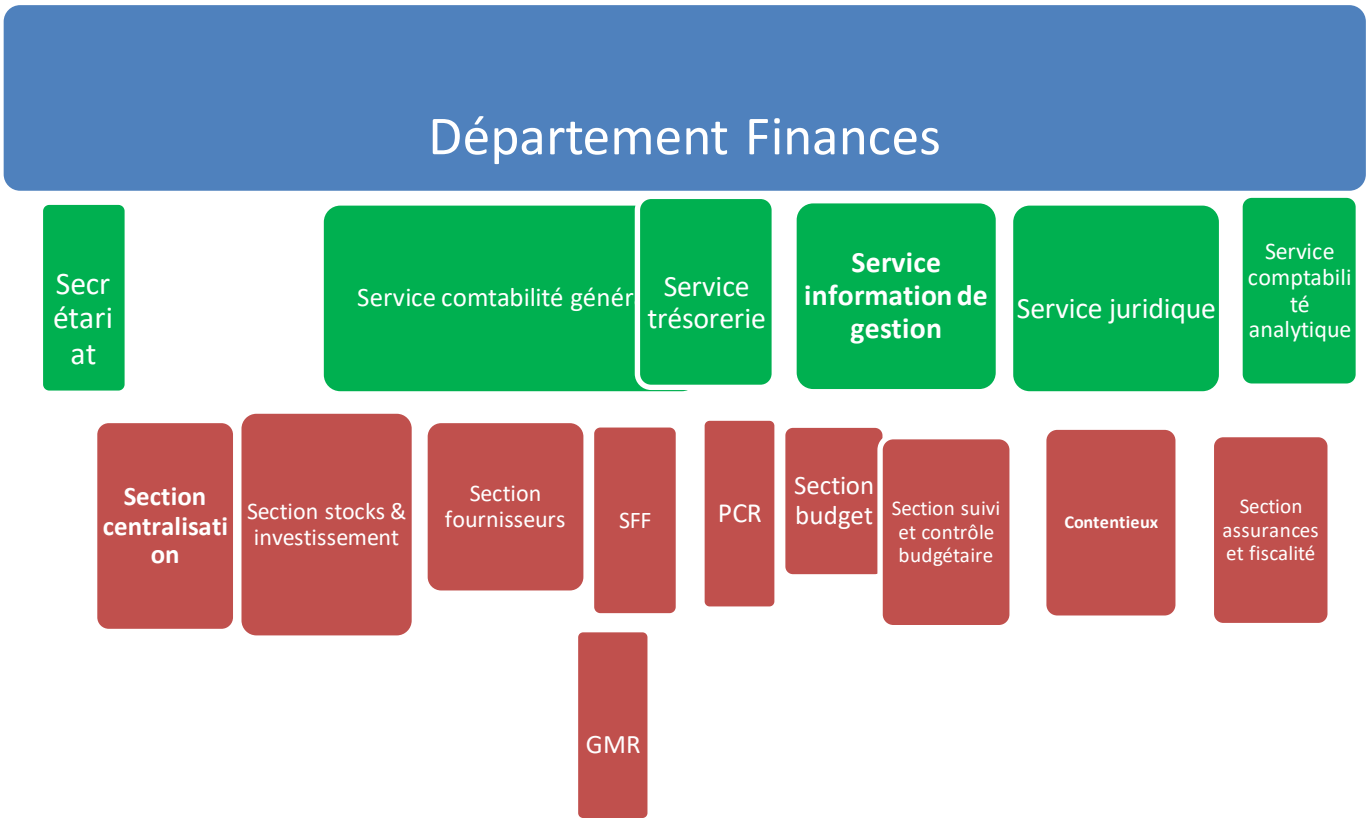
المبردة سعة تخزين المنتج: 420،000 M3.

المبحث الثالث: إدارة المالية للمجمع GP1Z

المطلب الأول: إدارة الشؤون المالية ثالثا: GP1 / Z

1-التنظيمية وزارة المالية "مجمع GP1 / Z"

شكل رقم 03 التنظيم وزاري المالية مجمع GP1Z



- التصنيف قسم:

قسم (F) والدراسات ميزانية كل إدارة، كل المعلومات الإدارية ورصد جميع والعمليات القانونية.finaniéres
لإنجاز مهمتها لديها أربعة الخدمة.
2-وزارة المالية:
2-1 خدمة المعلومات الإدارية:
وهو يتألف من قسمين :
• القسم رصد الميزانية ومراقبة الميزانية:
النظر وأشار مدخلات الكمبيوتر ينزلق على محاسبة التكاليف ويقوم بمعالجة النفايات.
تم تأسيس البرنامج الاستثماري على أساس حجم العمل في مجمع فضلا عن رصد المشاريع عن طريق ورقة فنية.
تحليل النوايا الحسنة للخطة السنوية مقابل الفعلية (العمليات والاستثمار والإنتاج)
• ميزانية التشغيل:
وتطوير أهداف الخطة المعقدة وفقا لما تمليه التسلسل الهرمي، ومجموعة من موارد التشغيل المستخدمة من قبل وحدة للاضطلاع بعبء العمل من أهداف معقدة والرصد السنوي والشهري الميزانية التشغيلية
خدمة تحليلية
2-2 في الاستخدام:
دراسة الأسعار وتكاليف الإنتاج من جميع الهياكل التي تتعاون في تعريف التكاليف والتحديثات الدورية.
2-3 الخدمات القانونية: يتكون من حسبين
أ- خلية التقاضي: إدارة الأعمال التقاضي في التنمية الاجتماعية والمدنية والأرض

ب- وحدة التأمين والأنظمة الضريبية: إدارة الملفات التأمينية لجميع التراث (RTO) بحيث سجلات الايداع الضرائب المتعلقة IRG والضرائب ضريبة الأراضي والتعلم الخ ....

2 -4 زارة الخزانة:

عرض قروض من "كوندور تجهيز معارض"

وقد تم إطلاق برامج جديدة وتثبيتها من قبل مديرية المالية سوناطراك في جميع أنحاء مجموعة SH وتتعلق الإدارة المالية من وزارة الخزانة.

هذا التطبيق تم تطويره من قبل مستشارين رويترز إرنست ويونغ

قروض "KONDOR تجارة المعالجة" هو برنامج إدارة الأصول المالية.

هذه الأداة:

- هيكلة وحدات المعالجة النقدية مجموعة سوناطراك على مستويات مختلفة:

- الخزانة الفريق؛
- الكيان القانوني.
- الكيان التشغيلي.

دمج أرشيف كامل يحتوي على جميع البيانات التي تشكل بيئة قروض.

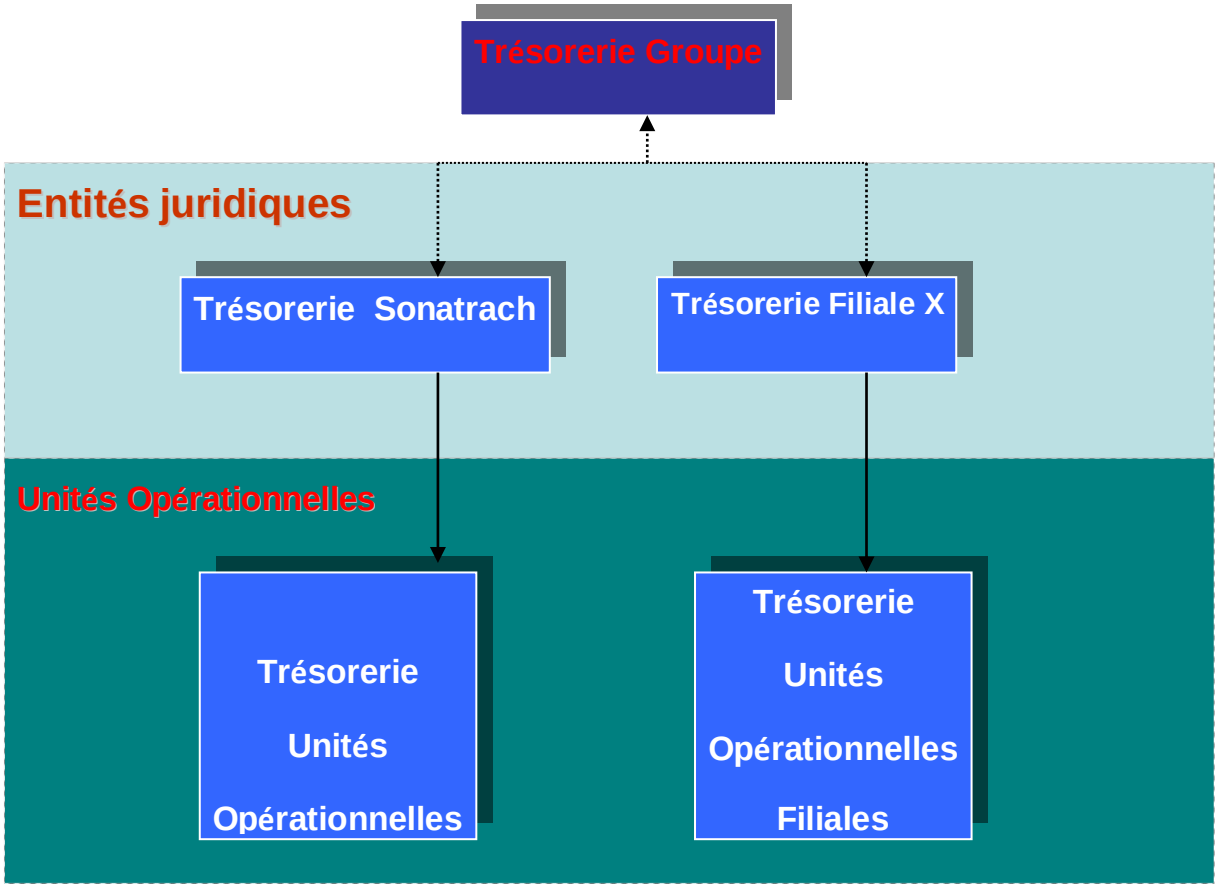
معالجة المعاملات متعددة العملات.

الكيانات التشغيلية (وحدات الأعمال).

أ) نظام منظمة قروض

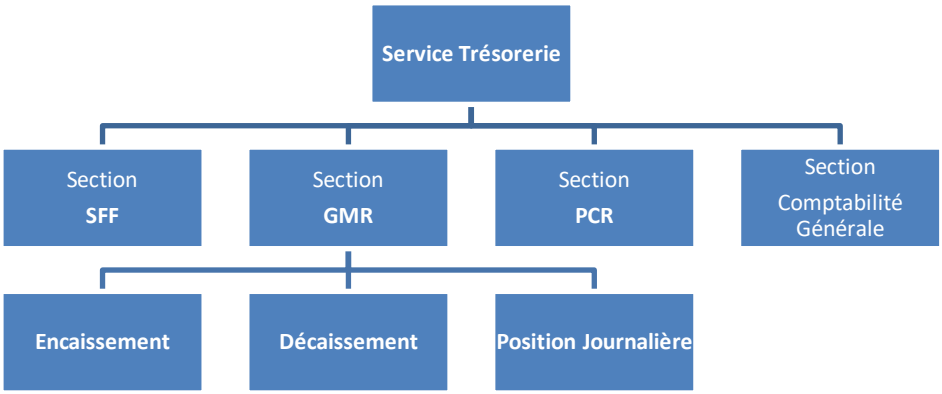
نظام منظمة قروضKTP

شكل رقم 04 تنظيم قروض KTP



المصدر: معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

-شكل رقم 05 تنظيم وزارة الخزانة:



المصدر: معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثاني: الوحدات التشغيلية:

يتم تشغيل حسابات يديرها تشغيل وحدات خزائن من خزينة الكيان القانوني على أساس جمع التوقعات.

وحدات التشغيل النقدية وهي جميع الهياكل سوناطراك يجب على إدارة حساباتهم والتي سوف يكون مدعوم من قبل خزينة الكيان القانوني بناء على التوقعات إيصالات / المصروفات يفعلون.

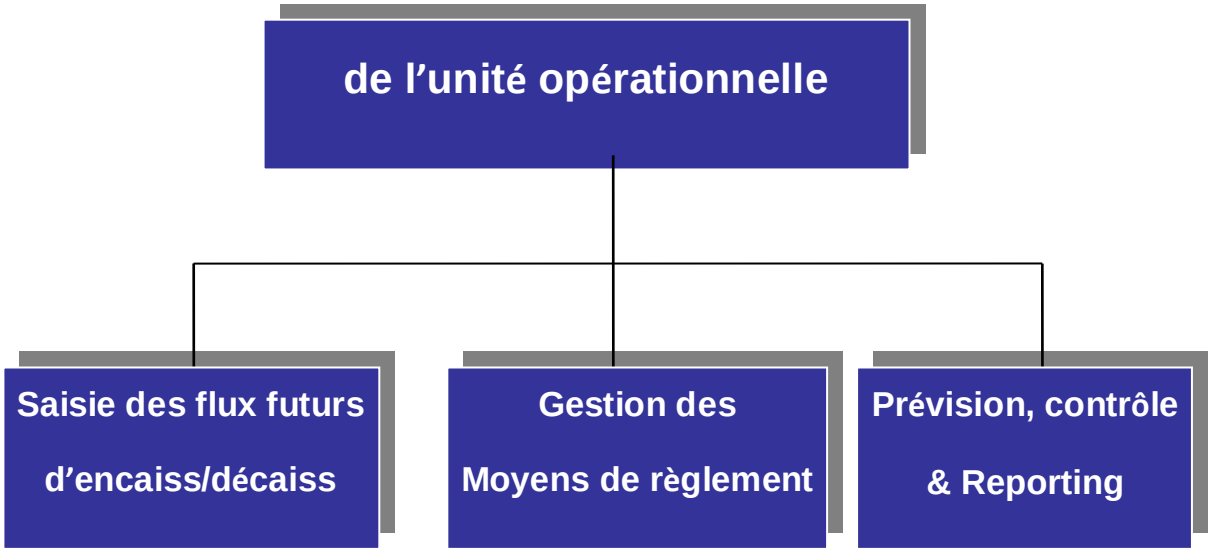
- الوحدات العاملة البقع:

أساس معقدة وخاصة وزارة الخزانة سوف أداء المهام اليومية أو الشهرية بما في ذلك:

-ومدفوعات البائعين حتى الآن

- إدارة أرصدة لدى البنوك في تاريخ الاستحقاق
- والمصالحة النقدية في الحسابات المصرفية المختلفة
- مراقبة والتنفيذ السليم من حيث المصرفية
- والتقارير اللازمة لصانعي القرار

♦ شكل رقم 06 مخطط من وحدة تنفيذية



المصدر: معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

للقيام بذلك، يتم تقسيم المهام إلى ثلاث وظائف:

1. المضبوطات من الجريان المستقبل (S F F)
2. إدارة المركبات اللائحة (G M R)
3. التنبؤ والرصد وإعداد التقارير (P C R)

أ) دخول التدفق النقدي "S.F.F"

المهام الرئيسية لل"الاستيلاء على التدفق النقدي"

جمع المعلومات:

- على كل فواتير الموردين وردت قبل جدولة
- فواتير العملاء صادر عن الخدمة التجارية
- في الرواتب من قبل دائرة ADM

تسجيل الفواتير في نظام المعلومات الخزانة مع جميع المكونات من المعلومات (الثالث، والطبيعة، مبلغ وتاريخ المعاملة، وتاريخ، والعملة، والبنوك، شركة، وحدة)

التدفقات المتوقعة وصرف تدفقات قصيرة الأجل ليست يوميا

تحديد أرصدة تقدر على توفير نقل السلطة كل أسبوعين

ب) إدارة وسائل تسوية "تقرير الرصد العالمي"

البقع وظيفة الرصد العالمي:

- استلام الوثائق إلى الإيرادات والمصروفات (فواتير الموردين التسلسل والبنك تصفيتها إشعار، الخ) معاهدة الفروق بين عملية التخطيط وتنفيذ العملية

- وضع كل 15 يوما من الأزياء لوائح (نقل والشيكات ،،،،،،،،،)، أدخل حزمة النقدية وإرسالها المتلقين

- إحالة المعلومات إلى المحاسبة لحسابات الحركة الثالثة والبنوك

- إدارة النقدية

- نقل المعلومات المحاسبة النقدية اليوم

- كلمة لزلات البنك نظرا لشيكات صرف قبل وقت الخروج

أ) وظيفة التنبؤ، ومراقبة والإبلاغ "P C R"

البقع وظيفة PCR:

- ممتاز توقع مواعيد قيمة المبيعات

- التحقق من الامتثال للاتفاق المصرفي وتحديد الأخطاء البنك

- توفير مديري بهدف ملخص عمليات الخزينة بعد التقارير المختلفة

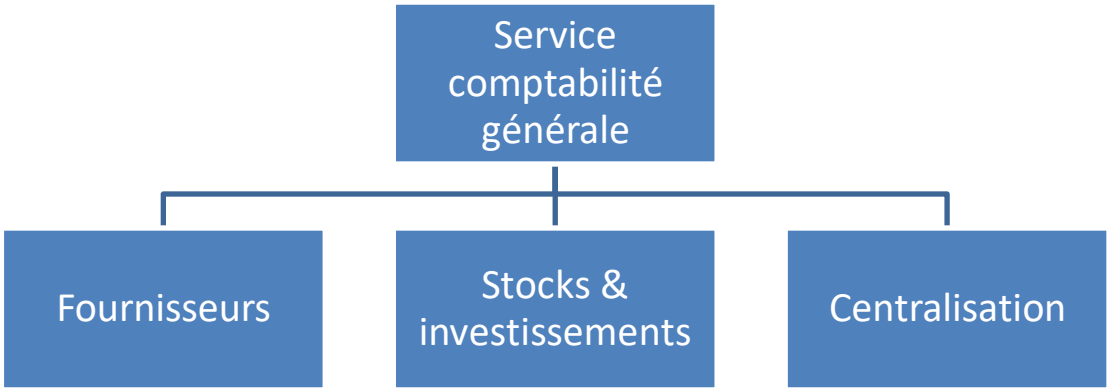
- دخول الميزانية وتوقعات التحكم لم شهريا

- إدارة الشكوى ضروري

- إنجازات مختلف التقارير الخارجية والداخلية

2-4 دائرة المحاسبة العامة

شكل رقم 07 دائرة المحاسبة العامة



المصدر: معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

العامة والمهام الرئيسية، ومراقبة والمحاسبة لجميع المعاملات المالية وحدة.

لتحقيق هذا الهدف، وتتكون هذه الخدمة من ثلاثة (3) أقسام:

- قسم fournisseures،
- الأسهم وقسم الاستثمار،
- قسم المركزية،

أ) - الموردين القسم:

وهي مسؤولة عن مراقبة وتسجيل جميع الفواتير من الموردين المحليين و / أو أجنبية ويجب أن تكفل امتثال السجلات قبل كل السجلات المحاسبية.

إجراءات معالجة حالة غليان commo يلي:

* استلام الفاتورة من المورد.

* مراقبة الفاتورة:

1.Checking كميات الحسابية

2. التحقق من مطابقة مشروع القانون على الوجه المبين

- رقم التعريف الضريبي

- البند الضرائب
- عدد resistre تجارة
- بانكر
- تاريخ الفاتورة
- وختم المورد ect.. ... signatuure
- الالتزام من الفاتورة مع العقد والنظام
- تحديد مزود (الاسم، العنوان)
- مبلغ الفاتورة ورقم الحساب
- حساب Cout.et مركز عامة، وما إلى ذلك ..
- والتسجيل في سجل أكثر FE رقة حالة الموفر.

-Inscrit العودة بطاقة التسجيل (FE) في السجل المخصص لذلك:

ينقل عن طريق التعبئة زلة (BE) الإدارات ذات الصلة FE والفواتير لمراجعة الحسابات وتصفية.

قسم مراقبة المستخدم هو المربعات المناسبة (مربعات مراقب الحسابات والمصفي، ويضعوا ختم "مساعدة كبيرة")، وملف كامل بالوثائق التالية.

GP1Z معقدة تنفيذ هذه acahets قعت Cf.aux التزامات مع مختلف الموردين ومقدمي الخدمات

1. الإمدادات Achats:

قدم المورد فاتورة الدفع بعد Founitures التسليم.

قسم المحاسبة العامة المضي قدما للسيطرة على فاتورة ترى التعهدات وقعت (عقد، طلب شراء) وينقل هذا الأخير إلى بنية الطالب للسيطرة والموافقة عليها.

يجب أن يكون مبررا الفاتورة من الوثائق التالية:

1- استقبال جيد (BR).

2- النظام (قبل الميلاد).

3- الأسهم مباشرة الانتاج الجيدة (BSD) لغير تديرها شراء الأوراق المالية.

2. مشتريات من الخدمات:

نفس النهج الذي acaht توفير إلا أن قسائم للفواتير هو ما يلي:

1- وسام الخدمة / إصلاح النظام (المواد المستنفدة للأوزون / OP).

المرفقات 2 من العمل.

شهادة 3- من سر (نائب جيدا.

كتابة مخطط بكن:

المطلب الثالث : تسجيل المحاسبية للشراء اللوازم والاستثمار

1- cas : Achat fournitures stockable et non stockable :

2- A/ Au niveau de la section fournisseurs :

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
38010		D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
38011		D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES
	53004	FOURNISSEURS COURANTS ALGERIENS

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
31		MATIERES ET FOURNITURES
	38010	D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
	38011	D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES

C/ Au niveau du service trésorerie_ section Comptabilité:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
53004		FOURNISSEURS COURANTS ALGERIENS
	485	BANQUE

3- cas : Achat prestation du service:

A/ Au niveau de la section fournisseurs :

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
6		CHARGE PAR NATURE
	5620	CREDITEURS DE SERVICES EN DINARS

C/ Au niveau du service trésorerie_ section Comptabilité:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	

5620		CREDITEURS DE SERVICES EN DINARS
	485	BANQUE

4- cas: Achat d'investissements :

A/ Au niveau de la section fournisseurs :

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
2		INVESTISSEMENT PAR NATURE
	52	FOURNISSEURS EN DINARS D'INVESTISSEMENT

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Cette section procéder à la création de la fiche d'investissement et le calcul des amortissements

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
682		DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS
	29	AMORTISSEMENTS

C/ Au niveau du service trésorerie_ section Comptabilité:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
52		FOURNISSEURS EN DINARS D'INVESTISSEMENT
	485	BANQUE

- L'enregistrement comptable de l'opération d'achat des fournitures, investissement et prestations de service avec les unités de SONATRACH:

1/ cas : Achat fournitures stockable et non stockable :

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
8938010		D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
8938011		D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES
	17	LIAISONS INTER-UNITES

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
31		MATIERES ET FOURNITURES

	8938010	D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
	8938011	D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES

1-cas : Achat prestation du service:

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
8962		D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
	17	LIAISONS INTER-UNITES

2-cas: Achat d'investissements :

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
2		INVESTISSEMENT PAR NATURE
	17	LIAISONS INTER-UNITES
17		LIAISONS INTER-UNITES
	29	AMORTISSEMENTS

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation

Cette section procéder à la création de la fiche d'investissement et le calcul des amortissements (cas de cession l'investissement inter unité non totalement amortié).

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
682		DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS
	29	AMORTISSEMENTS

Schéma d'écriture SCF:

L'enregistrement comptable de l'opération d'achat des fournitures et prestations de service:

1- cas : Achat fournitures stockable et non stockable :

A/ Au niveau de la section fournisseurs :

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
38200		D'ACHAT D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS STOCKES
607		D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES
	4010002	FOURNISSEURS COURANTS ALGERIENS

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
32		AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	38200	D'ACHAT D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS STOCKES

C/ Au niveau du service trésorerie_ section Comptabilité:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
4010002		FOURNISSEURS COURANTS ALGERIENS
	512	BANQUE

2- cas : Achat prestation du service:

A/ Au niveau de la section fournisseurs :

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
6		CHARGE PAR NATURE
	401010	FOURNISSEURS DE SERVICES EN DINARS

C/ Au niveau du service trésorerie_ section Comptabilité:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
401010		FOURNISSEURS DE SERVICES EN DINARS
	485	BANQUE

- L'enregistrement comptable de l'opération d'achat des fournitures, investissement et prestations de service avec les unités de SONATRACH:

3-cas : Achat fournitures stockable et non stockable :

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
8938200		D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
607		D'ACHAT MAT.& FOURNIT.NON STOCKEES
	18	LIAISONS INTER-UNITES

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
32		MATIERES ET FOURNITURES

	8938200	D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES

4-cas : Achat prestation du service:

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
8961/8962		D'ACHAT MAT. & FOURNIT. STOCKEES
	18	LIAISONS INTER-UNITES

5-cas: Achat d'investissements :

A/ Au niveau de la section centralisation:

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
2		INVESTISSEMENT PAR NATURE
	18	LIAISONS INTER-UNITES
18		LIAISONS INTER-UNITES
	28	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

B/ Au niveau de la section stocks immobilisation:

Cette section procéder à la création de la fiche d'investissement et le calcul des amortissements (cas de cession l'investissement inter unité non totalement amortié).

Compte		Libelle
Débit	**Crédit**	
682		DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS
	28	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

1- كتب

- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية دار حنين، الأردن، سنة 1995
- طارق عبد العال حداد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية مصر.
- محمد عصام الدين، الماحسبة دار المريخ للنشر 2005،
- محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبة المصرية ومشكلات التطبيق،
- مختاري مسامح، النظم المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، 18/17 جانفي 2010، بقطب الجديد الشط،
- مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2002/01.
- يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، سنة 2002.

2- رسائل ومذكرات الجامعية

- تقي الدين وناس، محمود فريسو، أثار ومقتضيات تبني المربع المحاسبي الدولي، مذكرة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 2007.
- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثاره على التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008
- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دوكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2010.
- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

3- قوانين تشريعية

- الجريدة الرسمية 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03
- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسب، منشورات الساحل 2002

4- مواقع الأنترنت

- Conseil national de la coptabilité algérien, synthése d'évaluation du PCN, 2000
- Projet des system comptable financier. Ministaire des finance juillet 2006 document de travail. P6
- Projet du systeme comptable financier op-cit , pp 12.13
- Robert ober pratique des nomes IAS/IFRS dunod 2002. P53
- Samir meouani le projet du nouveau systeme comptable financier Algérien « anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Mémoire de magistére ESC, 2006/2007 p69