

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان

معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد
دراسة حالة – المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "وحدة غرداية"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس أكاديمي في العلوم التجارية

تخصص: مالية ومحاسبة

تحت إشراف الدكتور:

عجيلة محمد

من إعداد الطالبتين:

فرج الله حنان

أولاد يحي خيرة

السنة الجامعية: 2012/2013

الإهداء

بسم خالق الكون أبدء شكري إلى رافع السموات وباسط الأرض وباعت الروح أحمد الله رب العالمين الذي علم بالقلم وشرح الصدور وهدى القلب وبنعمته أكملت هذا العمل المتواضع.

أهدي ثمرة عملي إلى من قال فيهما الحق " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً".

إلى المرأة التي علمتني أن الحياة كفاح وأن ثمارها بعد ذلك نجاح وأفراح، أجمل وأروع ورده وأزكى رائحة وجدت في الطبيعة نبع الحنان "أمي الحبيبة".

إلى أروع صديق وأحلى رفيق إلى من يفرح بقربي ويحزن بحزني أغلى هدية تلقيتها في حياتي "أبي العزيز" حفظه الله وأطال عمره.

إلى من نشأت بينهم وأخذت منهم العطف والحنان أخواتي: أمال. فاطمة. خديجة. حياة وزوجها والبرعم الصغير سليمان. وإلى كل ما أملك في حياتي أخوي حسين وإبراهيم رعاهما الله.

من لا يحرمني الله بدعائها أمي الثانية سكينه.

إلى جدتاي و أجدادي أطال الله في عمرهم.

إلى من شاركتني في دربي صديقتي الغالية الحبيبة "حنان" وفقها الله إلى ما فيه الخير.

إلى أخوالي شيخ، محمد وزوجاتهن، حمزة، رابع و بالأخص الكتاكيت عبد الرحمان و كريمة.

وأعمامي وزوجاتهن وأولادهم و إلى أصغر فرد في العائلة محمد.

إلى عماتي وخالتي وبالأخص فاطمة. سعاد. رقية. فتيحة.

إلى من تقاسمت معهم حياتي الدراسية أعز صديقتي، و إلى كل زملائي وزميلاتي في مشواري الجامعي.

إلى من لم يبخل علي ولو بحرف من بداية مشواري الدراسي حتى هذه اللحظة.

أهدي ثمرة جهدي إلى من يحمل لقب أولاد يحي وكل من نسيهم قلبي وتذكرهم قلبي وكل من يعرفني ويتمنى لي الخير والنجاح، وإلى من قرأ هذه السطور.

"إلى خير من أخرج الناس من الظلمات إلى النور وبلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى الأمين المصطفى خير الأنبياء والمرسلين".

خيرة

الإهداء

أحمد الله جزيل نعمائه وأشكره شكر المعترف بمننه وآلائه وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه وأصحابه وأوليائه.

انه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي إلى: من قال فيهما الله عز وجل.... "وقض ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"....

إلى من كان سندا وغادرني دون أن يجني ثمار جهوده إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه، جزاه الله عني خير الجزاء، وأسكنه فسيح الجنات.

إلى من أغدقت علي بحنانها ودعواتها ودعمتني لأواصل مشواري "أمي" الحبيبة حفظها الله لي وأدامها تاجا على رأسي.

إلى من أسعد برؤيتهم وأنسهم إخوتي وأخواتي الأعزاء، موسى، أحمد، الشيخ، الدين، مريم، فتيحة، وإلى زوجها الذي ساندني في انجاز هذا البحث وإلى قرّة عينيها المولودة الجديدة 'بتهال'.

إلى سندي وذراعي ورفيقة دربي شريكتي في هذا المشوار "خيرة" دون أن أنسى عائلتها. إلى عمي وعمتي وخالاتي، أبنائهم وبناتهم كل واحد باسمه. وإلى روح أقاربي الطاهرة رحمة الله عليهم.

إلى اللواتي قاسمنني حلو ومر الحياة الجامعية، وإلى كل رفاقي في الدراسة وزملائي في الحي الجامعي كل واحد باسمه.

كما أهدي ثمرة جهدي إلى كل من يعرف حنان من قريب أو بعيد وإلى كل من وقف معي في مشواري هذا، وكل من أفادني ولو بحرف واحد خلال مشواري الدراسي.

إلى كل من يحب الله ورسوله ويسعى إلى رفع الإسلام وإعلاء كلمة الحق

حنان

كلمة شكر وعرفان

الحمد لله الذي أرسل رسوله بالهدى ودين الحق ليظهره على الدين كله ولو كره الكافرون، وجعل من بعده علماء عاملين وأئمة المجتهدين وفقهاء للأحكام حافظين ومحدثين وللاثر حاملين ودعاة إلى الهدى داعين وعن الباطل منفردين وصلى اللهم على سيد الخلق أجمعين محمد صلى الله عليه وسلم واجعلنا به من المقتدين وسنته من المسنين وبدينه من المتمسكين وعلى طريقه من السائرين.

الحمد لله الذي رزقنا العلم والمعرفة ووهب لنا الصبر والمقدرة لإتمام هذا العمل المتواضع.

الشكر الجزيل إلى: الأستاذ الذي رفع قدر نفسه بتواضعه إلى الأستاذ الذي كان حافزا ومنبعا لجهدنا "الدكتور عجيلة محمد"، جزاه الله خير الجزاء.

كما نشكر مختلف الأساتذة ونتقدم بجزيل الشكر المرفق بالاحترام والتقدير إلى من عرفنا من أساتذة معهد علوم التسيير من الخطوة الأولى إلى الخطوة الأخيرة في الجامعة. وإلى الأساتذة الكرام من الطور الابتدائي إلى الجامعي الذين لم ييخلوا علينا بالنصح والتوجيه.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع عمال مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز خاصة السيد: بوحميده ياسين.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد المساعدة سواءا من قريب أو بعيد لانجاز هذا العمل ولو بكلمة تشجيع أو ابتسامة أو بكلمة طيبة.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال، وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به، والله الحمد والمنة.

حنان : خيرة

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد - دراسة ميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE، من خلال معالجة إشكالية البحث حول: كيف ستنتم معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؟ ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز المفاهيم والمنطلقات في ميدان المحاسبة، مع التطرق إلى المعايير المحاسبي الدولية، بالإشارة إلى المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد، ثم الإجابة على الإشكالية المطروحة بمعالجة حسابات الصنف السادس والسابع وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، وإسقاط هذه المعالجة على الشركة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE وذلك بهدف التعرف على واقعها من حيث إعطاء صورة صادقة للمركز المالي للمؤسسة أمام مالكيها والمتعاملين معها من خلال حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة اعتمادا على المعالجة المحاسبية الدقيقة على كل حساب على حدا من حسابات الإيرادات والمصاريف، و معرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتحقيق الفائض من إيرادات التشغيل من خلال تحليل الميزانية المالية و تحليل مختلف التكاليف المتعلقة وغير المتعلقة بنشاط المؤسسة، وختاما لخصت الدراسة في مجموعة من التوصيات وتوجيه النصائح اللازمة للشركة.

الكلمات المفتاحية:

الإيرادات والنفقات، المحاسبية، المبادئ المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، جدول حسابات النتائج، المخطط المحاسبي الوطني.

من إعداد الطالبتين:

أولاد يحي خيرة
فرج الله حنان

بإشراف الأستاذ الدكتور: عجيبة محمد
كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية
جامعة غارداية

Résumé :

La présente thèse étudie le Thème : **le traitement des recettes et des dépenses suivant le nouveau système comptable et financier – Etude sur terrain à l'entreprise Algérienne de fabrication des pipes « ALFA PIPE »**, à travers l'étude de la problématique de recherche : comment traiter les recettes et les dépenses conformément au nouveau système comptable financier ?, à travers cette recherche, on a essayé de faire montrer les concepts et les principes dans le domaine de comptabilité, en abordant les normes comptables internationales, et en indiquant le plan comptable national et le nouveau système comptable et financier, et à la suite, répondre sur la problématique proposée par le traitement des comptes de la sixième et septième catégorie conformément au nouveau système comptable et financier, et objectiver ce traitement sur l'entreprise Algérienne de fabrication des pipes « ALFA PIPE », afin de connaître sa réalité quant à donner une image honnête du centre financier de l'entreprise devant ses propriétaires et ses clients par le calcul du résultat comptable de l'entreprise selon le traitement comptable exact pour chaque compte séparément dans les comptes des recettes et des dépenses, et de connaître l'étendue de la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices et des excédents de revenus d'exploitation par l'analyse du budget financier et l'analyse des différents coûts liés et non-liés à l'entreprise, en conclusion on a résumé l'étude dans un ensemble de recommandations et adresser les conseils nécessaires à l'entreprise.

Mots clés :

Recettes et dépenses, comptable, le système comptable financier, les normes comptables internationales, tableau de calcul des résultats, le plan comptable national.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	يوضح المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	1.1
67	يوضح تطور عدد العمال والإنتاج ورقم الأعمال للمؤسسة	1.3
70	جدول الميزانية المالية	2.3
74	يوضح أهم حسابات المؤسسة في قائمة حسابات النتائج لفترة الدراسة	3.3
76	جدول يوضح نسب التوازن المالي.	4.3
77	جدول يوضح النسب المالية	5.3
78	يوضح التكاليف المتغيرة للمؤسسة "ALFA PIPE"	6.3
78	يوضح التكاليف الثابتة للمؤسسة "ALFA PIPE"	7.3
79	يوضح الاستغلال التفاضلي، عتبة المر دودية	8.3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	يوضح المحاسبة كنظام للمعلومات	الشكل 1.1
19	يوضح أبعاد العولمة	الشكل 2.1
47	مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية	الشكل 1.2
48	مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	الشكل 2.2
61	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "وحدة غرداية"	الشكل 1.3
62	يوضح مختلف المصالح التابعة للمديرية التجارية	الشكل 2.3
63	يوضح مختلف المصالح التابعة لمديرية الموارد البشرية	الشكل 3.3
64	يوضح مختلف المصالح التابعة للمديرية التقنية	الشكل 4.3
65	يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	الشكل 5.3
66	يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التموين	الشكل 6.3
68	يوضح تحليل SWOT للمؤسسة	الشكل 7.3
71	قائمة الميزانية المالية للمؤسسة جانب الأصول	الشكل 8.3
73	قائمة الميزانية المالية للمؤسسة جانب الخصوم	الشكل 9.3
74	يوضح تطور حسابات النتائج لفترة الدراسة	الشكل 10.3
75	يوضح تغيرات النتائج المحققة في جدول حسابات النتائج	الشكل 11.3

قائمة الاختصارات

البيان	الدلالة
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
IFRS/IAS	معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية
UNE	لجنة الأمم المتحدة
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
AICPA	اللجنة التابعة للمحاسبين القانونيين الأمريكيين
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
FASB	مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية
IAS	المعيار
NSCF	النظام المحاسبي المالي الجديد
ALFA PIPE	المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب
SNS	الشركة الوطنية للحديد والصلب

الفهرس

الإهداء .	1
الشكر .	2
الملخص.	3
قائمة الجداول .	4
قائمة الأشكال .	5
قائمة الاختصارات.	6
الفهرس.....	7
المقدمة العامة..... أ، ب، ج.	8
❖ الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.	9
تمهيد.....	10
• المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة.....	11
المطلب الأول: ماهية المحاسبة (التطور التاريخي، المفهوم، الأهداف، الأهمية).	12
المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة وأنواعها.....	13
المطلب الثالث: طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات.....	14
• المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد.....	15
المطلب الأول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.....	16
المطلب الثاني: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد.....	17
المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الوطني.....	18
• المبحث الثالث: عولمة الأنظمة المحاسبية.....	19
المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية.....	20
المطلب الثاني: أنظمة المعايير المحاسبية الدولية.....	21
المطلب الثالث: أهم المعايير المحاسبية الدولية (تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى العالم واخذ تجارب من بعض دول العالم).....	22
خلاصة الفصل الأول.....	23
❖ الفصل الثاني: تقييم ودراسة الإيرادات والتكاليف وفق النظام المالي المحاسبي في الجزائر.	24
تمهيد.....	25
• المبحث الأول: مفاهيم حول الإيرادات والنفقات.....	26
المطلب الأول: مفهوم الإيرادات (تعاريف، الأنواع، الجرد).....	27
المطلب الثاني: مفهوم النفقات (تعريف، أنواع).....	28
المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للإيرادات والنفقات.....	29
• المبحث الثاني: دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.....	30
المطلب الأول: النفقات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد.....	31
المطلب الثاني: الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.....	32
المطلب الثالث: العلاقة الموجودة بين النفقات والإيرادات.....	33

44.....	المبحث الثالث: وجهة نظر التكاليف والإيرادات في العالم.....
44.....	المطلب الأول: المنظور المحاسبي (القياس، الإفصاح، قوائم مالية).....
46.....	المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف.....
49.....	المطلب الثالث: معالجة الإيرادات والنفقات.....
52.....	خلاصة الفصل الثاني.....
54.....	❖ الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALFA PIPE* . تمهيد.....
55.....	• المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية (المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب).....
55.....	المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة.....
56.....	المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة.....
56.....	المطلب الثالث : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.....
58.....	• المبحث الثاني: التشخيص الإستراتيجي للمؤسسة.....
58.....	المطلب الأول: تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة.....
60.....	المطلب الثاني: تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة.....
68.....	المطلب الثالث: تطبيق تحليل SWOT على المؤسسة.....
69.....	• المبحث الثالث: دراسة ميدانية لحسابات الإيرادات والنفقات وفق SCF.....
69.....	المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة.....
75.....	المطلب الثاني: النسب المالية وعتبة المر دودية.....
80.....	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات على مستوى المؤسسة.....
84.....	خلاصة الفصل الثالث.....
86.....	الخاتمة العامة.....
89.....	قائمة المراجع.....
	الملاحق

المقدمة العامة

المقدمة:

لم تعد المحاسبة مجرد فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية باعتبارها مهنة تجسد الجانب التطبيقي بل أصبحت المحاسبة علما قائما بذاته تحكمه قواعد وأحكام ومبادئ وفروض محاسبية تساهم في رسم السياسات والإجراءات المحاسبية يجدها الإطار العام لنظرية المحاسبة وهكذا انبثقت المعايير المحاسبية الدولية لنظرية التي هي إنتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة معايير المحاسبية الدولية والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبية المهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، تحوز تلك المعايير على قبول معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، لذا أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مرجعا لاغني عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم. لذا وجب تبني النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر للتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة، بدلا من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي أصبح لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت مجال الاستثمار الأجنبي مع هذا في بداية التسعينات، وظهر قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا قطاع المحروقات.

إن مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من المعايير الدولية (IFRS/IAS) حيث حددت القوانين ابتداء من جانفي 2010 طرق الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وهذا الأخير يقوم بتنظيم المعلومات المالية وذلك بكتابة، ترتيب، تقييم وتسجيل معلومات قاعدية بالأرقام وكذا تقديم تقارير تعكس الصورة الحقيقية للحالة المالية والمادية للمؤسسة في نهاية السنة. كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد يحتوي على سبع (7) مجموعات أساسية، ومن بين هذه المجموعات: الصنفين 6 و 7 ألا وهما حسابات الإيرادات والنفقات، وقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية ببند الإيرادات والنفقات وأفردت معياريين لهما.

ومن المنطق ارتأينا أن يتمحور بحثنا هذا في الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

❖ كيف ستم المعالجة المحاسبية الإيرادات والنفقات وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد (IFRS/IAS)؟

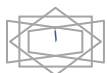
فلإجابة على هذه الإشكالية نطرح بعض الأسئلة الفرعية على فهم ه ذا الموضوع حيث تمكنا من رؤية الصور بشكل واضح.

- ما هو مفهوم المحاسبة والنظام المالي المحاسبي الجديد؟
 - ما مدى تأثير الإيرادات والنفقات في نشاط المؤسسة؟
 - ما هي الإجراءات والعمليات المتبعة لمعالجة الإيرادات والنفقات؟
 - هل المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات ستتغير مع تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد؟
- أولا: فرضيات الدراسة**

- للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة جملة من الفرضيات:
- حسن استخدام النظام المالي المحاسبي الجديد في مؤسسة يعود بالمنفعة عليها.
 - النظام المالي سيولد شفافية ومصادقية للحسابات والمعلومات المحاسبية.
 - تعتبر الإيرادات والنفقات من أهم الحسابات التي تخدم نشاط المؤسسة.
 - إن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الجديدة في الجزائر سوف يؤدي إلى المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات في المؤسسة.

ثانيا: أسباب اختيار الموضوع

- الممول لمعرفة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإيرادات والنفقات.
- يتيح لنا هذا البحث توظيف الحويلة العلمية لثلاث سنوات من الدراسة الجامعية.
- إن الإيرادات والنفقات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة وذلك من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال ما تدفعه من مصاريف وتدخله من إيرادات.



- كون الإيرادات والنفقات من أهم الحسابات التي تؤثر في نشاط المؤسسة.
- رغبة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

ثالثا: أهداف البحث

- محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال هذه الدراسة انطلاقا من الفرضيات الأولية المذكورة سلفا.
- التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالنظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

- إبراز مختلف العمليات التي يقوم بها المحاسب.
- توضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات .

رابعا: أهمية البحث

- تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور النظام المحاسبي في الجزائر وتمكين مستخدمي المعلومة المحاسبية من تطبيقه في المؤسسات.

خامسا: حدود الدراسة

بغية الإحاطة بالإشكالية المطروحة في هذا الموضوع تم تحديد الإطار العام وحدود البحث كما يلي:

• الإطار الزمني:

- التطرق إلى النظام المحاسبي المالي و مراحل انتقاله سنة 2001.
- اعتمد في دراسة النظام المحاسبي المالي على القواعد المدرجة في الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009.
- تم دراسة المعايير المحاسبية الدولية سنة 2006.
- تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية خلال 1973 - 2005.

• الإطار المكاني:

- فيما يخص الإطار النظري تضمن الفصل الأول دراسة عامة للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، والفصل الثاني تمثل إطاره المكاني في المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية التابعة للنظام الجديد.
- وفيما يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم اختيار المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE

سادسا: منهج الدراسة

- اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي عندما تناولنا نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي مع إعطاء فكرة حول المعايير المحاسبية الدولية وجدول حسابات النتائج وكذا المنهج التحليلي والمقارن عند دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

سابعا: محتوى الدراسة (البحث)

- من أجل معالجة الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة ولكل فصل تمهيد وخلاصة، حيث تضمنت المقدمة العناصر المنهجية الذي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أسباب اختيار الموضوع، أهداف، ومنهج البحث.

حيث يتناول الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية، ويقسم إلى ثلاث مباحث، يتعلق الأول بمدخل عام للمحاسبة، والثاني بالمخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد، أما المبحث الثالث فيتضمن عولمة الأنظمة المحاسبية.

الفصل الثاني بعنوان تقييم ودراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المالي المحاسبي في الجزائر، وهو بدوره يقسم إلى ثلاث مباحث: في المبحث الأول سيتم التطرق إلى مفاهيم حول الإيرادات والنفقات، ثم الانتقال في المبحث الثاني إلى دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، وفي الأخير يختص المبحث الثالث بوجهة نظر التكاليف والإيرادات في العالم. أما في الفصل الثالث سيتم محاولة إسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE "وحدة غرداية" وذلك من خلال ثلاث مباحث، في المبحث الأول يتم تقديم عام للمؤسسة، أما في المبحث الثاني يتم التشخيص الاستراتيجي للمؤسسة، ثم التطرق إلى الدراسة الميدانية لحسابات الإيرادات والنفقات وذلك في المبحث الثالث.

الفصل الأول:

الإطار النظري والفكري
للمحاسبة والمعايير
المحاسبية الدولية.

تمهيد:

لقد أصبحت المحاسبة ركن هام من أركان التعاملات في الحياة فلا يمكن فصلها بأي حال من الأحوال عن أي نظام آخر ولا يوجد مجال إلا والمحاسبة تساهم في نجاحه بل إن المحاسبة أصبحت أداة تقويم وتحليل ومقارنة وتخطيط، لذلك تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي ولدت عن حاجة الإنسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه النشاط الاقتصادي، فللمحاسبة وظائف هامة ونافعة في المجتمع وذلك من خلال تقديم خدماتها للمقيمين بالأنشطة الاقتصادية سواء على مستوى المؤسسة الاقتصادية أو المجتمع ككل. فمن الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية والضرورية التي أدرجناها ضمن ه ذا الفصل والمتعلقة بماهية المحاسبة (تعريفها، أهميتها، أهدافها، أنواعها) كما سنتطرق إلى النظام المالي المحاسبي الجديد وعلاقته بالمخطط المحاسبي الوطني وذلك بالمقارنة بينهما إضافة إلى أهم ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية. وبالتالي تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث رئيسية تتمثل في:

- **المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة.**
 - **المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد.**
 - **المبحث الثالث: عولمة الأنظمة المحاسبية.**
- وبالتالي سيكون ذلك بمثابة مقدمة أو دراسة تمهيدية قبل النظر إلى أعباء* وإيرادات* المؤسسة التي يتم التطرق إليها في الفصل الثاني حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

* لفظ كلمة: أعباء، نفقات، مصروف، تكاليف، في هذا البحث تعبر عن نفس المعنى.

* لفظ كلمة: إيرادات، نواتج، في هذا البحث تعبر عن نفس المعنى.

المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة (التطور التاريخي، المفهوم، الأهداف، الأهمية)

أولاً: تطور المحاسبة تاريخياً.

مما هو ثابت أن ظهور المحاسبة و تطورها كان وليد ظروف اقتصادية و قانونية واجتماعية، أو بمعنى آخر كانت في تطور مستمر استدعتها الحاجة في ظل هذه الظروف. و بتغير و تطور الظروف الاقتصادية و الاجتماعية تطورت المحاسبة و ظهرت فروع أخرى لها، منها المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، المحاسبة الوطنية، المحاسبة التحليلية... الخ. و المحاسبة كوسيلة لحفظ المعلومات قديمة قدم الإنسان، حيث وجدت بعض السجلات واللوحات يرجع زمنها إلى ما قبل الميلاد (زمن البابليين و الآشوريين أكثر من 3000 عام قبل الميلاد)، كما وجد قوانين لعمورابي منقوشة على برج بابل كمعلومات قانونية خاصة بالمالية والتجارة، كما وجدت بعض الدلائل لدى المصريين القدماء و الإغريق و الرومان في شكل سجلات و نقوش على الأحجار و الألواح¹.

و بصورة إجمالية يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي مرت بها المحاسبة إلى ثلاث مراحل أساسية هي²:

– المرحلة التمهيدية ما قبل عام 1494 : تسمى هذه الفترة بفترة ما قبل القيد المزدوج Double Entry حيث كان السائد استخدام طريقة القيد المفرد Single Entry كأساس لإمسك الدفاتر.

وتميزت هذه الفترة ببداية تطور الكتابة والحساب، حيث ساهمت الحضارة الإسلامية في تطوير المحاسبة فقد كان النبي صلى الله عليه وسلم يوكل مهمة جمع الزكاة والصدقات لمن هم أهلاً للثقة كان يحاسبهم ويأمر بتسجيل ما يتم تحصيله وصرفه من الأموال وكان أبو بكر يحاسب عماله بدقة وكان عمر بن الخطاب يستقدم عماله مرة كل سنة للمحاسبة، وتطورت مهنة المحاسبة بشكل كبير في العصرين الأموي والعباسي حيث ظهرت ما يعرف بالمنشورات المالية .

– المرحلة الفضية من 1494 إلى 1775: يعتبر عام 1494 هو بداية تاريخ ميلاد المحاسبة المعاصرة، بفضل عالم الرياضيات الإيطالي "لوكا باسيولي" (Luca Pacioli) الذي أول من قدم وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج كأساس لمسك الدفاتر وذلك في عام 1494، و قد تميزت هذه المرحلة بصدر قوانين تنظم الأعمال التجارية.

– المرحلة الذهبية من 1776: وحتى الآن يعتبر العصر الذهبي للمحاسبة هو عصر الارتقاء إلى مستوى العلوم الاجتماعية المعاصرة و الاهتمام بدور المحاسب و ما ساعد في ذلك عدة عوامل من أهمها:

- الثورة الصناعية: و التي بدأت بواورها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر الانتقال من نظام الإنتاج العائلي إلى نظام الإنتاج الكبير.
- صدور قوانين ضرائب الدخل: ترتب على إصدار العديد من الدول لقوانين ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين إلى ترسيخ استعمال المحاسبة في مجال التحاسب الضريبي.
- ظهور المنظمات المحاسبية والمهنية : مثل لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE)، و لجنة الاستثمار الدولي للشركات المتعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة 1981.

¹ التطور التاريخي للمحاسبة موقع الانترنت: <http://www.startimes2.com/f.aspx?lt=9427189> تاريخ التحميل: 2013/03/13.

² نعيم دهمش، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الطبعة 1، ص5.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

ثانياً: مفهوم المحاسبة.

فمن الكتاب من يعتبر المحاسبة علماً ومن يعتبرها فناً، ولكنهم يتفقون على أنها تقنية ووسيلة تستعمل في ضبط و تنظيم العمليات المالية و المحاسبية. لذلك هناك الكثير من التعاريف نستعرض أهمها كالتالي:

- فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها عملية تسجيل وتصنيف و تلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، و استخلاص النتائج المالية لتفسيرها و تحليلها¹.
- المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها و تسجيلها في مستندات موافقة لها، ثم بتبويب و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها، بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها و تكاليفها، ثم استنتاج نتيجة أعمالها خلال فترة زمنية معينة و بيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة².
- المحاسبة هي واحدة من التقنيات الكلية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، و المعبر عنها بوحدات نقدية عن طريق التتبع و التسجيل المتسلسل لها وذلك حتى يمكن³:
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد، وإيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط.

- المحاسبة هي عبارة عن فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية النقدية⁴.
 - المحاسبة هي نظام للمعلومات يختص بتحديد و قياس و توصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم و اتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه العمليات⁵.
- و بتفحص عميق لكل هذه التعاريف نستطيع أن نعطي بدورنا تعريفاً شاملاً و نقول أن: المحاسبة هي عبارة عن علم له موضوعه و منهجه قائم على مجموعة من النظريات والقواعد التي يتضمنها النشاط الاقتصادي و الاجتماعي، كما أنها عبارة عن فن كيفية تسجيل و تقييد العمليات المالية ثم تحليلها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات ضمن الوحدة الاقتصادية في إطار نظام محاسبي معين.

ثالثاً: أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة أساساً إلى⁶:

- ✓ قياس الممتلكات التي تقع في حوزة المؤسسة، أي تحديد قيمة أصولها في نهاية الدورة المالية.
- ✓ قياس قيمة الحقوق و الالتزامات التي تتحملها المؤسسة و تحديد مصادر تمويلها.
- ✓ تتبع جميع العمليات التي تحدث خلال الدورة المالية و قياس التغيرات التي تطرأ على ممتلكاتها و حقوقها.

¹ حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص ص 3-4.

² خالد أمين عبد الله و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتب، الأردن، عمان، 1999، ص ص 10-11.

³ شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 2.

⁴ خالد صافي صالح، المبادئ الأساسية العامة للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 9.

⁵ بويقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 11.

⁶ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، ص ص 31-32.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

- ✓ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة تسجيلًا صحيحًا في إطار رقابي سليم يعتمد صحة العمليات و جديتها و يمكن المؤسسة من تحديد وضعها المالي عند نهاية كل دورة باعتبار المحاسبة العامة القاعدة الأساسية للتحليل المالي.
- ✓ تهدف المحاسبة إلى جمع و تقييم و تقييد و تنظيم و تبويب العمليات المالية للمؤسسة و تلخيصها في قوائم مالية.
- ✓ المساهمة في تحديد نتيجة أعمال المؤسسة (ربح أو خسارة) و من ثم معرفة و تحديد الرسوم و الضرائب التي تقع على عاتقها.
- ✓ تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات اللازمة لتحديد الدخل القومي كما تقوم بإمداد المحاسبة التحليلية بالمعلومات التي تحتاج إليها.
- ✓ توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.

رابعاً: أهمية المحاسبة

للمحاسبة أهمية بالغة فهي تعد الخزان الذي يمد المؤسسة بجميع المعلومات اللازمة لإدارة مشاريعها و اتخاذ القرارات المناسبة بصورة دقيقة و تمثل أهمية المحاسبة بالنسبة للمؤسسة و محيطها فيما يلي¹:

- **بالنسبة للمؤسسة:** يلزم قانون المؤسسات أياً كان نوعها بمسك دفاتر محاسبية و إن لهذا الإلزام فائدة بالنسبة للمؤسسة، فعن طريق المحاسبة يمكن للمؤسسة:
 - ✓ معرفة تطور وضعيتها المالية من خلال معرفة النتائج.
 - ✓ تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.
 - ✓ المساهمة في بناء جهاز المعلومات على المستوى الوطني عن طريق تقديم بعض المجاميع كالقيمة المضافة، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني ككل.
 - ✓ إعطاء صورة للغير (شركاء، زبائن، موردين، راغبون في المساهمة، مساهمون، باحثون عن المناقصات، مؤسسات مختلفة...) عن إمداد التفسير التقديري بالعناصر اللازمة لإعداد التقديرات.
 - ✓ تغيير أساس أو قاعدة التحليل المالي للمحاسبة التحليلية.
- **بالنسبة لمحيط المؤسسة:**² تستفيد من المحاسبة و الوثائق المحاسبية جهات أخرى تتمثل في محيط المؤسسة منها:
 - **مصالح الضرائب:** يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية، تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.
 - **القضاء:** تعتبر الدفاتر و الوثائق المحاسبية المختلفة حججاً مادية تمكن من التحكم ضد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن، موردين، أو شركاء مساهمين أو غيرهم، و قد جاء في المادة 13 من القانون التجاري الجزائري: " يجوز للقاضي قبول الدفاتر التجارية المنظمة كإثبات بين التجار بالنسبة للأعمال التجارية..."

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة وأنواعها.

أولاً: مبادئ المحاسبة.

إن الغرض من وجود المحاسبة هو تسجيل جميع عمليات المؤسسة وبيان أثرها و معرفة التزاماتها و حقوق المؤسسة اتجاه الغير من أجل المكانة المالية للمؤسسة ولكي تقوم المحاسبة بدورها على أكمل

¹ فرطاسي أحمد، بن ثغري مصعد، المحاسبة العامة بين النظري و التطبيقي، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة يحيى فارس بالمدينة، 2007/2008، ص11.

² نفس المرجع، ص12.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

وجه يجب الاعتماد على عدة قواعد وأسس ومبادئ تتصف بالقوة القانونية حيث لا تحضى البيانات المحاسبية المسجلة بالقبول إلا إذا تبين أن المبادئ التي اتفق عليها قد طبقت بأكملها ومن أهم المبادئ:

1 -التكلفة التاريخية histoucal Coste principal¹.

إن هذا المبدأ يستند أساس على تاريخ الحصول على الأصل المعني وبالذات الأصول المادية طويلة الأجل (أي الأصول الثابتة) كأساس لقياس تكلفة ذلك الأصل بغض النظر عن التغيرات التي تطرأ على القيمة الزمنية للنقود وذلك من خلال مرحلتي التضخم والانكماش والركود وذلك انسجاماً مع فرضية الموضوعية من جهة كأساس لوجود أدلة تدعم أسس القياس المحاسبي وكذلك مع مبدأ ثبات وحدة النقد من جهة أخرى بالرغم من ايجابية ومصادقية وملائمة استخدام هـ ذا المبدأ كأساس للقياس المحاسبي.

2 -مبدأ ثبات وحدة النقد honetary unit fixed prin cipal .

إن هـ ذا المبدأ انشق من فرضية وحدة القياس النقدي والانسجام ومع مبدأ التكلفة التاريخية ويدعو إلى إن القيمة الحقيقية ثابتة وهـ ذا الأمر من الصعب قبوله في ظل الأزمات الاقتصادية وبالذات في ظل التضخم الذي يؤدي حتماً إلى انخفاض القوة الشرائية للنقد مما يؤدي بالضرورة إلى غياب التعبير الحقيقي والصادق لمفردات الأصول والخصوم غير المجانسة التي تقاس بوحدة نقدية ثابتة شكلياً متغيرة فعلياً.

3 - مبدأ تحقق الإيراد the revenue realization principale².

تشكل قائمة الدخل (أو ما يصطلح عليها بالحسابات الختامية) أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب على المحاسب إعدادها وهذا ما يتطلب الإجابة على سؤال مهم وهو متى يتحقق الإيراد زمنياً ونوعياً؟ لذا اتفق أمام المحاسب مهمة التحديد الزمني الدقيق لتحقيق الإيراد فطالما الحديث يدور عن المصاريف والإيرادات والأرباح والخسائر هـ ذا يعني ليس له علاقة بالمؤسسات العامة التي لا تهدف للربح والتي تطبق الأساس النقدي بل لتلك المؤسسات الاقتصادية الهادفة للربح وتطبيق أساس الاستحقاق، لذا يستوجب تحديد الإيراد الذي يخص هـ ذه الفترة المالية وفصله عما يخص الفترات السابقة واللاحقة للحكم على ذلك لا بد من توفر بعض الشروط الأساسية لتحقيق الإيراد منها³:

1. أن يكون الإيراد ناجماً عن انجاز بعض العمليات الأساسية التي قد اكتملت.
2. التقابل في كلا نوعي التدفق الداخلي والخارجي أن يكون متحقق زمنياً ومتطابق مالياً.
3. خضوع عملية التدفق التي تحقق الإيراد لعملية القياس المحاسبي.
4. مدى علاقة شكل الاستلام لقيمة التدفق وبالذات إن كان أجلاً وأثره على تحقق الإيراد والتحقق من القدرة على تحضير الديون .

¹ كمال نقيب، مدخل معاصر إلى المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ص ص 75-76-77.

² رحمانى الزهرة، مديحة سهام، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غرداية، 2010-2011، ص 5.

³ شهاب فاطمة الزهراء وآخرون، معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة دكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، ص 52 .

4 - مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ¹ the matching principal

ينبغي تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفق علاقة سببية مع تحديد نقطة فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة لكل من المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات، وبالتالي فالنفقات التي لا تخص الدورة المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل له ذا العام ليحجب إظهارها في قائمة المركز المالي باعتبارها التي لا يمكن تخصيصها للإيراد بشكل مباشر فإنه وفقاً لطبيعتها :

أ - يتم تحميلها على قائمة الدخل في المرحلة اللاحقة.

ب - يتم اعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على السنوات المستقبلية.

ت - يتم اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة الأصل وتضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعني.

- مشكلات تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

* عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات كما في حالة النشاط الحكومي فمن المعروف أن الدولة لها القدرة على فرض الضرائب وجباية الإيرادات وتوزيع أعباء ذلك على المواطنين دون التقيد بحجم الخدمات التي تقدمها.

* إن المقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية يثير لنا كثيراً من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل بطريقة منتظمة ومنطقية.

5 - الدورة المحاسبية ² Périodicité

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال 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 شهراً، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

وقد اتفق المحاسبون على أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها³.

6 - مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية ⁴ Intangibilité du bilan d'ouverture

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال⁴.

7 - مبدأ عدم المقاصة ⁵ Non compensation

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في

¹ شرعي الحسين وآخرون، دراسة المخطط المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2009-2010، ص 16.

² عمر السيد حسنين، فصول من تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1986، ص 29.

³ نفس المرجع.

⁴ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 6، من المرسوم التنفيذي رقم 8-156 ص 4.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

حالة الإفلاس، غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صافي¹.

8 - مبدأ القيد المزدوج **Partie double**.

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى « القيد المزدوج »، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن².

9 - مبدأ الإفصاح (المعلومات الكاملة)³.

يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل كلفة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، كما يشير هذا المبدأ والذي تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر إلى ضرورة الحرص على توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات بالقدر الذي يساعد هم في عملية اتخاذ القرارات.

10 - مبدأ الموضوعية .

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص تلك الأدلة والحقائق التي تثبت صحة ذلك. فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة، فالتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز، كما أن هذا المبدأ هام من زاوية توفير عناصر الحيادية في القياس وذلك على الحد الذي يقلص إلى أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية⁴.

ثانياً: أنواع المحاسبة.

يعود تطور المحاسبة من الدرجة الأولى إلى تطور حياة الإنسان، ومن السمات الرئيسية للمحاسبة أنها تتطور باستمرار في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للمجتمع في مجالات مختلفة، مما أدى إلى ظهور أنواع عديدة منها⁵:

1. **المحاسبة المالية**⁶: تعتبر المحاسبة المالية أول فروع المحاسبة ظهوراً حيث أنها تعتبر المحاسبة الأساس أو المحاسبة الأم التي تفرع عنها كافة الفروع الأخرى للمحاسبة إذ تم تحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المنشأة والغير وإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير القياس المحاسبي المعتمد وبالطريقة التي تنال القبول المحاسبي العام، ولذا يتركز الهدف الرئيسي لهذا النوع من أنواع المحاسبة بالإضافة إلى توفير الخدمات، الحماية لأصول المنشأة على قياس الربح والمركز للوحدات الاقتصادية.

¹ A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009, p 89.

² الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 16، ص 4.
³ محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في المجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص ص19-20.

⁴ عجيلة محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2008-2009، ص 55 .

⁵ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2000، ص18.

⁶ نسيم خضار، فعالية تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2006-2007، ص5.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

2. **المحاسبة التحليلية¹**: من الناحية القانونية المؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية التقنية لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصاريف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف، حيث تركز حول دراسة التكاليف والنتيجة العامة وتقييم قيم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة.
 3. **المحاسبة العامة²**: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا أو خارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة ووضع التقارير المختلفة المتعلقة بالمشروع من الناحية القانونية.
 4. **المحاسبة الإدارية³**: تؤمن المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة عن طريق إعداد التقارير المحاسبية للأغراض الداخلية، وتستخدم المحاسبة الإدارية بيانات محاسبة التكاليف والنماذج الكمية لتحقيق أهدافها.
 5. **المحاسبة الاجتماعية⁴**: يعتبر هذا النوع من المحاسبة فرعاً جديداً، وهناك مطالب على مهنة مهنة المحاسبة القيام بها من أجل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة.
 6. **المحاسبة الضريبية⁵**: وتعني بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي الربح الخاضع للضريبة وفق أحكام القوانين الضريبية، كما تبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها وأحكام القوانين الضريبية.
 7. **المحاسبة العمومية⁶**: تدرس التدفقات الحقيقية والمالية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لا تهدف إلى الربح، وإنما تسعى لخدمة المواطنين.
 8. **المحاسبة الوطنية⁷**: تقوم هذه المحاسبة بدراسة مجموع هيئات الأمة حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية.
 9. **المحاسبة الدولية**: يهتم هذا النوع من المحاسبة بالتجارة العالمية التي تقوم بها المنشآت التجارية في الأسواق العالمية، ولذا فإن على المهتمين بهذا الحقل الإلمام الجيد بأنظمة الجمارك وقوانينها والتشريعات التجارية والمالية والضريبية في الدول المختلفة المعنية.
- المطلب الثالث: طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات.**
- باعتبار المحاسبة علماً من العلوم الاجتماعية والإنسانية تهتم بتقييم وترتيب الأنشطة الخدمية للمجتمع والتي تعتمد و تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة، بالمعلومات لاتخاذ قرارات مالية إستراتيجية تتصل بنشاط المؤسسة.
- وأيضاً يشمل نظام المعلومات المحاسبي⁸ على خصائص ينفرد بها عن خصائص نظم المعلومات. وهذه الخصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للأحداث التي

¹ عبد الكريم بوعقوب، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1990 ص 11.

² إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 16.

³ حسين قاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع الأردن، 1997، ص 16.

⁴ نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁵ خالد أمين عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁶ عبد الكريم بوعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁷ نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁸ ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003، ص 21.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

تؤثر على أنشطة المشروع. وعلى ذلك يقبل نظام المعلومات المحاسبي البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية (العمليات) أو العمليات الداخلية.

و من جانب المخرجات ينتج نظام المعلومات المحاسبي المستندات، التقارير والقوائم و الملاحق وغيرها من معلومات المخرجات التي يتم التعبير عن محتواها بشكل مالي، هذه المعلومات تساعد على توجيه الانتباه واتخاذ القرار في ظل ظروف المخاطرة و المنافسة.

- نجد أن النظام المحاسبي¹ هو تنظيم للنماذج والسجلات والتقارير الملحقة لتسهيل إدارة الأعمال والهدف من النظام المحاسبي هو تقديم المعلومات عن تكلفة إنتاج السلع المختلفة للشركات الصناعية، وفي البنوك يتطلب الأمر تقديم معلومات عن الودائع المقدمة والشيكات المحسوبة والاستثمارات التي تمت عموما فإل كل نظام محاسبي يتكون من²:

- مجموعة النماذج المطبوعة مثل الفواتير و الشيكات و التقارير التي تستخدم لوضع نظام

محاسبي.

- مجموعة من الدفاتر من أجل تسجيل القيود اليومية الأولية ه ذه الدفاتر تتكون من عدد كبير من اليوميات المساعدة .

- مجموعة من دفاتر الأستاذ يتم تسجيل المعلومات فيما كما يتم تلخيصها وتجميعها تحت أسماء الحسابات.

- مجموعة من التقارير أو الوثائق الشاملة مثل ميزان المراجعة الميزانية قوائم جدول الحسابات النتائج.

ويلعب نظام المعلومات المحاسبي من خلال ما يتم توفيره من معلومات دور هام وحاسما في حل كل المشاكل واتخاذ القرارات في ظل ظروف المخاطرة والمنافسة كما تعتبر تلك المشاكل والقرارات التي تمثل³ التحدي الأكبر للدور الذي يمكن أن يلعبه الحاسب الإداري المبدع في ه ذا المجال الذي يتم بمقتضاه اللجوء إلى نظم معلومات أخرى بديلة مثل نظم دعم القرارات والنظم الخبيرة .

توضيحا لمفهوم النظام المحاسبي والذي ينظر إليه كنظام للمعلومات على أنه "مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة بهدف إنتاج معلومات مالية⁴

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي⁵:

*حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة وتمثيلها في صورة بيانية أساسية تسجيل في دفاتر المحاسبة. primarourbasic date أو البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض

PROCESSING

*تشغيل أو معالجة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات INFORMATION مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.

¹ عبيرات مقدم وآخرون، التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، مجلة الباحث، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد4، 2006، ص18.

² محمد الفيومي محمد، المحاسبة والمراجعة في ظل استخدام الحسابات الالكترونية، الإسكندرية، الطبعة1982، ص32.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 23. يتصرف.

⁴ وليد زكرياء صيام، دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات طويلة الأجل ، دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص59.

⁵ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ص21 - 22.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

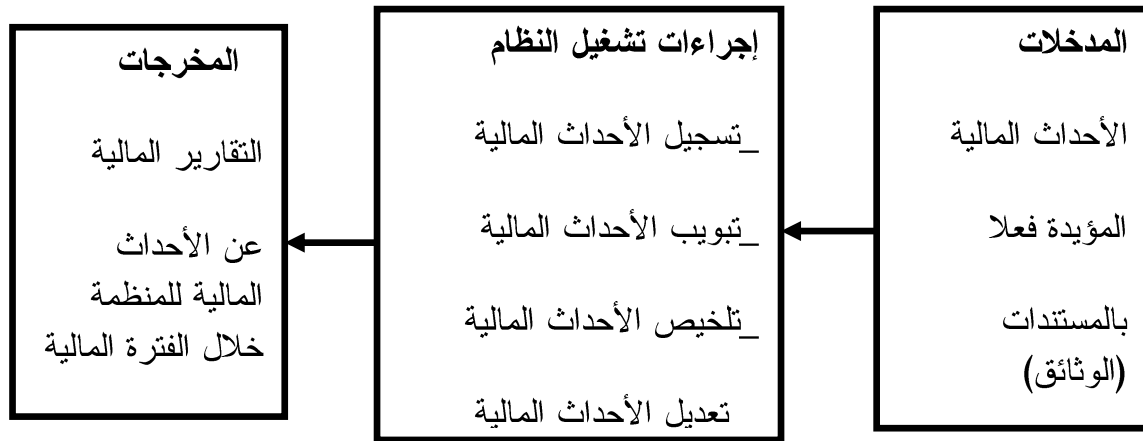
- *إيصال CMMUNICATING المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية FINANCIAL REPRTS .
- و قد عرف نظم المعلومات المحاسبية ¹ بأنه احد عناصر المنظمة وذلك بجمع، وتصنيف ومعالجة وتحليل واتصال مالي موجه، و إتخاذ القرارات والمعلومات للجهات الخارجية بالشركة (المستثمرون، الدائنون، ووكالات الضريبة) والجهات الداخلية (للإدارة بشكل أولي) .
- ❖ و عليه المحاسبة كنظام للمعلومات تتشكل من أربعة عناصر رئيسية مدخلات النظام، وسائل المعالجة، مخرجات النظام، والتغذية العكسية.
- 1- المدخلات INPUTS:** بشكل عام تمثل المواد الأولية في العملية الإنتاجية، القوة العاملة من مهارة، مكائن ومعدات ووسائل عمل، معايير من كل الأنواع صيانة الوسائل المنتجة، قوة التجهيز وغيرها .
- 2- المخرجات OUTPUTS:** فهي نظام ليس بالضرورة تعيين كل المدخلات والمخرجات ولكن الإجراءات الاعتيادية يمكن أن تتمثل في النقاط أدناه :
- *معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة أي الاستغلال أو ذلك النشاط الذي يضمن سيرورة حياة المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال دورة مالية معينة ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح و الخسائر أو ما يسمى (قائمة الدخل) INCOME STATEMENT.
- *معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى المركز المالي أو الميزانية العمومية BALANCE SHEET.
- *معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق المساهمين خلال الفترة المالية، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في حقوق المساهمين.
- STATEMENT OF CHANGES IN SHARA HOLDERS EQUITY
- *معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز النقدي خلال فترة مالية محددة ويحمل هذه المعلومات تقرير يطرق بقائمة التدفقات النقدية STATEMENT OF CASH FLOWS
- 3-المعالجات PROCESSES:** ² فهي تتمثل في مجموعة أفعال آلية أو يدوية التي بواسطتها يتم تحويل البيانات إلى بيانات أخرى.
- أما المعالجة PROCESSING: تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات مضبوطة بقواعد ومبادئ علمية معينة، وهذه الإجراءات و التدابير هي:
- التسجيل، التبويب أو التصنيف، التلخيص، تحليل النتائج، التقرير عنها.
- و يتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر و سجلات محاسبية (جداول).
- 4-التغذية العكسية FEED BACK:** هناك عدد من التعاريف منها أنها مدخل للنظام بالشكل العكسي أو بمعنى آخر أنها: معلومات مستخلصة من عملية أو حالة تستخدم في مراقبة المعلومات التي تقيم مباشرة أو في المستقبل (القرارات) أو التخطيط لها أو تعديلها بما يتلاءم مع العملية أو الحالة.
- ويمكن توضيح هذا الشكل الذي يبين المحاسبة كنظام للمعلومات كالتالي:

¹ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنتظمة، نظري مع حالات دراسية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 1999، الأردن، ص24.

² نفس المرجع، ص25.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

الشكل رقم (1): المحاسبة كنظام للمعلومات.



المصدر : محمد الفيومي محمد وآخرون، نظم معلومات المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2002، ص104.

المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد.
المطلب الأول: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد
تحضيراً لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، تضمن العدد 19 من الجريدة الرسمية لسنة 2009 القرار المتضمن للنظام المحاسبي المالي الجديد، الذي سيعوض المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان مطبقاً منذ 1975، وهذا في إطار سلسلة الإصلاحات المالية المنتهجة من قبل الوزارة المنتدبة للإصلاح المالي، بهدف مطابقة النظام المحاسبي الوطني مع القواعد المطبقة على الصعيد العالمي، كنتيجة مباشرة لانفتاح الاقتصاد الوطني على الاقتصاد العالمي.

1 المخطط المحاسبي الوطني القديم:

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيقه المؤرخ في 23 جوان 1975، وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي، يطبق المخطط على جميع المؤسسات وفقاً للمادتين 1، 2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أبريل 1975. ولقد جاء هذا المخطط ليساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لم يساير التنمية ولم يلبي حاجيات البلاد، كما جاء من أجل تسهيل¹:

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

ولقد تم تقييم المخطط المحاسبي الوطني خلال سنتي 1999 و 2000 من قبل مجموعة من الخبراء في المحاسبة، وأظهرت عملية التقييم أنه أصبح لا يساير التطورات الاقتصادية، وخلال سنة 2001 تم إعداد مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي. ولقد قدم هذا المجلس بعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني ثلاث سيناريوهات للإصلاح المحاسبي تمثلت في:²

- السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني؛
 - السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية؛
 - السيناريو الثالث: إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.
- ووقع اختيار الهيئات الوطنية فيما بعد على السيناريو الثالث، هذا الاختيار ينتج عنه تغييرات في النظام المحاسبي الوطني وعليه جاء مشروع المخطط المحاسبي المالي الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

2- الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد:

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي.

¹ بوتين محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 39.

² Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, 2007, p.p.69,70.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

إن النظام الجديد يقر بإنتاج معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، إلى جانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات. كما يهدف إلى جمع معلومات مالية متطابقة مع القواعد المالية الدولية وتقديم المعطيات المصرفية الدقيقة للمؤسسات ذات الصلة والمستثمرين، كما يسمح بالتكفل بالعمليات المتعلقة بالعملات الأجنبية غير المدرجة في مخطط المحاسبة الوطني القديم.

ولقد أصبح النظام المالي المحاسبي هو النظام المطبق في الجزائر، وذلك حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، حيث نجد أن هذا القرار يبين قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وتشير مواد القرار إلى أنه يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق بنود القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية بكل شفافية، وتفسير المعايير المحاسبية وطريقة فهم العمليات. ويهدف النص أيضا حسب الحكومة، إلى تطوير المعايير والمساعدة على تحضير الكشوف المالية والسماح بإجراء مقارنة دورية للمعلومة المالية، والقضاء نهائيا على كل التجاوزات التي كانت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي القديم¹.

ويرمي مشروع النظام المالي الجديد إلى تحقيق أهداف رئيسية نذكر منها:²

- * إيجاد حلول محاسبية لعمليات لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- * تبني تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية المصادق عليها من قبل أغلبية الدول؛
- * تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة، أكثر شفافية، تسهل القواعد المحاسبية؛

- * الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين الأعضاء المستخدمين، مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور، مدققين والدولة؛
- * تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق؛

- * ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

ولعل من أهم المزايا الرئيسية للنظام المحاسبي المالي الجديد نذكر:

- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات؛
- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الإيجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛
- وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة : الحصيلة، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية؛
- وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم.

¹ عبد الوهاب بوكرواح، الخبراء ينتقدون إصرار الحكومة ويؤكدون أنه سيلحق أضرارا بالاقتصاد الوطني ، تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2009 سيسنفذ منه الأجانب، جريدة الشروق اليومي بتاريخ 2008/06/11.

² أهداف المخطط المحاسبي المالي ، موقع منتديات إين الجزائر، (منتدى العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، متاح على الرابط <http://www.ibndz.com/vb/showthread.php?t=15058> تم التحميل بتاريخ 20013/01/28.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثاني: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد¹.

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، ه ذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عانقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد، و قد مرت ه ذه العملية بثلاثة مراحل هي :

❖ **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه و بين معايير المحاسبة الدولية.

❖ **المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

❖ **المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي :

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني — الاقتصادي في الجزائر و الذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكيف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات.

الخيار الثاني: و يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط و معقد، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف.

الخيار الثالث: ه ذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

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

المطلب الثالث: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الوطني.

- إن تبني النظام المحاسبي المالي في إطار المعايير المحاسبية الدولية يشكل تغيرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، سواء في الجانب التصوري أو على مستوى مدونة الحسابات، و يمكن تلخيص أهم التغيرات فيما يلي²:

- تبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية .
- بالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني بينما في المخطط المحاسبي الوطني نجد تغليب الجانب القانوني و الإداري على الواقع الاقتصادي.
- سيعتمد النظام المحاسبي المالي على القسيمة العادلة في تقييم الأصول أي مراعاة سعر السوق، و بالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة.

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة، بوداود، الجزائر، 2008، ص ص13-15.

² ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، سنة 2009، ص 9.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

- إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

- تسجل الموردون و الزبائن في الصنف الرابع (حسابات الغير) بينما في المخطط المحاسبي الوطني تسجل الزبائن في الصنف الرابع (الحقوق) و الموردين في الصنف الخامس (الديون).
و لمزيد من المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني ندرج الجدول التالي:

الجدول رقم(1): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني

البيان	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
القوائم المالية	الميزانية ، جدول حسابات النتائج، جداول ملحقة	الميزانية، جدول حسابات النتائج جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، جداول ملحقة
تقييم العناصر المقيدة في الحسابات	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية و بالاستناد إلى: - القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز، القيمة العادلة
عقود الإيجار	لا تسجل في عناصر الميزانية	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، و كذلك التزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية .
تكاليف البحث و التطوير	تسجل ضمن عناصر الأصول	تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول بينما تسجل تكاليف البحث في حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية .
جدول سيولة الخزينة	لا يوجد	يقدم مقبوضات و مدفوعات الخزينة

المصدر : من إعداد الطالبتين - بتصرف

- يتضح مما سبق أن النظام المحاسبي المالي يشكل تغير جذري عن المخطط المحاسبي الوطني لوجود عدة اختلافات بينهما، مما يتطلب تنظيم دورات تكوينية و ملتقيات علمية.

المبحث الثالث: عولمة الأنظمة المحاسبية

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية

1 - ماهية المعايير المحاسبية الدولية:

في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصالا لمعلومات إلى المستفيدين، والمعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية والقياس والتقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية¹.

2 - أهداف تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها محدد في الآتي²:

- ✓ مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- ✓ طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- ✓ تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

✓ العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

3- معايير المحاسبة الدولية:

* أصدرت لجنة المعايير المحاسبة الدولية 41 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعداد صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2006 فقط 31 معيارا نافذ المفعول، وفيما يلي بعض هذه المعايير:³

✓ **المعيار رقم 1 (IAS1): عرض القوائم المالية:** يغطي هذا المعيار المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض بها القوائم المالية ذات الغرض العام، إذ يهدف إلى التأكيد على توفير خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.

✓ **المعيار رقم 7 (IAS 7) : قائمة التدفقات النقدية:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.

✓ **المعيار رقم 10 (IAS 10): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:** يهدف إلى وصف متى يجب على المنشأة أن تعد لقوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدار تلك القوائم.

✓ **المعيار رقم 18 (IAS 18): الإيراد:** يغطي مبيعات البضاعة، تقديم الخدمات للغير، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبة للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف بها سواء كانت نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات.

✓ **المعيار رقم 20 (IAS 20) : محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:**

يطبق في المنح والمساعدات الحكومية، المعالجة المحاسبة. إذ يهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن

¹ السعيد قاسمي، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2010، ص15.

² مزياني نور الدين، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010، ص3.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص35.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

المدى من المنافع المعترف بها أو المستعملة في كل فترة محاسبة وكذا الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية.

✓ **المعيار رقم 24 (IAS 24): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:**¹ يطبق في تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وبيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها، الهدف منه ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة.

✓ **المعيار رقم 27 (IAS 27): القوائم المالية الموحدة والمنفصلة:** يهدف هذا المعيار إلى : بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وكذلك عرض البيانات المالية المنفصلة للشركة القابضة وبالتالي تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبة تعكس الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني للقوائم المالية.

✓ **المعيار رقم 32 (IAS 32): عرض الأدوات المالية:** يهدف إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية، إما كالتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التناقص بين الأصول والمطلوبات المالية.

✓ **المعيار رقم 39 (IAS 39): الأدوات المالية:** يقوم بوضع أسس الإثبات والقياس والتحليل المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، ويمثل الأخذ بالقيمة العادلة للأدوات المالية السعة الأساسية للمعيار.

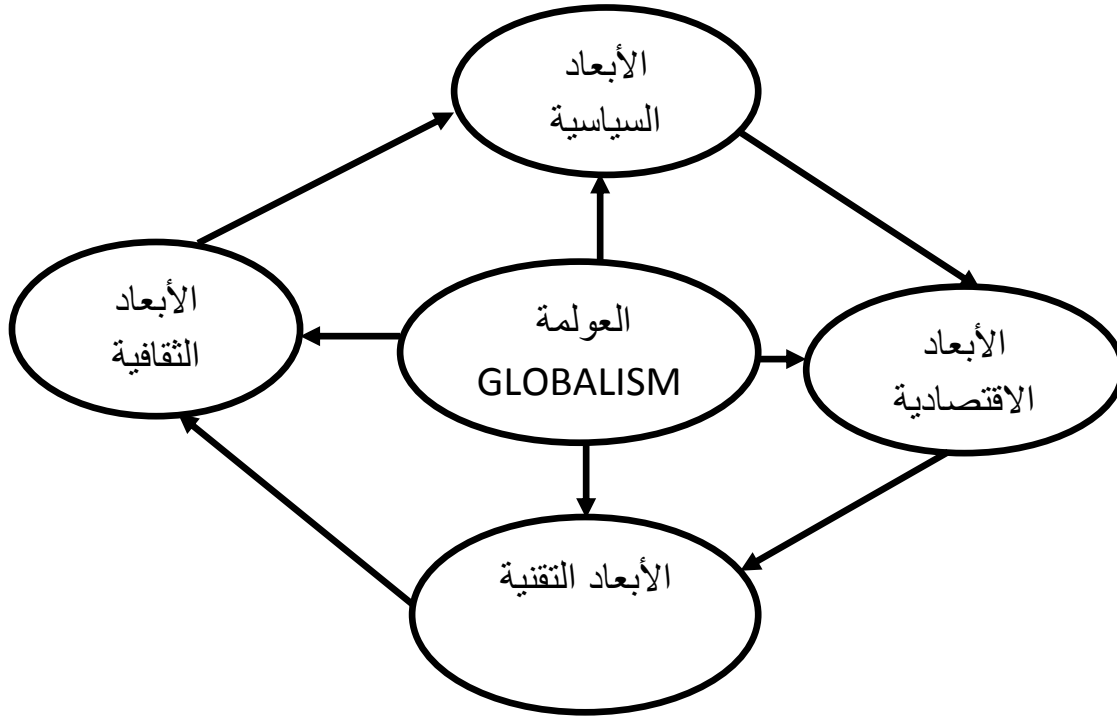
المطلب الثاني: أنظمة المعايير المحاسبية الدولية
➤ **العولمة:**

كثير الجدل حول مفهوم مصطلح العولمة GLOBALIZATION فذهب بعض الفقهاء إلى أنه يعني من الناحية اللغوية جعل الشيء على مستوى عالمي، أي نقله من حيز المحدود إلى أفق اللامحدودة، واللامحدود يعني كله، فيكون إطار الحركة والتعامل والتبادل والتفاعل في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية والمحاسبية وغيرها، متجاوز الحدود الجغرافية المعروفة للدول المختلفة².

¹ نفس المرجع، ص 37.

² خالد سعد زغلول حلمي، تفعيل أداء المصارف الإسلامية في ظل العولمة، مجلة المال والصناعة، بنك الكويت الصناعي، العدد 23، 2005، ص 11.

الشكل رقم (2): أبعاد العولمة



المصدر: رياض العبد الله ، طلال الججاوي، منظور فلسفي بين السياسة والمحاسبة و انعكاساتها على المعايير المحاسبية حالة العراق ، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد الخامس، العدد 1، 2002، ص 91.

*وفي ظل هذا فان هناك ثلاث مراحل يجب أن تمر بها المحاسبة على نطاق العالم¹:

- 1 مرحلة التنوع المحاسبي: وفي هذه المرحلة هناك اختلاف أو تنوع هائل في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم.
- 2 مرحلة التوافق المحاسبي: وفي هذه المرحلة يفترض أن هناك تقليل للاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين بلدان العالم وحصر هذه الاختلافات ضمن ما اصطلح على تسميته بالاختلافات المهمة والضرورية.
- 3 مرحلة التوحيد المحاسبي: وفي هذه المرحلة يتم إلغاء جميع الاختلافات أو حصر الاختلافات ضمن الحد الأدنى لأغراض المرونة المقيد، كأن يسمح بالاختيار بين طريقتين أو إجراءين محاسبيين فقط.

❖ وسنتطرق إلى التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي:

أ -التوافق المحاسبي الدولي:

يعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، ويعبر عن عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال².

¹ رياض العبد الله، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ عولمة المحاسبة، تجريدية لغرض توليفة معتقدات الدولة على العالم، بحوث ودراسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، 2007، ص 18-19.

² مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي، مجلة الباحث، العدد الرابع، كلفي العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2006، ص 117-118.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

1 - أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهمة بعملية التوافق وأهمها:

* **المؤسسة المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات،
- التمتع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.
* **الأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن هدف التوافق المحاسبي هو تمكين المستثمرين الدوليون من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض إن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها وبالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

* **الهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال عملية الرقابة و المتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل: الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي.

2- دواعي ومتطلبات التوافق المحاسبي الدولي:

- **شمولية أسواق رأس المال (العولمة المالية):** إن مفهوم العولمة الذي أصبح متداولاً في السنوات الأخيرة هو مصطلح قياسي يشمل كل مجالات الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية والسياسية، وما يهم هنا هو العولمة الاقتصادية، التي من تجلياتها العولمة المالية. وذلك ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:

- **توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات:** سمحت الأموال المتوفرة في البنوك العالمية، ومؤسسات وصناديق التأمين بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة و الدخل العالمين.

- **تطور الأسواق المالية الدولية:** كان للعولمة المالية الدور الكبير والهام في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية، وقد ساهم التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات والمعلومات مساهمة فعالة في دمج وتكامل الأسواق المالية الدولية¹.

- **تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية:** كان لنمو الأسواق المالية وتطويرها وانفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية.

- **التباين والاختلاف في الأنظمة:** لقد أثبت الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب، ارتبطت بأهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها، خاصة ما يتعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول².

ب- التوحيد المحاسبي:

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي، وتباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم وما تناولته بالأهداف.

¹ هشام سفيان صلوا تشي، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010، ص15.

² مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص ص111- 113 .

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

حيث يعتبر البعض التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الدولة، أو مجموعة من الدولة أيا كان نوع القطاع الذي ينتمي إليه، أما المخطط الفرنسي فلقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى¹:

- تحسين المحاسبة،
- فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها،
- مقارنة المعلومات المحاسبية (في الزمان و المكان)،
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع أنشطة الدولة،
- إصدار الإحصائيات.

من خلال التعريفين السابقين،² يمكن القول بأنهما اكتسبا صيغة قومية على المستوى القومي، أما على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه: "العمل على تضيق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً، والتي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها".

1- مستويات التوحيد المحاسبي:

* **على مستوى المبادئ:** يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها والذي يشمل على ما يلي:

- توحيد أسس ومبادئ التقييم،
- توحيد أسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية،
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية.

* **على مستوى القواعد:** ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة،
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

* **على مستوى التنظيم:** ويشمل التوحيد على هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد هذا تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

2- فوائد التوحيد المحاسبي:

- يترتب على التوحيد فوائد نذكر منها ما يلي:
- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة، بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة، بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار.

- إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالمياً، ف إن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها، عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلاً من التركيز حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة.

¹ مداني بن بلعيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية IAS / IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، 2010، ص22.

² هشام سفيان صلوا تشي، مرجع سبق ذكره، ص17.

³ نفس المرجع، ص 20.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

- الانتقادات الموجهة للتوحيد: يوجه للتوحيد المحاسبي انتقادات رئيسيين هما¹:
 - أن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة،
 - أن المبادئ والقواعد المحاسبية لا بد وأن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة لأخرى، وأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.
- لذلك فلن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسرا ذو طبيعة السياسة مبلغها التوحيد المحاسبي وإن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي.
- المطلب الثالث: أهم المعايير المحاسبية الدولية (تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على مستوى العالم وأخذ تجارب من بعض دول العالم).
- أولا: تطبيق المعايير الدولية على مستوى العالم²
 - بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقى بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية .
 - إن التطورات الأخيرة في التجارة العالمية من شأنها أن تؤدي إلى موجة جديدة من تخفيف القواعد والإجراءات وإصلاح الاقتصاديات المحلية ، وأن الطلب على رؤوس أموال الأعمال التي يتوقع لها النمو من أسواق رأس المال الرئيسية تعتمد على توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية التي باتت تنتشر في مختلف أنحاء العالم .
 - ويرى البعض أن السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية (المعايير الدولية) هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولا مختلفة. فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالميا بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بصرف النظر عن دولة الشركة المصدرة لهذه القوائم.
 - من الملاحظ أن دولا عديدة اتجهت إلى توفيق Convergence معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لم يتبقى سوى عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية .
 - تختلف مساهمات المجالس الوطنية في صناعة المعايير الدولية من دولة لأخرى بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة.
 - ✓ فهناك دولا تشارك في صياغة مشاريع المعايير الدولية
 - ✓ ودول لا تساهم في إصدار المعيار ولها حق التصويت داخل المجلس
 - ✓ ودول ليس لها مقاعد اتصال داخل المجلس
 - ✓ وأخرى تكتفي فقط بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار
 - ✓ وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعيار بما يلاءم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دورا في إصداره .
- من أهم مشاكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العديد من دول العالم:
 - مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي؛
 - عدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية؛

¹ عادل عاشور، آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2006، ص 18 .

² مأمون حمدان، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق قانون الثاني، 2008، ص 13.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

- إصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة.
- فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلاءم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.
- من الملاحظ أن واقع الدول التي ألزمت شركاتها بالمعايير الدولية قد أفرز الأدوار الآتية لمجالسها الوطنية للمحاسبة (جمعيات المحاسبة الوطنية):
- ❖ المشاركة في صناعة المعيار حسب درجة إيجابية الدولة في هذا الصدد.
- ❖ التعليق على مشروع المعيار من حيث مدى ملائمة نصوصه للظروف الوطنية.
- ❖ إصدار معيار وطني يتوافق مع المعيار الدولي.
- ❖ إصدار معيار أو معايير وطنية فيما لم يتناوله معيار دولي.
- ❖ إصدار معايير وطنية للشركات غير المقيدة بأسواق المال.
- وتختلف وجهات النظر حول كيفية التحول من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية ، ويمكن تصنيفها فيما يلي :
- ❖ إدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية للنص على التزام الشركات المسجلة في سوق المال، أو التي ترغب في التسجيل في سوق المال، بتطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- ❖ تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية والمعايير الدولية وتعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير الدولية ما لم يتعارض ذلك مع الأوضاع السياسية والاقتصادية للدولة.
- ❖ إصدار نسخة معدلة من تلك المعايير يشار لها بمعايير المحاسبة الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- ❖ إصدار معيار وطني يحدد للشركات كيفية تطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة.
- ❖ إصدار معيار وطني متوافق مع المعيار الدولي مع كل إصدار جديد للمعايير الدولية.
- وتجدر الإشارة إلى أن الجمعيات الوطنية للمحاسبة تعتبر:
- صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي.
- وفي نفس الوقت هي بوابة عبور المعايير الدولية للدولة.
- وهما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما ويجب دعمهما إذا كان المطلوب مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في صنع السياسات المحاسبية على المستوى الدولي.
- ثانيا: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية¹
- 1- تجربة الدنمارك :
- أ- بدأت جمعية المحاسبين عام 1993م بإتباع سياسة التوفيق بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية بشكل تدريجي (معيار بعد آخر).
- ب- العمل على تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية.
- ج- إصدار قانون المحاسبة عام 2002م بعد التخلص من معظم الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية.
- د- إصدار تعميم من بورصة كوبنهاجن يشجع على التطبيق المبكر لمعايير المحاسبة الدولية.
- هـ - اعتبارا من 2005 تلتزم الشركات المقيدة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية.

¹ نفس المرجع، ص 8.

2 تجربة استراليا ونيوزيلندا:¹

تعد أستراليا من الدول القوية محاسبيا حيث يوجد بها مجلس وطني للمعايير المحاسبية كما أنها كانت عضواً مؤسساً للجنة معايير المحاسبة الدولية التي تأسست في عام 1973م. كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكا مع استراليا في كل الأمور المحاسبية ، وقد اتبعت الإستراتيجية التالية للتوفيق مع المعايير

المحاسبية الدولية :

أ- بدأ المجلس الوطني للمحاسبة في عام 1996م بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع كل معيار دولي مماثل.

ب- في 2002م قرر المجلس الوطني للتقرير المالي (مجلس حكومي) إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من عام 2005م.

ج- اعتباراً من عام 2002م كل مشروع معيار دولي يصدر عن المجلس الدولي، فإن المجلس الوطني يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية.

د- عام 2004م أصدر المجلس الوطني معياراً يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وفي نفس الوقت أصدر المجلس الوطني قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية، أو هي المعايير الدولية حرفياً مع إضافة فقرات معينة تتناسب مع طبيعة البيئة الأسترالية أو النيوزلندية.

هـ- اعتباراً من عام 2005م فإن الشركات في كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التي تمثل المعايير الدولية.

3- تجربة المملكة المتحدة :

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية. كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيساً للمجلس البريطاني للمحاسبة، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية. - بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.

- لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية، وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

4- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية :²

رغم أن لديها أكبر بنية أساسية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973م (سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية) ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وصدر ما يقرب من 150 معياراً محاسبياً و 6 نشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث. ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة،

¹ نفس المرجع، ص9.

² نفس المرجع، ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري والفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة 1+4.

ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئاً فشيئاً من المعايير الدولية، وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة:

أ- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية،

ب- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

ففي عام 2002م توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية:

❖ العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.

❖ التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول:

► أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.

► أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير الملزمة في أمريكا.

► التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقاً على الإصدار.

► المجلس الدولي يغير بعض معاييرها تبعاً لعملية التوفيق.

5 - التجربة اليابانية :

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي :

❖ الإبقاء على المعايير الوطنية.

❖ التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

❖ ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا

يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.

❖ أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

6- تجارب بعض الدول العربية :

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب

رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على

استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في

صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من

المعايير. إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير

المحاسبة.

وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتم بشكل مباشر إما عن طريق بورصات

الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما ذكرناه في هذا الفصل تمكنا من التوصل إلى الدور الهام الذي تلعبه المحاسبة ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، ويتجلى هذا في ما تقوم عليه مجموعة من الأسس والمبادئ التي تكونت عبر السنين، ونظرا لعدم اقتصار المحاسبة على المشروعات الاقتصادية أدى هذا إلى تفرعها لعدة فروع وأنواع منها المحاسبة التحليلية، الحكومية، الخاصة، الضريبية... الخ. إضافة إلى تعدد وظائفها وإعطاء صورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية، كما أن النظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، وبالتالي يتضح إن النظام المحاسبي المالي يشكل تغير جذري عن المخطط المحاسبي الوطني لوجود عدة اختلافات بينهما، مما يتطلب تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية، بالإضافة إلى إصدار مؤلفات نظرية وتطبيقية، قصد استيعاب هذا النظام وتمكين المعنيين من تطبيقه دون أي غموض أو عراقيل، ومنه إنجاح هذه العملية. ولإنجاح هذه العملية يجب إجراء عملية انسجام وتوافق المعايير المحاسبية الدولية حسب خصوصية الاقتصاد الجزائري، كما أن تطبيق هذا النظام يفرض أولا على الشركات المنخرطة في البورصة، ثم توسيع مجال تطبيقه على مؤسسات أخرى تدريجيا، كما يجب تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية للمهتمين بالأمر، ومراجعة برامج التعليم المتعلقة بالمحاسبة قصد استيعاب هذا النظام وتمكين تطبيقه .

الفصل الثاني:

تقييم ودراسة الإيرادات
والتكاليف وفق النظام
المالي المحاسبي في
الجزائر.

تمهيد:

لقد ورد في المخطط المحاسبي المالي الجديد قائمة من الحسابات وأن هذه القائمة تعتبر أسلوب أو وسيلة لتنظيم الحسابات التي تمسكها المؤسسة والتي يفترض فتحها في دفتر الأستاذ وعن هذا الطريق يمكن استخراج أي حسابات وفي أي وقت وبسهولة تامة.

إن الحسابات قد قسمت إلى سبعة أصناف أو مجموعات ورتبت ترتيبا رقميا وبشكل متسلسل وبهذه الطريقة نحصل على أصناف سبعة رئيسية وقد أعطى لكل صنف رقم من 1 إلى 9 ثم التفرع من هذه الأرقام الرئيسية أرقام فرعية داخل كل صنف، ومن بين هذه الأصناف سنطرق خلال هذا الفصل إلى صنفين اثنين ألا وهما الصنف 6 و 7 حيث يتضمن الصنف السادس على حسابات كافة المصاريف و النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل أعمالها خلال الدورة المالية و لذلك تسمى هذه التكاليف بتكاليف التسيير أو التكاليف الإدارية، كما يشمل الصنف السابع على الحسابات المتعلقة بالمنتجات التي تنتجها المؤسسة، مهما كان نوعها، سواء كانت مادية أو مالية أو خدمية، حيث يمكن عن طريقها أن نتحقق إيراد أو عائد للمؤسسة، من خلال ممارستها للنشاط الذي يختصه فمثلا، المؤسسة التجارية تحقق إيرادا عن طريق بيع البضائع أما المؤسسة الصناعية فإن إيراداتها تتحقق عن طريق بيعها لمنتجاتها، وبالتالي تم تقسيم الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث رئيسية تتمثل في:

- **المبحث الأول:** مفاهيم حول الإيرادات والنفقات.
- **المبحث الثاني:** دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- **المبحث الثالث:** وجهة نظر التكاليف والإيرادات في العالم.

المبحث الأول: مفاهيم حول الإيرادات والنفقات.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات (تعاريف، الأنواع، الجرد).

أولاً: تعريف الإيرادات

وردت للإيرادات عدة تعريفات يمكن من خلالها استنباط المفاهيم الأساسية للإيرادات ومن هذه

التعريفات ما يلي:

- 1- الإيرادات تمثل الزيادة في الأصول (التدفق النقدي الداخل) أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحويل والناتجة عن عمليات المشروع التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة¹.
- 2- تمثل الإيرادات الجانب الإيجابي في معادلة الربح وعن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإيجابية والإيرادات التي سببتها يمكن الحصول على الربح أو الخسارة².
- 3- يتمثل الإيراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية³.
- 4- الإيراد هو مقدار الزيادة في الأصول أو مقدار النقص في الخصوم الناتج عن قيام المشروع ببعض أو كل لنشاطات التالية: بيع السلع، تأدية الخدمات للعملاء أو تأجير أصول المنشأة للغير، بيع أحد بنود الأصول مثل: الأراضي، المباني أو الأوراق المالية⁴.
- 5- الإيراد هو عبارة عن المبالغ التي يتم الحصول عليها نقداً مباشرة أو لاحقاً من جراء البيع الآجل للسلع والخدمات مقابل مصاريف ساهمت في تحقيق عملية البيع⁵.
- 6- الإيراد هو إجمالي التدفق النقدي أو ديون العملاء أو أي إيرادات ناشئة عن مزاولة النشاط العادي للمؤسسة والتي تنشأ عن مبيعات السلع و تأدية الخدمات والخدمات المقدمة إلى الغير مقابل فوائد أو عوائد أو أرباح الأسهم⁶.

– من التعريفات السابقة للإيراد نجد أن مفهوم الإيراد يمكن النظر إليه من خلال ثلاث جهات

نظر مختلفة هي:

الاتجاه الأول: وفيه يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال الفترة. و يشترط عند تحديد طبيعة الإيراد وفقاً لهذا الاتجاه ضرورة انتقال السلع والخدمات إلى طرف خارجي (إتمام عملية المبادلة) و أن يترتب عن ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية.

الاتجاه الثاني: وفيه يتم النظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية متمثل في قيمة السلع والخدمات التي يتم تبادلها مع الغير وتبعاً لهذا الاتجاه ناتج المنشأة لا يعتبر إيراداً إلا في حالة تبادله مع الغير.

الاتجاه الثالث: طبقاً لهذا الاتجاه يتمثل الإيراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادلها أم لم يتم تداولها خلال الفترة ويلاحظ أن هذا الاتجاه يحدد طبيعة

¹ أحمد نور، المحاسبة المالية (المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربي والمصرية)، مصر، الدار الجامعية، 2000، ص181.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، عمان، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001، ص 163.

³ وليد ناجي الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، ج2، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2002، ص 25.

⁴ محمد عباس حجازي، المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة، النظرية، الأساليب، الاستخدامات، مصر، مكتبة عين شمس، 1991، ص154.

⁵ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل للنشر، 2004، ص156.

⁶ يحي محمد أبو طالب، التحليل المالي والمحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة، مصر، مكتبة عين شمس، 1998، ص106.

الإيراد من اتجاه فكري بحيث لا علاقة له بمشاكل التطبيق العملي المتعلقة بالقياس والتحقق بحكم معالجته للإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف والإثبات المحاسبي. وبالتالي يعتبر الاتجاه الأخير أفضل الاتجاهات الثلاثة في التعبير عن مفهوم الإيراد¹.

ثانيا : أنواع الإيرادات

وتشمل على الإيرادات التي يحصل عليها المشروع نتيجة لأداء نشاطه خلال الفترة المالية، بالإضافة إلى إيرادات بيع البضاعة وإعادة استثمارها في النشاط، وتمثل هذه الإيرادات تدفقات نقدية أو ما يعادل النقدية الداخلة إلى المشروع. وهناك أنواع متعددة من الإيرادات التي يحصل عليها المشروع نذكر منها:²

1- إيرادات فوائد بنكية: ويقصد بها الفوائد التي يحصل عليها المشروع عند إيداعه بعض المبالغ لدى البنك وبالأخص الودائع الثابتة لأجل، ويخصص حساب لهذا الغرض يدعى ح/إيراد فوائد بنكية.

2- إيرادات إيجار عقارات للغير: وتتضمن الإيرادات التي يحصل عليها المشروع من إيجار بعض المساحات العقارية الفائضة عن حاجة المشروع خلال الفترة المالية، ويخصص حساب لهذا الغرض يدعى ح/إيراد إيجار عقارات للغير.

3- إيرادات إيجار وسائل نقل للغير: حيث تتضمن الإيرادات التي يحصل عليها المشروع عند قيامه بتأجير وسائل النقل الفائضة عن حاجة المشروع للغير خلال الفترة المالية، ويخصص حساب لهذا الغرض يدعى ح/إيراد إيجار وسائل نقل للغير.

4- إيرادات استثمارات مالية: حيث تتضمن الإيرادات التي يحصل عليها المشروع عند شراءه للأوراق المالية من السوق والحصول على بعض المنافع خلال الفترة المالية، ويخصص حساب لهذا الغرض يدعى ح/إيراد استثمارات في أوراق مالية.

5- الخصم المكتسب: ويقصد بذلك الخصومات التي يحصل عليها المشروع من الموردين عن خصم كمية البضاعة وخصم تعجيل الدفع حيث تشمل مكاسب يحصل عليها المشروع خلال الفترة المالية، ويخصص حساب لهذا الغرض يدعى ح/خصم مكتسب.

6- مكاسب بيع أصول ثابتة: حيث تشمل على الأرباح التي قد يحققها المشروع نتيجة لقيامه ببيع بعض الأصول طويلة الأجل، حيث يخصص حساب لذلك يدعى ح/أرباح بيع أصول ثابتة.

ثالثا: جرد الإيرادات

وكما هو الحال للمصروفات فإنه قد تكون هناك إيرادات قد تحققت ولم تقبض، لذلك لم يتم قيدها خلال الفترة المالية رغم أنها إيرادات مكتسبة أو قد تكون هناك إيرادات مقبوضة إلا أنها تخص سنوات قادمة، ولذلك فإنه هنالك نوعين من قيود التسوية الجردية للإيرادات وكما يأتي:

✓ **الإيرادات المستحقة:** ويقصد بها الإيرادات المتحققة مقابل تقديم المشروع لبعض المنافع والخدمات إلا أن المشروع لم يقبض قيمتها مما يتطلب قيدها في الدفاتر ويكون قيد التسوية الجردية كالآتي:

رقم ح/	من ح/إيرادات مستحقة غير مقبوضة إلى ح/الإيرادات المكتسبة قيد التسوية الجردية	رقم ح/	XXX
--------	---	--------	-----

✓ **الإيرادات المقدمة:** ويقصد بذلك أن الإيرادات المقبوضة خلال السنة تتعلق بالسنوات القادمة أيضا وفي هذه الحالة سيكون جزء من الإيرادات يخص فترة مالية لاحقة، مما يتطلب تخفيض الإيراد المتحقق بالجزء الذي يخص السنة القادمة، ويكون قيد التسوية الجردية كالآتي:

¹ نفس المرجع، ص 107.

² هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة والنشر للتوزيع 2006، ص 359.

رقم / ح	رقم / ح	من حـ / الإيرادات المكتسبة إلى حـ / إيرادات مقبوضة مقدما قيد تسوية الإيراد	XXX	XXX
---------	---------	--	-----	-----

المطلب الثاني: مفهوم النفقات (تعريف، أنواع).

• أولاً: مفهوم المصروفات:

يقصد بالمصروفات النفقات الضرورية المتمثلة بالتضحية المالية التي يقدمها المشروع لقاء حصوله على المنافع الأساسية لمزاولة نشاطه، كما يطلق عليها في الدفاتر المحاسبية بالمصروفات المتحققة وهي تختلف عن تلك النفقات التي يطلق عليها المصروفات الرأسمالية التي تتصف بتقديم المنافع والخدمات في فترات مالية لاحقة مستقبلاً¹.

• ثانياً: أنواع المصروفات:

وتشمل على كافة النفقات اللازمة لممارسة ومساندة نشاط المشروع خلال الفترة المالية تصنف المصروفات إلى أنواع عديدة يتم اعتمادها في الدفاتر والتقارير المحاسبية لغرض بيان جانب من جوانب نشاط المشروع، ومن أهم أنواعها ما يلي:

✓ مصروفات المشتريات:

ويقصد بها تلك المصروفات التي يسدها المشروع والضرورية لإيصال البضاعة إلى موقع المشروع. إذ يتحمل المشروع هذه المصروفات في حالة أن شروط شراء البضاعة كانت على أساس مطروح محل البائع، وتتضمن هذه المصروفات أنواع عديدة من النفقات حيث يتم تخصيص حساب منفصل لكل نوع من تلك الأنواع الرئيسية ومن أهمها ما يلي:

✗ مصروف نقل بضاعة مشتراة

✗ مصروف تأمين بضاعة مشتراة

✗ مصروفات جمركية

✗ مصروفات تخليص البضاعة

✓ مصروفات البيع والتوزيع:

وتشمل على المصروفات الضرورية التي يتحملها المشروع لغرض انجاز عمليات المتاجرة في البضاعة المتمثلة بالمبيعات، وتتحقق هذه المصروفات عندما تكون شروط البيع على أساس وأصل محل المشتري ومن الأنواع الرئيسية لهذه المصروفات ما يلي:

✗ مصروف نقل بضاعة مباعة

✗ مصروفات الدعاية والإعلان

✗ مصروف إيجار المعارض

✗ مرتبات موظفي المبيعات

✓ المصروفات الإدارية:²

وتتضمن المصروفات اللازمة لتمكين المشروع من مزاولة أعماله ونشاطه التجاري، حيث يتطلب توفير المكتب وأعمال السكرتارية والمساعدين من الموظفين وبعض الأجهزة المكتبية الضرورية لإدارة المشروع، ويمكن ذكر الأنواع الرئيسية من هذه المصروفات التي تشمل على ما يلي:

✗ إيجار المكتب

✗ مرتبات الموظفين

✗ مصروف التأمين

¹ نفس المرجع، ص ص 181-182.

² نفس المرجع، ص 184.

✗ مصروف الهاتف والفاكس والتلكس

✓ مصروفات تمويلية:

ويقصد بها المصروفات التي ترتبط بعملية تمويل المشروع بالأموال الضرورية لتشغيل وإنجاز أعماله، وقد تشمل على الأنواع الرئيسية التالية:

✗ فوائد بنكية مدينة

✗ المصروفات والعمولات البنكية

✗ مصروف خصم أوراق تجارية

✗ مصروف إصدار سندات قرض

• جرد المصروفات:

يمكن تحديد نوعين من قيود التسوية الجردية للمصروفات كما يلي:

✓ المصروفات المستحقة:

ويقصد بذلك أن المصروفات التي تم قيدها لا تغطي الفترة المالية بالكامل وإنما تغطي جزء من الفترة المالية مما يتطلب إثبات قيد تسوية جردية بالجزء المكمل من المصروفات والتي يطلق عليها بالمصروفات المستحقة.

إثبات قيد التسوية سيكون كما يلي:¹

رقم / ح	رقم / ح	من -/ المصروف إلى -/ مصروف مستحق غير مدفوع	XXX	XXX
---------	---------	---	-----	-----

مثال:

إذا اتضح بعد عملية الجرد للمصروفات أن إيجار الشهر الأخير من السنة المالية لمبنى المكتب لم يتم تسديده، وأن مبلغ الإيجار الشهري 200 دينار. إثبات قيد التسوية الجردية سيكون كالآتي:

رقم / ح	رقم / ح	من -/ مصروف الإيجار إلى -/ مصروف إيجارات مستحقة قيد تسوية مصروف الإيجار	200	200
---------	---------	---	-----	-----

✓ المصروفات المقدمة:

وفي هذه الحالة فإنه قد يتضح أن المصروفات التي تم قيدها في الدفاتر تخص أكثر من فترة مالية واحدة، أي أنها تتعلق بالفترة المالية الحالية والفترة المالية القادمة، وفي هذه الحالة يتطلب تخفيض المصروف بالجزء الذي يخص الفترة المالية اللاحقة، كما أن قيد التسوية الجردية سيكون كالآتي:

رقم / ح	رقم / ح	من -/ مصروف إعلان مدفوع مقدما إلى -/ مصروف الإعلان	XXX	XXX
---------	---------	---	-----	-----

¹ نفس المرجع ، ص 359.

مثال:

إذا اتضح بعد عملية الجرد للمصروفات أن مصروف الإعلان البالغ 500 دينار يخص السنة الحالية والسنة القادمة، إثبات قيد التسوية الجردية سيكون كالآتي:

رقم / ح	رقم / ح	من —/ مصروف إعلان مدفوع مقدما إلى —/ مصروف الإعلان قيد تسوية جردية لمصروف الإعلان	250
250			

المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للإيرادات والنفقات.

أولاً: دراسة تفصيلية لحسابات الإيرادات في المؤسسة.

تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات و الأعمال و الخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، و قد خصص المخطط المالي و المحاسبي المجموعة السابعة لحسابات الإيرادات و تضمن المجموعة السابعة الحسابات الرئيسية التالية:

و حسابات الإيرادات هي حسابات دائنة تتزايد في الجانب الدائن و تتناقص في الجانب المدين.

حـ/ 70: المبيعات من البضائع المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقه¹

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي و الرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسن تنزيل و تخفيض الأسعار الممنوحة.

تقسم الحسابات وفقاً لاحتياجات الكيان كي يتسنى تمييزها.

مثال: بتاريخ 1990/03/02 باعت مؤسسة بضاعة بقيمة 8.000,00 دج كلفتها 4.000,00 دج و مواد أولية بقيمة 600,00 دج كلفتها 360,00 دج تكون القيود كما يلي:

411	700	من —/ الزبائن إلى —/ مبيعات من البضاعة	8.600,00	8.600,00
600	30 31	من —/ مشتريات مستهلكة إلى —/ مخزونات بضائع حـ/ مواد أولية و لوازم	4.360,00	4.000,00 360,00

حـ/ 72: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون²

يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل التغيرات الإنتاج المخزن، و يمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها.

تظهر الحسابات 72 ضمن حساب النتائج تحت فصل "المنتجات"

حـ/ 73: الإنتاج المثبت³

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي و عناصر الأصل العيني، التي أنشأها الكيان و المسجلة في الأصول غير الجارية كما يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن مبلغ

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص76.

² شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص187 بتصرف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص75.

المصاريف الملحقة الداخلية التي يتحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت (نقل، منشآت، تركيب... إلخ).

حـ 74: إعانات الاستغلال¹

يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال و التوازن التي تحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة العمومية.

مثال: تحصلت المؤسسة على شيك مصرفي رقم 048 يمثل إعانات الاستغلال² بقيمة 5.400 دج

512	من حـ/ البنك	5.400	5.400
748	إلى حـ/ إعانات الاستغلال		5.400

حـ 75: المنتوجات العملياتية الأخرى³

تعتبر العناصر حسب الطبيعة التي تظهر في الحساب 75 مكونة لنتائج النشاطات العادية للكيان.

تسجل بالحساب 75 في الجانب الدائن ضمن إعاناته .

مثال: تحصلت المؤسسة على شيك مصرفي رقم 001 يمثل إيرادات من الديون المدومة لزبون كان

قد أشهر إفلاسه، المبلغ 2000 دج.⁴

512	من حـ/ البنك	2000	2000
756	إلى حـ/ إيرادات محصلة من الديون المدومة		2000

حـ 76: المنتوجات المالية

يقسم الحساب 76 حسب الحاجة إلى الإعلام لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء.⁵

يسجل في الحساب الدائن للحساب " فارق التقييم على العناصر المالية" فائض القيمة في مقابل حسابات

الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقييم هذه الأصول أو الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية.

حـ 77: العناصر غير العادية، المنتجات⁶

لا يستعمل الحساب 77 " العناصر غير المادية، المنتجات" إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث

غير عادية و غير مرتبطة بنشاط الكيان.

و تبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوده تقييد طبيعة و مبلغ كل عنصر استثنائي في

الكشوف المالية على حدة.

حـ 78: الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات

يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات من خلال القيد في الجانب المدين القيمة و المؤونات المعنية، عند

التموين عندما يصبح هذا التموين أو خسارة القيمة المثبتة مسبقا بدون موضوع.

¹ نفس المرجع، ص 76.

² شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 240.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص ص 76-77.

⁴ شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص 191 بتصرف.

⁵ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 77.

⁶ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 240.

مثال: تم إلغاء مبلغ لزبون كانت المؤسسة كونت له نقص قيمة قدرها 8000 دج

491	من حـ/ نقص قيمة في حسابات الزبائن إلى حـ/ استرجاع أعباء الدورات السابقة	8000	8000
785			

ثانيا: دراسة تفصيلية لحسابات المصروفات في المؤسسة.

تعرض المنتجات و التكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة و حسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق و تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة.
و يعتبر تقسيم المنتوجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة و استنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

و في مجال التطبيق يسمح نظام المحاسبة التحليلية البسيطة أو حتى مجرد جدول التوزيع بالنسبة للكيانات الصغيرة بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التنسيق حسب الوظيفة و العكس بالعكس.
و نعرض أدناه الحسابات المخصصة للتسجيل المحاسبي للتكاليف حسب طبيعتها.

1- حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها.

حساب 60 المشتريات المستهلكة:¹

يختلف سير الحسابات 60 المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة باختلاف نظام الجرد المعمول به في الكيان، سواء كان جردا متناوبا أو جردا دائما.
إن تقويم المخزونات المستهلكة بحسب سعرا لاقتناء و بتكاليف الشراء الإضافية التي تضاف إلى سعر الشراء و صافي التخفيض، التنزيل و الحسم المحصلة.
إن مشتريات الدراسة و الخدمات الأخرى بما في ذلك اقتناء التجهيزات و الأشغال، تدمج مباشرة و ضمن الأعمال كما أن الأشغال و المنتوجات المصنعة من طرف الكيان تسجل في الحسابات 60. كما أن المقتنيات غير القابلة للتخزين (الماء، الطاقة..) أو غير المخزنة من طرف الكيان مثل تلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها و تسجل مباشرة في حساب مشتريات مستهلكة حساب 607، و المواد غير القابلة للتخزين و التي لم تستهلك قبل نهاية الدورة (عند تاريخ الإقفال) تعتبر مصاريف مسجلة مقدما و تسجل في حساب 48 في الجانب المدين.

حساب 61 خدمات خارجية:

يسجل في هذا الحساب ، من الجانب المدين المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية

مثال: أرسلت مؤسسة إلى ورشات التصنيع مواد أولية بقيمة 900.000 دج.

601	المواد الأولية مواد أولية و لوازم	900.000	900.000
31			

حساب 62 خدمات خارجية أخرى:²

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة و مصاريف بسيطة، مصاريف الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف التنقلات و مصاريف الاستقبال و مصاريف البريد و خدمات البنوك، اشتراكات، يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف.

حساب 63 أعباء المستخدمين:

يحتوي أعباء المستخدمين على:

*رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين و التكلفة العينية للرواتب.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-74.

² نفس المرجع، ص 74.

و تفيد في الجانب المدين المستحقات العينية في الحساب 638 "أعباء المستخدمين الأخرى" في مقابل الجانب الدائن حساب المنتج 758 "سلع التسيير العادية الأخرى" أو في اعتماد حسابات الأعباء المعنية.

- * اشتراكات الصناديق الاجتماعية و صناديق الاحتياط المرتبطة بهذه الرواتب.
- * التكاليف الاجتماعية الأخرى، مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم و لجان الشركات).
- * التكاليف الإجبارية و الاختيارية للمستغل، في حالة المؤسسة الفردية.

حساب 64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة:

الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة هي أعباء متعلقة بما يلي:

- * من جهة تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة و الجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية.
- * و من جهة أخرى تتعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لا سيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية أو الاجتماعية.

كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن القسم لأنها مسجلة في الحساب 69 "الضرائب على النتائج و ما يماثلها".

مثال: خلال شهر مارس تم تسديد الضرائب المستحقة على عاتق المؤسسة بشيك قدره 15.000 دج.

رقم الحساب		البيان	التسويات	
مدین	دائن		مدین	دائن
645	512	من حـ / ضرائب و رسوم أخرى إلى حـ / البنك	15.000	15.000

حساب 65 الأعباء العملياتية الأخرى:

إن العناصر الموجودة في الحساب 65 تعتبر بطبيعتها مشكلة لنتائج النشاطات العادية للكيان، و يسجل في هذا الحساب ما يأتي:

- * إتاوات عن التنازل، البراءات، الرخص، العلاقات، التصرفات، أنظمة البرمجة المعلوماتية، الحقوق، و القيم المماثلة (الحساب 651).
- * ناقص القيم المسترجعة عند تحويل أصل مثبت غير مالي (الحساب 652 خروج تثبيطات عينية أو معنوية، سندات مساهمة).

* أجور الإيرادات المتعلقة بوظيفتهم (الحساب 653).

* الخسائر نتيجة الحسابات، الدائنة غير القابلة للتحصيل (الحساب 654).

* حصة الناتج عن التعاملات المشتركة (الحساب 655).

* غرامات السوق، غرامات ضريبية، أو جزائية، العمليات و التبرعات المسموح بها (الحساب 656).

حساب 655 حصة النتائج عن المعاملات المشتركة:

تحسب أعباء شركة المساهمة أو مثيلاتها (تجمعات، مقاولات) و سلعها ضمن أعباء و سلع المسير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المساهمة بصفة حصرية و يكون ذلك معروفا قانونيا لدى الغير إذا تعلق الأمر بربح، تسجل حصة نتائج المساهمين المشاركين الآخرين في حسابات المسير و تفيد في الجانب المدين للحساب 655 في مقابل الجانب الدائن لحساب 458 "الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك مع أو في تجمع".

و إذا تعلق الأمر بخسارة تسجل في الجانب الدائن لحساب 458 في مقابل الجانب الدائن للحساب 755. و بنفس الطريقة تسجل حصة نتيجة كل شريك غير مسير ضمن حسابه في الحسابين 755 أو 655 عن طريق الجانب المدين أو الدائن لحساب 458 .

¹ نفس المرجع، ص75.

حساب 66 الأعباء المالية:

يقيد في الجانب المدين لحساب "أعباء الفوائد" مجموع الفوائد المرتبطة بفترة المحاسبة على الاقتراض، الديون و عمليات التمويل.

يقيد في الجانب المدين " فارق التقويم أدوات مالية، ناقص القيمة" في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقويم هذه الأصول أو الخصوم المالية و تقديرها بقيمتها الحقيقية وهذا عندما يظهر هذا التقويم قيمة ناقصة و التي تحسب وفقا للتنظيم الحالي، ضمن نتيجة المدة، كما أن هذا الحساب لا يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقوم بقيمتها المهتلكة، أو التي يقطع الفارق بين قيمتها الحقيقية و قيمتها المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال.

حساب 67 العناصر غير العادية-الأعباء:

لا يستعمل الحساب 67 " العناصر غير العادية" الأعباء إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل في حالة نزاع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة، فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي و مبلغه على مستوى الكشف المالية على حدة.

حساب 68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة:¹

يقيد في الجانب المدين للحساب 68 في مقابل حسابات الاهتلاك خسارة القيمة و المؤونات العينية.

حساب 69 الضرائب على النتائج و ما يماثلها:

يقيد في الجانب المدين الحساب 69 المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة و التي تبقى على عاتق الشركة.

الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية و الضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات. كما يسجل هذا الحساب الأعباء المتعلقة لمشاركة الأجزاء المحتملة في نتائج الكيان (قانونية أو تعاقدية).

2-حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة.

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بتسيير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء الكيان أو منتجاتها محل تقسيم حسب الوظيفة و ليس فقط حسب الطبيعة، و يطبق التقسيم حسب الوظيفة حسب الخصوصيات الخاصة بكل كيان، إن حالات تجميع الأعباء الملقاة غالبا هي كالاتي:

✓ تجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو حسب النشاطات مثال: المشتريات، الإنتاج، التوزيع و الإدارة.

✓ تجميع حسب وسيلة الاستغلال مثال: مخزن و مصنع و مكتب.

✓ التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتج أ ، لمنتج ب.

✓ التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة و المالية،

المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية.

✓ التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد المنطقة أ ، المنطقة ب إفريقيا، آسيا بقية العالم.

✓ أخذا بعين الاعتبار وجوب إظهار المعلومات المتعلقة بمبلغ بعض الأعباء العينية في حساب النتائج

أو في مختلف الكشف المالية فإن متابعة حسابات الأعباء حسب الوظيفة يجري وفقا لطريقة تقنين متعددة.

¹ نفس المرجع، ص76.

المبحث الثاني: دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول: النفقات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد.

أولاً: التطور التاريخي لمفهوم المصروفات.¹

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجموعة المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام 1957 تعريفاً للمصروفات مفاده: « أنها جميع التكاليف المستنفذة و التي خصصها من إيراد الفترة ». و في عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (FASB) تعريفاً للمصروفات جاء فيه هي: « عبارة عن إجمالي النقص في الموجودات أو إجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، و يتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ». **ثانياً: مفهوم المصروف.**

من خلال التعريفات السابقة يفهم بأن المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معاً جراء إنتاج سلع أو تأدية خدمات للغير. أما الخسائر فهي النقص الحاصل لحقوق الملكية جراء العمليات العرضية أو الفرعية أو نتيجة أي أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في الوحدة المحاسبية، و يستثنى منها المصروفات أو توزيعات الأرباح للمالكين.

و تجدر الإشارة هنا بأن الإفصاح عن المصروفات يتم على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بها، أما الخسائر فيجري الإفصاح عنها بصافي القيمة الحقيقية لها و بشكل مستقل عن نتيجة النشاط المعتاد للوحدة المحاسبية.

ثالثاً: عناصر المصروف.²

تتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون أغلبها ممثلة بالآتي:

1 - تكلفة البضاعة المباعة.

2 - الأجور.

3 - الاستهلاك.

4 - الإيجارات و مصروفات أخرى.

كما أن هناك العديد من عناصر التي يجري بتبويبها حسب أهميتها و وزنها النسبي بالقياس لعناصر المصروفات الأخرى، و بشكل عام يمكن القول بأن المصروف هو عبارة عن أي تدفق خارجي في النشاط الجاري و المستمر و الذي ينتظر تكراره في فترة إلى أخرى، و تعريف المصروف بهذه الصيغة الهدف منه إعطاء أهمية أكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثرها بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

رابعا: قياس عناصر المصروف و توقيت الاعتراف به.

1- قياس عناصر المصروف:

1-1/ قياس العناصر المكونة للمصروفات:

فقد كان رأي موسـت Most بأن يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين:

1/ الطريقة المباشرة: تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات و بين الفترة أو بين المصروفات و بين الأنشطة المعينة و إيرادات معينة، و على هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين.

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص ص 197-198.

² نفس المرجع، ص ص 198-199.

2/ الطريقة غير المباشرة:

و تعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات و أنشطة الفترات المقبلة، و يعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية و بناءا على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية:

$$\text{أرصدة الموجودات (المخزون) أو الفترة + الإنفاق خلال الفترة / المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة = مصروفات الفترة}$$

أ- أساس القيم التاريخية: يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الموجودات التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية.

ب- أساس القيم الجارية لقياس المصروفات: و قد قدم (هورنجرن) **Horngren** نظريتين بخصوص أساس القيم الجارية و هما:

* **نظرية التكاليف المباشرة:** و من الملاحظ أن هذه النظرية تقدم أرباحا تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع.
* **نظرية التكاليف المستغلة:** إن هذه النظرية تقدم تقويما أفضل للمخزون السلي و لكن ليس على حساب قياس الربحية متناثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

ج- أساس المصاريف الوقتية و المحددة:

فبموجب هذا الأساس يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة أو الاستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات و وقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية.

2- توقيت الاعتراف بالمصروفات.¹

نعني بتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف و إثباته محاسبيا، فتحقق المصروفات بشكل عام و يتم الاعتراف بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفادها في أداء النشاط خلال فترة معينة.

و قد أوضح مجلس معايير المحاسبة و المالية (FASB) وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما:

- 1 **مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات** التي تم تحقيقها و جرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس وجود علاقة نسبية بين الإيرادات و المصروفات.
- 2 **مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات** و لكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس اقتران علاقة بين المصروف و بين نشاط فترة أو فترات معينة.

المطلب الثاني: الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

أولا: التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات.²

عبر التطور التاريخي لمفهوم الإيراد قدمت له العديد من التعاريف كان ابرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) و ذلك سنة 1900 حيث عرفته بأنه « التدفق المحقق من بيع السلع و تقديم الخدمات » و كذلك التعريف الخاص بمجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي سنة 1970 و الذي جاء فيه على أن : « الإيراد عبارة عن الزيادة الإجمالية في أصول الوحدة المحاسبية أو النقص في إجمالي خصومها عن العمليات التي تمارسها الوحدة المحاسبية » و أخيرا في سنة 1985 عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الإيراد على أنه: « التدفق الداخل للوحدة المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معا نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسها ».

¹ نفس المرجع، ص ص 201-202.

² نفس المرجع، ص ص 182-183.

و في دراسة متأنية للتعاريف السابقة يتضح حاليا بأن التعريف الذي قدمته لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) في سنة 1955 يعبر في فحواه عن وجهة نظر قائمة الدخل معتبرة أن الإيراد حصيلة للنشاط الإنتاجي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية أما تعريف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية لسنة 1970 فقد جاء على العكس من التعريف السابق ليعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي و ذلك حينما اعتبر أن الإيراد حصيلة للمقابلة بين أصول الوحدة المحاسبية و خصومها خلال فترة محاسبية معينة.

ثانيا: مفهوم الإيرادات و مبدأ تحقق الإيراد.¹

1- مفهوم الإيرادات.

يمثل الإيراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات و سواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية و ينظر هذا التعريف إلى الإيراد على أنه مؤشر منجزات الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة و القاعدة العامة في قياس الإيراد تقوم على أساس القيمة المتبادلة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة.

و يكتسب الإيراد وفق النموذج المحاسبي المعاصر أنه بصفة تدريجية من خلال دورات النشاط المتصلة، و متى ما توفر عنصر الاكتساب عند تحقق الإيراد يحق للمحاسب إثباته بالقوائم المالية، و قد بين الأدب المحاسبي أن الإيراد يعتبر مكتسبا عند إتمام عملية البيع و انتقال ملكية و مخاطر إدارة السلع أو الخدمات إلى المالك الجديد.

2- مبدأ تحقق الإيراد:²

وفقا لمبدأ تحقق الإيراد فإن الإيراد يعتبر محققا متى توفرت واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار أو اكتساب الإيراد، يكون بالإمكان الاعتراف بالإيراد دفتريا و يختلف المحاسبون حول معايير تحقق الإيراد، إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات يتحقق بمجرد إتمام نقطة البيع و تسليم البضاعة للعميل، و هذا الرأي يعتبر قاعدة أساسية لتحقيق الإيراد، لكن هذه القاعدة في تحقق الإيراد لا تعبر الوحيدة حيث هناك بعض الاستثناءات عليها حيث توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققا منها:

- تحقق الإيراد بعد البيع:

يتحقق الإيراد بعد البيع في بعض الحالات كما هو الحال عند البيع بالتقسيط و البيع الإيجاري.

- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج:

في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققا بمجرد الانتهاء من الإنتاج و خصوصا عند ما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل موضوعي .

- تحقيق الإيراد أثناء عملية الإنتاج:

و قد عرفت هذه الطريقة بطريقة نسبة الإتمام أو نسبة الانجاز Completion method و على هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد و إيراداته و أرباحه بموجب نسبة إتمامه.

- تحقق الإيرادات عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج:

يقصد بهذا المعيار أن الإيراد يتحقق و يسجل الوقت الذي يتم فيه انجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط و التحقق منه دون تحيز.

ثالثا: قياس الإيرادات و توقيت الاعتراف بها.

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص ص 182-183.

² نفس المرجع، ص ص 26-30.

1- قياس الإيراد.

المقصود بقياس الإيراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أو التخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط، إنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية أخرى و ما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العمليات محسوباً على أساس القيمة المعادلة لعملية التبادل (Fairvalue) التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الإيراد¹.

2- توقيت الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition²

يعرف بالإيراد محاسبياً عند إتمام عملية إثباته في السجلات المحاسبية و التعبير عنه بالقوائم المالية و ذلك بتوفر شرطان أساسيان فيه هما:

① تمام عمليات الاكتساب أو الاقتراض منها بدرجة معقولة.

② الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

و من النتائج التي تترتب على الشرطين السابقين وجود عدة أسس للاعتراف بالإيراد و هذه الأسس هي:

- الاعتراف بالإيراد لمجرد بيع السلعة و تسليمها للعميل أي عند نقطة البيع.
- الاعتراف بالإيراد قبل وبعد تسليم السلعة.
- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام غير الأصول الوحدة المحاسبية.

-نستنتج أن الإيراد هو عبارة عن عائد المؤسسة خلال ممارستها للنشاط الذي تقوم به.

المطلب الثالث: العلاقة الموجودة بين النفقات والإيرادات.

أولاً: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات³

بموجب هذا المبدأ يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات على أن يجري الفصل بين الإيرادات و النفقات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد.

مما يتضح أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، فهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل على كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لم تدفع و كذلك بالنسبة للإيرادات و التي يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل.

ثانياً: التسويات الجردية للنفقات و الإيرادات⁴

لقد كانت نتائج قاعدة الاستحقاق تحمل الفترة المحاسبية بكافة نفقاتها المستفيدة سواء دفعت فعلاً أم لم تدفع، و ينسحب الإجراء الأخير على الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية ذاتها حيث يحمل وعاء دخل الفترة بإيراداتها المكتسبة سواء قبضت أم لم تقبض.

و لتحقيق أغراض القاعدة السابقة يطبق المحاسب بعض الإجراءات المحاسبية يطلق عليها: " التسويات الجردية" باعتبارها جزءاً من الدورة المحاسبية و عادة تطبق إجراءات التسويات الجردية في نهاية الفترة المحاسبية عند إعداد القوائم المالية لتلك الفترة.

¹ وليد ناجي الجبالي، نظرية المحاسبة الأكاديمية العربية، مرجع سبق ذكره، ص 183.

² نفس المرجع، ص 185.

³ وليد ناجي الجبالي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 184.

⁴ نفس المرجع، ص 45.

أ- تسوية المصروفات:

1 - المصروفات المدفوعة مقدماً:

يقصد بالمصروفات المدفوعة مقدماً مقدار قيمة المصروفات التي تدفعها الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبية معينة عن خدمة أكبر من قيمة الخدمة المخصصة للفترة المحاسبية و من الأمثلة على ذلك: مصروف الإيجار المدفوع مقدماً، الرواتب المدفوعة مقدماً، التأمين المدفوع مقدماً و غيرها، و لمعالجة هذا النوع من المصروفات توجد طريقتان هما:

✓ **إثبات المصروف كأصل:** بموجب هذه الطريقة تعتبر جميع المصروفات المدفوعة خلال الفترة كأصل يجري إثباتها تحت اسم المصروف مدفوع مقدماً و يعتبر مديناً.

✓ **إثبات المصروفات المدفوعة مقدماً كمصروف:** بموجب هذه الطريقة يتم إثبات كافة المصروفات المدفوعة مقدماً كمصروف، يجري في نهاية السنة وفق قاعدة الاستحقاق.

2 - المصروفات المستحقة:

يقصد بالمصروفات المستحقة، تلك المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية التي يهدف المحاسب لإعداد قوائمها المالية، و بالنظر لكون هذه المصروفات لم تسدد في هذه الحالة يجب أن تظهر بقائمة المركز المالي ضمن التزامات قصيرة الأجل و المعالجة المحاسبية للمصروفات المستحقة التي يقتضيها مبدأ المقابلة و قاعدة الاستحقاق توجد طريقتان تهدف كل منهما إلى تحميل قائمة الدخل أو الأرباح و الخسائر بما يخص الفترة المحاسبية من مصروف و ترحيلها للعام التالي، و هاتين الطريقتين هما:

الطريقة الأولى: يتم بموجب هذه الطريقة فتح حساب مستقل للمصروفات المستحقة و يجعل دائناً بقيمة و حساب المصروف مديناً بنفس القيمة ثم يقفل حساب المصروفات و لتوضيح الدخل أو حساب الأرباح و الخسائر في نهاية الفترة المحاسبية.

و لتوضيح هذه الطريقة نفترض أن مؤسسة وادي الأردن التجارية دفعت في 2002/01/01 مبلغ 2000 دج عن طريق إيجار المعرض لمدة سنة بواقع 2000 دج شهرياً فيقوم المحاسب عند دفع المبلغ بإثبات القيد التالي:

2002/01/01				
613	53	من -/ مصروف إيجار محل	2000	2000
		إلى -/ النقدية		

و في 2002/12/31 يجري قيد التسوية التالي:

613	678	من -/ مصروف إيجار محل	400	400
		إلى -/ مصروف الإيجار		
		المستحق		

الطريقة الثانية: إن أساس هذه الطريقة قائم على أن المصروفات المستحقة تعالج مباشرة بنفس حساب المصروفات دون أن تكون هناك حاجة إلى فتح حساب مستقل للمصروفات المستحقة، و ذلك بأن يتم تحميل قائمة الدخل أو حساب الأرباح و الخسائر بكامل قيمة مصروفات الفترة بصرف النظر عن ما دفع منها فعلاً.

و المثال التالي يوضح الإجراءات المستخدمة في تطبيق هذه الطريقة:

من الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لشركة عين لباسا التجارية في 2002/12/31 إن رصيد مصروف أجور العمال 200 دج و من الجرد المستندي للمصروفات المتعلقة بالأجور تبقى أن ما يخص الفترة هو 3400 دج.

و لمعالجة هذه العملية يقوم المحاسب في 2002/12/31 بإجراء قيد محاسبي يسمى بقيد الإقفال و التسوية بالصورة التالية:

486	613	من -/ الأعباء إلى -/ مصروف الإيجار	3200	3200
-----	-----	---------------------------------------	------	------

ب - تسوية الإيرادات:¹

يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات المالية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية و التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أموالها أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معا و عادة ننتج الإيرادات من :

- ✓ بيع السلع التي تنتجها أو تتاجر بها الوحدة المحاسبية .
- ✓ بيع أصول المشروع .
- ✓ الاستثمار في أوجه استثمارية مختلفة .

وقد حددت المفاهيم و المبادئ المحاسبية الإجراءات المتعارف عليها للاعتراف بالإيراد و التعبير عنه بالقوائم المالية وفق قاعدتي التخفف الاستحقاق ، إذ يعتبر الإيراد متحققا بمجرد إتمام عمليات الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة ، أو عند الانتهاء من عملية المبادلة التجارية ، و بموجب الشرطية السابقين يجب إثبات القيد المحاسبي الذي يؤكد اكتساب الإيراد سواء قبض فعلا أو لم يقبض و اعتباره من إيرادات الفترة ، و لتحقيق ذلك يستخدم المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية قيود السنوية كإجراء محاسبي يحقق قاعدة الاستحقاق المحاسبية ، إذ دلت التطبيقات المهنية أن المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية و عند إعداد القوائم المالية سيواجه ثلاث احتمالات فيما يتعلق بالإيرادات و هذه الاحتمالات هي ²:

- * الإيرادات المقبوض فعلا مساوي لإيراد الفترة المكتسب ، و في مثل هذه الحالة لا يتطلب من المحاسب إجراء قيد السنوية ، و إنما فقط يحمل الإيرادات المتحققة و المقبوضة فعلا لقائمة الدخل أو الأرباح و الخسائر بموجب قيد إقفال محاسبي عادي.
- * الإيراد المقبوض فعلا أقل من الإيراد المكتسب و الفرق يسمى هنا بإيرادات مستحقة تتطلب من المحاسب إجراء التسوية المحاسبية اللازمة.
- * الإيراد المقبوض فعلا أكبر من الإيرادات المكتسبة خلال الفترة و الفرق يسمى هنا بإيرادات مقبوضة مقدما يتطلب من المحاسب معالجتها وفقا لقاعدة الاستحقاق.

• الإيرادات المستحقة مقدما:

تمثل الإيرادات المستلمة مقدما التزاما ماليا قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي استلمها لكونها تمثل حقوق للتعبير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية و هي في حقيقة أمرها تخص فترة مالية لاحقة، تكون في الغالب الفترة المالية التالية: و قد اعتبرت هذه الإيرادات من ضمن الالتزامات المتداولة لكونها تستحق الأداء خلال فترة قصيرة من تاريخ إعداد الحسابات الختامية و الميزانية للسنة الحالية، و طبقا لقاعدة الاستحقاق التي تنص على تخصيص إيرادات كل فترة بما يخصها بصرف النظر عن المبلغ المستلم منها.

¹ نفس المرجع، ص 46.

² نفس المرجع، ص 53.

المبحث الثالث: وجهة نظر التكاليف والإيرادات في العالم المطلب الأول: المنظور المحاسبي (القياس، الإفصاح، قوائم مالية). أولاً: القياس المحاسبي

أ - مفهوم القياس المحاسبي:

هو عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي ن شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية.¹

ب - قياس الإيرادات:

تقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل أي على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن النقص المتزامن في الأصول أو الزيادة المتزامنة في الخصوم. ففي عمليات البيع الآجل مثلاً يجب قياس الإيرادات بمقدار الزيادة في حسابات المدينين التجاريين، وتعادل هذه الزيادة الثمن المحدد للمبيعات الآجلة. ولا يدخل انخفاض قيمة المخزون السلعي نتيجة تلك المبيعات في قياس تلك الإيرادات وينطبق ذلك على التكاليف التي ترتبط بتلك المبيعات سواء حدثت تلك التكاليف في الماضي أو في الحاضر أو ينتظر وقوعها في المستقبل.

ج - قياس المصروفات:

تقاس المصروفات على أساس مقدار نقص الأصول أو زيادة الخصوم التي تتجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية، بغض النظر عن الإيرادات التي تتزامن مع حدوث تلك المصروفات، فإذا تحققت الإيرادات - على سبيل المثال - في صورة مبيعات آجلة فإن المصروفات المرتبطة بها تقاس بمقدار النقص في كل من المخزون السلعي والنقد والأصول الأخرى. يضاف إلى ذلك مقدار الزيادة في الأجور المستحقة والزيادة في الخصوم الأخرى التي ترتبت على تلك المبيعات، أما الزيادة في حسابات المدينين التجاريين التي تتزامن مع هذه المبيعات فلا تدخل في قياس المصروفات.²

- إذ تقاس الإيرادات والمصروفات بالنسبة للمملكة العربية السعودية كما يلي:

1- قياس الإيرادات:

تقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل، أي على أساس الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عما يحدث من النقص المتزامن في الأصول أو الزيادة المتزامنة في الخصوم.

2- قياس المصروفات:

تقاس المصروفات على أساس مقدار نقص الأصول أو زيادة الخصوم التي تتجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن الإيرادات التي تتزامن مع حدوث تلك المصروفات.
- الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبياً نتيجة ارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفدت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها.

¹ مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب التباين وتقييم التناقض)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 18/17 جانفي 2010، ص4.

² محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص25.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي

أ - مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم المعنى المقصودة كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية التي لها أهمية¹.

- وتتمثل طرق الإفصاح في: القوائم المحاسبية، الملاحظات الهامشية، الجداول الملحق، المعلومات الوصفية في صلب القوائم المحاسبية.

• إذ يتم الإفصاح عن الإيرادات والنفقات كآلاتي²:

1- الإفصاح عن الإيرادات:

يعتبر الإفصاح عن المصادر الرئيسية للإيرادات وإظهارها بشكل مستقل عن مصادر الإيرادات الثانوية الأخرى من الأهداف الرئيسية لقائمة الدخل.

2- الإفصاح عن النفقات:

يتم الإفصاح عن النفقات من خلال تبويبها الطبيعي والوظيفي:

- **التبويب الطبيعي:** يتم تقسيم المصروفات على أساس طبيعة عناصر المصروفات مثل: تكلفة البضاعة المباعة والأجور والاستهلاكات.

- **التبويب الوظيفي:** يتم تقسيم المصروفات إلى مجموعات تعكس كل مجموعة منها وظيفة من الوظائف الرئيسية للمنشأة مثل:

تكلفة البضاعة المباعة تعكس وظيفة التصنيع أو الشراء.

المصروفات الإدارية تعكس وظيفة الإدارة العامة للمنشأة.

المصروفات التمويلية تعكس وظيفة التمويل.

ثالثا: القوائم المالية.

هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة من خلال فترة معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي وهي تشمل على:

- الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.
- ومن أسس إعداد وعرض القوائم المالية نجد قائمة الدخل (جدول النتائج)، وهو جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة.

1- تعريف قائمة الدخل⁴:

"هي وثيقة محاسبية إدارية تلخص نشاط المؤسسة دوريا، وتعد أداة مفيدة في مراقبة تسيير داخل المؤسسة وفي تحديد مجاميع المحاسبة الوطنية على مستوى الاقتصاد. وحسب النظام المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

¹ بن أفرج زوينة، **الاتجاهات العالمية في الإفصاح بالبنوك التجارية**، ملتقى وطني حول الشكل الجديد للمؤسسة و إشكالية الإفصاح المحاسبي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعريش، ص4.

² محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص30.

³ بن فرج زوينة، مرجع سبق ذكره، ص6.

⁴ بالرقى التجاني، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2005-2006، ص152.

2- أهداف قائمة الدخل:

- الهدف الأساسي من قائمة الدخل هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة وتتمثل في ما يلي:
- تساعد في تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.
 - تقدم معلومات عن الأداء المالي للوحدة خلال الفترة.
 - تقيم كفاءة إدارة المؤسسة وفعاليتها والتنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة المخاطرة (عدم التأكد) بالنسبة للتدفقات النقدية المستقبلية.
 - توفير المعلومات المالية إلى الجهات التي لها كبير اهتمام بنتائج المؤسسة بقصد التعرف على فرص الاستثمار المربح.

3- المكونات الأساسية لقائمة الدخل:

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" المعدل على أنه يجب كحد أدنى أن تشمل قائمة الدخل على البنود التالية:

- 1- الإيرادات.
 - 2- نتائج أنشطة التشغيل.
 - 3- تكاليف التمويل.
 - 4- حصة أرباح وخسائر الشركة التي تعالج محاسبيا بطريقة حقوق الملكية.
 - 5- مصروف الضرائب.
 - 6- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
 - 7- البنود غير العادية.
 - 8- حصة الأقلية.
 - 9- صافي الربح عن الفترة.
- وبالتالي فإن قائمة الدخل تقيس ربحية المؤسسة خلال فترة معينة من الزمن ويتم هذا بمقابلة الإيرادات بالنفقات وبينما لا توجد قائمة أخرى يمكنها أن تقيس ربحية المؤسسة كما تقيسها قائمة الدخل¹.

المطلب الثاني: المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف.

الفرع الأول: المحاسبة التحليلية.

- 1- نظرة تاريخية: نرى بأن تاريخ المحاسبة التحليلية يمتد عبر عصور بعيدة هذا لان الإنسان منذ الأزل وضع تنظيما لحياته حيث سن صيغ وقوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته سواء زراعية كانت أو معمارية. وللمحاسبة التحليلية ثلاثة مراحل وهي:²
- المرحلة الأولى:** محاسبة التكاليف: نجد في هذه المرحلة هو القيد الوحيد في المحاسبة لأعداد مركز مال المسلمين ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج وتميزت بنظم الصناعة المنزلية كما اقتصررت على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية ، حيث تحدد خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف.

المرحلة الثانية: المحاسبة الصناعية: وتميزت هذه المرحلة ب:

- إبراز أهمية التكاليف كأداة الرقابة مع دراسة الأسعار في المشاريع مطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، استخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدات الإنتاج.
- المرحلة الثالثة:** المحاسبة التحليلية للاستغلال: إذ أنها توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاءة الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929.
- 2- تعريف المحاسبة التحليلية:³

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن محيط المؤسسة الداخلي والخارجي وتحليلها لأجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة ودراسة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.

¹ نفس المرجع، ص 153.

² بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة النشر 1998، ص 27 .

³ نفس المرجع، ص ص 28-29.

3- أهداف المحاسبة التحليلية:

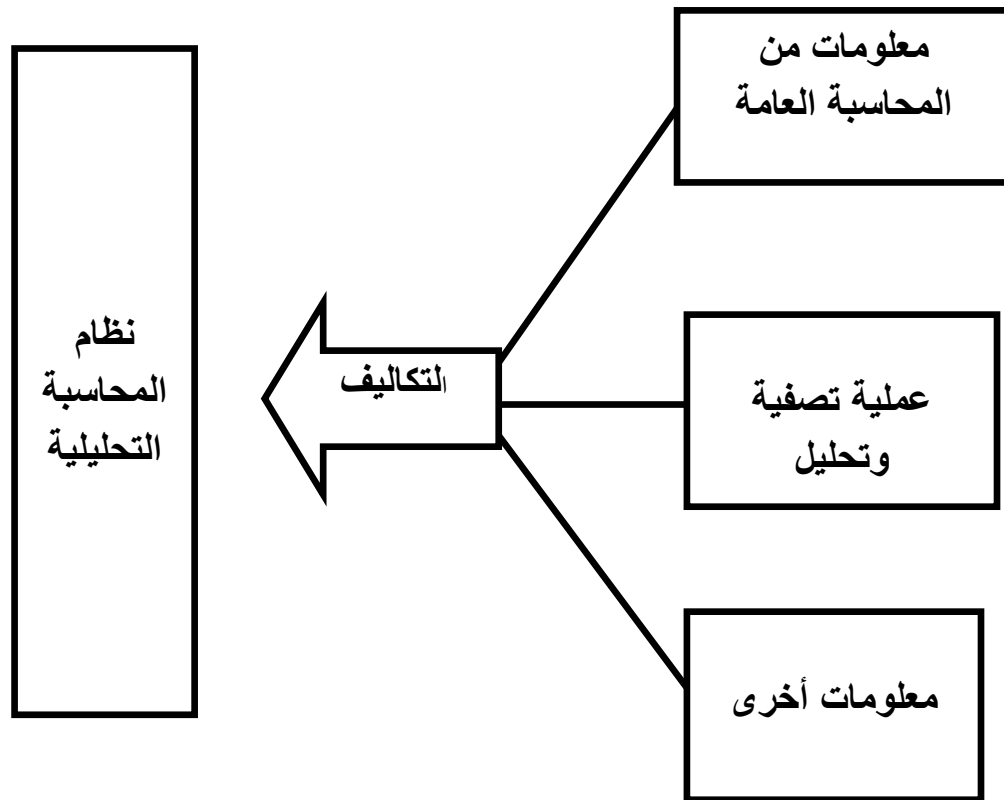
إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير وحساب مختلف التكاليف بل هي تقنية أساسها الدقة والموضوعية، ومن أهم أهدافها نجد ما يلي:

- حساب التكاليف وسعر التكلفة.

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية.
- إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة.
- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل الانحرافات.
- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة.
- إكمال المحاسبة العامة.

* ملخص أهداف المحاسبة التحليلية:

الشكل رقم (03): مخطط تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية.



المصدر: ناصر داداي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية الجزائر، سنة النشر 1998، ص 37.

4- تحديد أعباء المحاسبة التحليلية¹:

إن المحاسبة العامة تتحمل جميع المصاريف المسجلة في القسم 6 كما في ذلك المصاريف التي تدخل ضمن عملية التشغيل العادي، إلا أن المحاسبة التحليلية قد تختلف أعباءها عن أعباء المحاسبة العامة حيث إن هذه الأخيرة تتحمل الأعباء المعتبرة فعلا من العناصر الضرورية للإنتاج وفي ظروف عادية ويمكن التعرف على الأعباء التي تكون ضمن أو خارج أعباء المحاسبة التحليلية:

¹ علي أولاد بوجمعة وآخرون، فعالية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية بين التطبيق والنظري، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غرداية 2010-2011، ص 18.

- أ- **الأعباء المعتبرة:** وتمثل الأعباء التي تدخل ضمن عملية الاستغلال العادي وبذلك تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.
- ب- **الأعباء غير المعتبرة:** وتمثل جميع الأعباء التي تدخل ضمن مكونات عملية الاستغلال العادي وبالتالي لا تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة.
- ج- **العناصر الإضافية:** وهي الأعباء الوهمية ذات الصفة النظرية وسميت بالعناصر الإضافية لأنها لا تدخل في تكاليف المحاسبة العامة وتدخل في تكاليف المحاسبة التحليلية.
- الشكل رقم 04:** مخطط تحديد أعباء المحاسبة التحليلية.



المصدر: ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الفرع الثاني: محاسبة التكاليف.

1 - طبيعة محاسبة التكاليف¹

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة الرئيسية وتقوم على تجميع المعلومات اللازمة لخدمة الأغراض الإدارية المختلفة لذلك اصب يطلق عليها اسم المحاسبة الإدارية، فهي تستطيع إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات إدارية مختلفة. وتعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الأنشطة والخدمات التي تقدمها المنشأة وتحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة وخدمة الأغراض الإدارية الأخرى. وتعرف محاسبة التكاليف على أنها تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية ونظرا لأن هذه الأهداف كثيرة ومتنوعة ولا تقتصر على تحديد تكلفة السلع والخدمات اللازمة لإعداد التقارير المالية لذلك فإن على محاسبة التكاليف أن تطور نفسها باستمرار لتقديم البيانات التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها الإدارية المختلفة.

2- مفاهيم أخرى في محاسبة التكاليف:

لهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج فإن محاسبة التكاليف تهدف إلى خدمة أهداف أخرى منها التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية، لذلك سيتم العرض لأهم المفاهيم المستخدمة في هذه المجالات:

1-2- تبويب التكاليف حسب سلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط²:

يمكن تقسيم التكاليف حسب درجة استجابتها لحجم النشاط إلى تكاليف متغيرة، وتكاليف ثابتة، وتكاليف شبه ثابتة. وفيما يلي شرح لهذه المجموعات:

¹ محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، بدون طبعة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2009، ص 7.

² نفس المرجع، ص 48، بتصرف.

أ- **التكاليف المتغيرة** : هي التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير في حجم النشاط. ويترتب على العلاقة الطردية أن يكون نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة ثابتا وذلك عند بقاء العوامل الأخرى كالأسعار ثابتة.

ب- **التكاليف الثابتة**: وهي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتا بغض النظر عن التغير في حجم النشاط إذا كان التغير في النشاط ضمن المدى الملائم لذلك يتناسب نصيب الوحدة من هذه التكاليف تناسبا عكسيا مع حجم النشاط بمعنى أنه إذا زاد النشاط ينقص نصيب الوحدة من هذه التكاليف وإذا نقص النشاط تزداد تكلفة الوحدة.

أ - **التكاليف شبه المتغيرة**: تضم هذه التكاليف العديد من العناصر التي تتكون من شقين الأول ثابت والآخر متغير وتعرف هذه المجموعة بعدة مسميات منها التكاليف الثابتة والتكاليف المختلطة.

2-2- تحليل التكلفة والحجم والأرباح¹

يقوم هذا التحليل على دراسة العلاقة بين الأرباح والتكاليف والحجم الذي يمثل الإيرادات سواء تم قياسها بعدد الوحدات أو بقيمة المبيعات.

2-3- التكاليف لأغراض القرارات الإدارية:

توجد هناك حاجة لاتخاذ قرارات إدارية عندما تواجه الإدارة مشكلة المفاضلة بين عدة بدائل إحداها الحالة الراهنة. فمثلا إذا كانت المنشأة حاليا تنتج 10000 وحدة وتقدم لها احد العملاء وطلب منها شراء 5000 وحدة فان على الإدارة أن تفاضل بين الاستمرار في وضع التشغيل الحالي وهو إنتاج 10000 وحدة أو قبول عرض العميل وترتيب أوضاعها لإنتاج 15000 وحدة.

2-4- التكاليف القابلة للرقابة وغير القابلة للرقابة:

لمزاولة الرقابة لا يكفي مقارنة أرقام التكاليف الفعلية مع بعضها البعض بل يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها. فمن زاوية الرقابة والشخص المسؤول عن التكاليف يجب تبويب التكاليف في مجموعتين هما التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير قابلة للرقابة.

2-5- التكاليف الفعلية التكاليف المعيارية:

التكاليف الفعلية هي التكاليف التي حدثت فعلا في شراء الأصول والقيام بالنشاط، لذلك يطلق على المحاسبة المالية محاسبة التكاليف الفعلية لأنها تتعامل مع عمليات مالية حدثت فعلا. أما التكاليف المعيارية تعرف على أنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه التكاليف خلال فترة العمل المقبلة، وتستخدم لمقارنة التكلفة الفعلية لكشف الانحراف بينهما وتحليل أسبابه.

المطلب الثالث: معالجة الإيرادات والنفقات.

الفرع الأول: الصنف "07" الإيرادات والنواتج

تشمل الإيرادات والمبالغ المستعملة أو التي تسلم لمقابل المنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها وقد خصص النظام المحاسبي المالي الجديد المجموعة التابعة لحسابات الإيرادات الذي يضم الحسابات التالية²:

ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقه: يضم هذا الحساب ما يلي:

ح/700 مبيعات بضائع، ح/701 بيع المنتجات التامة الصنع، ح/702 بيع المنتجات الوسيطة ، ح/704 بيع أعمال، ح/705 بيع دراسات، ح/706 خدمات أخرى مقدمة، ح/708 إيرادات النشاطات الثانوية، ح/709 تخفيضات و حسومات.

¹ نفس المرجع، ص ص 49-52.

² شرعي الحسين، دراسة المخطط المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2010/2009، ص148.

- يجعل حساب المبيعات دائن بالسعر الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة و الحسومات والتخفيضات إن وجدت.

ح/72 الإنتاج المخزن: يسجل في هذا الحساب التغيرات في الإنتاج المخزن والتغيرات في مخزون السلع.

ويمثل **ح/72** فرق إنتاج المخزون الإجمالي ويمكن أن يكون الرصيد لدينا أو دائنا حسب حركة المخزون من الإنتاج¹.

ح/73 الإنتاج المثبت: يظهر هذا الحساب دائنا بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة وتسجل ضمن الأصول غير المتداولة.

- كما يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المصاريف الملحقة مثل: النقل، التركيب، التهيئة الخاصة بالقيم الثابتة.

ح/74 إعانات الاستغلال: يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الإعانات المحصلة مقابل جعل حساب الغير أو حساب الخزينة لدينا.

ح/75 المنتجات العملياتية الأخرى: يجعل هذا الحساب دائنا بالمبالغ المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة يظم هذا الحساب: **ح/751** (الأتاوى عن الامتيازات و البراءات والتراخيص والبرمجيات)، **ح/753** (أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء الإداريين)، **ح/754** (أقساط إعانات الاستثمار)، **ح/756** (المدخولات عن الحسابات الدائنة المهنلكة)، **ح/752** و **ح/757** و **ح/758** (إيرادات أخرى خاصة بالتسيير مثل: الإيرادات المحصلة من الغير الناتجة عن الغرامات).

ح/76 المنتجات المالية: يجعل هذا الحساب دائنا بحيث يضم:

ح/761 (منتجات المساهمات)، **ح/762** (عائدات الأصول المالية)، **ح/763** (عائدات الحسابات الدائنة)، **ح/765** (فارق التقييم عن الأصول المالية)، **ح/766** (أرباح الصرف)، **ح/767** (الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية)، **ح/768** (المنتجات المالية الأخرى).

ح/77 عناصر غير عادية - إيرادات: يسجل هذا الحساب المنتجات المتحصل عليها نتيجة نشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي و هنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعدام القوائم المالية في نهاية الدورة.

ح/78 استرجاع عن خسائر القيمة و التموينات: يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات **ح/780**، **ح/785**، **ح/786**، قيمة المؤونات المعنية عندما تصبح هذه الخسارة المشتبه فيها بدون هدف أو موضوع مقابل أحد حسابات خسائر القيمة، حسابات المؤونات².

الفرع الثاني: الصنف "06" التكاليف

يشمل هذا الصنف مختلف المصاريف والأعباء التي تتحملها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط معين حيث تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، إذ تصنف من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة³.

✓ **حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها:**

ح/60 المشتريات المستهلكة: من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة وتموين آخر مستهلك وعن كيفية سير الحسابات فقد تم التطرق لها من خلال الصنف الثالث.

ح/61 الخدمات الخارجية: يسجل هذا الحساب في الجانب المدين يظم المصاريف المتعلقة بالخدمات مثل: مصاريف الإيجار والخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة.....الخ.

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى: يضع هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص68.

² شرعي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص149.

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص69.

المؤسسة ومصاريف بسيطة، مصاريف الإشعار، مصاريف نقل السلع.....يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف.

ح/63 أعباء المستخدمين: يضع هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين تسجل في ح/638 (الضرائب والرسوم والتسديدات) ويجعل مدينا وبجعل ح/738 دائنا.¹

ح/64 الضرائب والرسوم: يسجل هذا الحساب في مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة من ضرائب مقطوعة إضافة إلى الرسوم التي تتحملها المؤسسة ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/641 (الضرائب والرسوم على الأجور)، ح/642 (الضرائب والرسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال)، ح/645 (الضرائب والرسوم الأخرى).

ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى: ويظم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح/652 (نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية)، ح/653 (أتعاب الحضور)، ح/656 (الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات)، ح/657 (الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري)، ح/658 (أعباء أخرى للتغيير الجاري).

ح/66 الأعباء المالية: يسجل في هذا الحساب مختلف الأعباء المالية الناتجة عن اقتراض من عمولات البنك وغيرها، ويشمل هذا الحساب على الحسابات الفرعية التالية:

ح/661 (أعباء الفوائد: يسجل فيه مختلف الأعباء المالية الناتجة عن عمليات الحصول على القروض)، ح/664 (الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات)، ح/665 (فارق التقييم عن الأصول)، ح/666 (خسائر الصرف: يسجل فيه قيمة الخسائر الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف)، ح/667 (الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية)، ح/668 (الأعباء المالية الأخرى).

ح/67 العناصر غير العادية: يسجل فيه مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة من خلال قيامها بنشاط غير النشاط الذي قامت من أجله.

ح/68 مخصصات الإهلاك و المؤونات وخسائر القيمة: ويظم هذا الحساب الحسابات التالية:

ح/681 (المخصصات للامتلكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير جارية)، ح/685 (المخصصات للامتلكات والتموينات وخسائر القيمة- العناصر المالية).

ح/69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها: يسجل فيه مختلف الضرائب التي تفرض عن النتائج كالنتائج التي تحققها المؤسسة من النشاط التي قامت من أجله،

ويظم هذا الحساب: ح/692 (فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول)، ح/693 (فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم)، ح/698 (الضرائب الأخرى عن النتائج).

✓ حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة:²

تصنف الأعباء حسب الوظيفة إلى:

1- تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء، الإنتاج، التوزيع، الإدارة والمالية.

2- تصنف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب،..... إلخ

3- التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات بحيث نجد: المنتج أ، المنتج ب،..... إلخ

4- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، المصالح التقنية

5- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، إفريقيا، آسيا، بقية العالم... إلخ.

¹ شرعي الحسين، مرجع سبق ذكره، ص142.

² شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص74.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما تطرقنا إليه في فصلنا هذا اتضح أن الإيراد هو الناتج عن إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في الأصول عن طريق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كان نوعها و كيفية توزيع هذه الإيرادات على الفترات المحاسبية باستخدام طريقة التسويات الجردية التي يتم من خلالها تحصيل الإيراد.

وحتى تتمكن المؤسسة من التسيير الجيد لنشاطها يجب إظهار الأعباء في مختلف الكشوف المالية، وذلك من أجل حسن إنفاق و صرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال من خلال تشغيل هذه الأعباء في مختلف مستويات المؤسسة، و تسجيلها محاسبيا لإنجاز مهامها على أكمل وجه. وعلى اعتبار أن النموذج المحاسبي الجيد يجيب على احتياجات مستعملي القوائم المالية وذلك من خلال وظيفة القياس المحاسبي ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية والمالية.

كما أبرزنا مكانة ودور المحاسبة التحليلية والتي بدأت بهدف تخصيص التكاليف على المنتجات لقياس تكلفتها ولتحقيق التوجيه الزمني للتكاليف، وبالتالي فإن محاسبة التكاليف هي وسيلة فعالة تساهم في تحقيق نتائج ايجابية للمؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة للمؤسسة
الجزائرية لصناعة
الأنابيب

****ALFA PIPE****

تمهيد:

بعد دراستنا النظرية قمنا بدراسة حالة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، فمن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية لموضوع البحث وذلك على مستوى "وحدة غارداية"، فبعد تقديم نبذة عامة حول المؤسسة بالإضافة إلى تحليل الهيكل التنظيمي ومختل المديريات وذلك خلال المبحثين الأول والثاني، وأما في المبحث الثالث يتم التطرق إلى دراسة الإيرادات والنفقات وفق النظام المالي المحاسبي الجديد.

لهذا يتم تقسيم الفصل التطبيقي إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية (المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب).

المبحث الثاني: التشخيص الاستراتيجي للمؤسسة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لحسابات الإيرادات والنفقات وفق SCF.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALFA PIPE*
المبحث الأول: مدخل للدراسة الميدانية (المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب).
المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة.

- التعريف بالمؤسسة الأم وفروعها.

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية لتطوير وتحديث الاقتصاد الوطني، لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، النقل، البناء، وفي الصناعات الأخرى كالصناعات الميكانيكية والبتروولية، و من أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية "الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE".

1- النشأة التاريخية للمؤسسة الأم:

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية "الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE" إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS، والتي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الودعتين SOTUABAL و ALTUMEL وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة تعاون تقني لثلاث سنوات من عام 1968 إلى 1972 مع مؤسسة VOLLOVEC بغرض المساعدة في التسيير التقني، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر. وفي إطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية تم تقسيم الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS إلى عدة شركات هي:

- شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة،
 - شركة EMB من اختصاصها صناعة المنتجات الخاصة بالتغليف،
 - شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية،
 - شركة ENGL مختصة بصناعة الغازات الصناعية،
 - شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة المختصة بإنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة وزوايا الأنابيب الفلاحية (PIUOT) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة لزيادة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب في هذه الفترة وخاصة في القطاع البترولي.
- * وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم: 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى "المؤسسة العمومية الاقتصادية للأنابيب" واتي استقلت بمجلس إدارة خاص بها ورأس مال تابع للدولة تفرعت عنها عدة وحدات:
- وحدة الأنابيب الغاز "تبسه" TGT،
 - وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء "وهران" TON،
 - وحدة الأنابيب الصغيرة "الرغاية" PTS،
 - وحدة الأنابيب الكبيرة "الرغاية" GTR،
 - وحدة الأنابيب وتجهيزات الري "برج بوعريج" TMIA.
- 2- نشأة وحدة غرداية:**

نشأة وحدة غرداية سنة 1974 برأس مال قدر ب 700.000.000, 00 دج حيث تم إنشاؤها بالمنطقة الصناعية بنورة (غرداية)، من طرف المؤسسة الألمانية HOCH، وكانت بداية النشاط يوم 7 أفريل 1977، بمساعدة الشركة HOCH المنجزة للمشروع لمدة 10 سنوات، بطاقة إنتاجية تدر ب 100 ألف طن سنويا وبتشغيل 764 عاملا، بعد ذلك حصلت التطورات التالية:

- في 15/11/1983 تمت إعادة هيكلة الوحدة وهذا تبعا للقرار الصادر بالجريدة الرسمية 46/83، والهدف منه تسهيل عملية الاتصال مع المؤسسة الأم وكذلك التحكم في عملية الإنتاج؛
- سنة 1986 تم إنشاء ورشة للتغليف بالزفت وكذلك في إطار توسيع النشاط؛

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

- سنة 1989 انقسمت الوحدة إلى فرعين هما: وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية، ووحدة الخدمات المختلفة؛

- في سنة 1991 تم ضم الودعتين السابقتين بسبب فشل تسيير وحدة الخدمات المختلفة نتيجة الخطأ في الدراسة التقنية لورشة التغليف الداخلي بالإسمنت الناقل للمياه؛

- في سنة 1992 تم إنشاء ورشة التغليف الخارجي بمادة البولي تلان، وهدفها تحسين الجودة؛

- في 2000/10/15، وبعد إعادة هيكلة المجموعة أصبحت الوحدة مؤسسة عمومية اقتصادية تحت اسم PIPE GAZ، حيث تعتبر وحدة الأنابيب وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويتم الإنتاج بالطلبات وإبرام العقود كما تسعى إلى جلب المستثمرين الصغار، حيث تتبع لهو الفضلات والمهمات، بهدف التخلص منها وتوفير السيولة المالية، وقد أعدت المؤسسة برنامجا للحصول على شهادة الإيزو 9001 (الجودة الشاملة)، وقد حصلت عليها في 2001/01/02؛

- في جوان 2006 انتقلت وحدة عنابة ووحدة غرداية عن مجموعة الأنابيب تحت اسم ALFAPIPE، ومقرها الرئيسي بحيدرة (العاصمة).

- وفي سنة 2007 أصبح رأسمالها يقدر ب 2500.000.000, 00 دج وتعتبر *ALFAPIPE* بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى ويكون الإنتاج فيها حسب الطلبات وإبرام العقود ويتم ذلك على مستوى متوسط وقصير المدى.

المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة.

يتمثل النشاط الأساسي للمؤسسة في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول، الغاز الطبيعي وكل الموائع الواقعة تحت ضغط عالي، وتستطيع المؤسسة إنتاج أنابيب يتراوح قطرها من 508 ملم (20) إلى 1625 ملم (64)، وهو أكبر قطر يميزها عن باقي المؤسسات الأخرى، ولأهميتها الاقتصادية على المستوى الوطني، فهي تسعى إلى تغطية السوق الداخلية وذلك بتلبية احتياجات أكبر القطاعات: سونطراك، سونلغاز، مديرية الري... وذلك بصفة دائمة ومستمرة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة:

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول، الغاز، الماء وكذلك السوائل ذات الضغط العالي.

- بيع منتجات الأنابيب مثل الزوايا، بالإضافة إلى بيع مشتقات الحديد للتجار الخواص والمقاولين.

- تستعمل في عملية الإنتاج المادة الأولية التي تكون على شكل لفائف حديدية يتم شراؤها محليا من مركب ميتال بعنابة (الحجار سابقا)، أو استيرادها من الشركة المنتجة لها مثل الشركة الفرنسية SOLLAC أو من CSI-PLANOS الإسبانية، وتعد سونطراك الزبون الرئيسي تليها سونلغاز.

المطلب الثالث : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

أولا: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال ما يلي:

❖ المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري، وقطاع المحروقات ، فهي تتعامل مع كل من سونا طراك و سونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.

❖ على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين و رجال الأمن الداخلي للمؤسسة، والمسيرين، العمال داخل الورشات، المهندسين..... الخ

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة، ومما يزيد من فعاليتها دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس.

❖ المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة للولاية.

❖ أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي *ISO 9001* و *APIQ1* وعملها على التسجيل في شهادة الإيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية *HSE*.

ثانيا: الأهداف الاستراتيجية :

تعد الأهداف الاستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى الى تحقيقها بكل ما لها من طاقة :

- ❖ المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري).
- ❖ السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر.
- ❖ تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتجها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة.
- ❖ العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها .
- ❖ المساهمة في تنمية المنطقة، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة .
- ❖ تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها .
- ❖ العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.

- ❖ المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية .
- ❖ محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الالكتروني.
- ❖ العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها .
- ❖ توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة) .
- ❖ إيجاد أسواق داخلية و خارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.
- ❖ يقوم بإعدادها المدراء التنفيذيون وذلك بالتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة.

المبحث الثاني: التشخيص الإستراتيجي للمؤسسة.

تسعى المؤسسة للنجاح والاستمرار في مجال أعمالها من خلال مزاوالتها لأنشطتها، هذه الأنشطة تكون مرهونة بالظروف البيئية التي تنتمي إليها باعتبار أن المؤسسة نظام مفتوح على البيئة المحيطة به، وسنحاول تشخيص البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة.

تمثل البيئة الخارجية للمؤسسة مجموعة القوى والعوامل والمتغيرات التي تقع خارج حدودها والتي يمكن أن تؤثر على سير نشاطها، وتشمل العوامل الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية، التكنولوجية، المنافسين، الموردين والزبائن، الحكومة.

وتقسم البيئة الخارجية إلى قسمين: عامة وخاصة.

❖ **البيئة الخارجية الخاصة:** تؤثر البيئة التنافسية (الخاصة) تأثيرا مباشرا على استراتيجيات وأهداف وأنشطة المؤسسة، لذلك يجب على هذه الأخيرة تحليل تلك العوامل للاستفادة من الفرص التي تتيحها وتجنب أو مواجهة المخاطر الناتجة عنها، وتتشكل هذه البيئة من:

1- الموردون: يتمثل الموردون في الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تتعامل معهم المؤسسة لتموينها بمختلف احتياجاتها من المواد الأولية، المعدات والآلات، قطع الغيار...، ويتم اختيار المورد المناسب من طرف المؤسسة بمراعاة جملة من المعايير والتي تتمثل في: الجودة، السعر المقترح، طريقة الدفع، ولاء المورد...

وهناك نوعين من الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة وهما: موردون داخليون، وموردون خارجيون نتناولها كالاتي:

أ- الموردون الداخليون: وهم مختلف المؤسسات التي تتعامل معهم المؤسسة على المستوى الوطني، نذكرهم كالاتي:

- ✓ مؤسسة NAFTAL: تختص في بيع الوقود والزيوت.
- ✓ مؤسسة ENTPL : تختص في تزويد المؤسسة بسلك التلحيم.
- ✓ مؤسسة ENGI: تقوم ببيع الأوكسجين والمازوت.
- ✓ مؤسسة ALFA SID: تقوم ببيع ملفوفات الحديد والتي تعد المادة الأولية الأساسية للمؤسسة.
- ✓ مؤسسة ENAPCI: تختص في بيع مواد الطلاء.

ب- الموردون الخارجيون: ويمثلون مختلف المؤسسات الخارجية التي تمون المؤسسة بالاحتياجات والمواد الأولية غير المتوفرة على المستوى الوطني ونذكر منها:

- ✓ المؤسسة الألمانية SGGT: تقوم بإنتاج قطع الغيار المستعملة للمياه.
- ✓ المؤسسة الفرنسية ATOFINA: تقوم بإنتاج مواد التغليف "البوليثلين".
- ✓ المؤسسة الفرنسية WHEELABRATOR: تقوم بإنتاج مواد التغليف (البوليثلان، مواد الطلاء، برادة الحديد).

✓ المؤسسة البلجيكية AGFA.GEVERT.W: تقوم بإنتاج أشرطة الأشعة والمنتجات المتطورة.

✓ المؤسسة البريطانية BRITISH STEEL: تمون المؤسسة بملفوفات الفولاذ.

✓ المؤسسة المتعددة الجنسيات بلندن PREMARY INDESTRIESUK.LTD: تقوم ببيع

ملفوفات الفولاذ.

✓ المؤسسة الفرنسية CONTROL.AB: تقوم بإنتاج وسائل المراقبة المخبرية.

2- العملاء: وهم الزبائن الدائمين أو المحتملين الذين يقبلون على شراء منتجات المؤسسة، وبما

أن المؤسسة تنتج منتوجا صناعيا فإنها تتعامل مع مستهلكين صناعيين وهم:

✓ مؤسسة سونا طراك: تزودها المؤسسة بأنابيب خاصة بنقل البترول وتصل نسبة التعامل معها

إلى 90%، مما يجعلها عميل دائم للمؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

✓ مؤسستي سونلغاز وتوزيع المياه: تقتني من المؤسسة أنابيب خاصة بنقل الغاز بالنسبة للأولى، وأنابيب خاصة بنقل المياه والصفائح المموجة بالنسبة للثانية، حيث تصل نسبة تعاملها مع المؤسسة إلى 10%، لذا يمكن تصنيفها من قائمة الزبائن المحتملين.

وبحكم حصول المؤسسة على شهادة الإيزو 9001، فقد أصبحت تتعامل حتى مع المؤسسات الأجنبية كشركتي BECHTEL و BRITISH.BETROLEUM اللتين تشرفان على إنجاز المشاريع في الجزائر.

3- الوسطاء: يعتبر الوسطاء حلقة وصل بين المنتج والمستهلك النهائي، ونظرا لأهمية وطبيعة المنتج، وكذا محدودية استعماله وارتفاع ثمنه، فالمؤسسة تعتمد على البيع المباشر (الذاتي) لمنتجاتها دون الحاجة لوسطاء.

4- الممولين: هم مختلف الهيئات والمصارف المالية والمساهمين الذين يشرفون على تمويل المؤسسة، وتعتبر الدولة المالك الأكبر لأسهم المؤسسة.

5- الحكومة: تعتبر مصدر التشريعات والقوانين التي تفرض على نشاط المؤسسة من ناحية تحديد الأسعار فرض الضرائب، تحديد قوانين الاستيراد والتصدير.

1 - المنافسون: تتميز المنافسة التي تعمل بها المؤسسة باحتكار القلة، فعلى المستوى المحلي توجد مؤسسة منافسة واحدة هي مؤسسة ALFATUS بعنابة، أما على المستوى الدولي فنجد:

- 1- THYSEN (France) 2- Man Group (India)
3- PREMARY INDESTRIES (United. King Dom)

❖ البيئة الخارجية العامة:

وهي كافة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي تؤثر على إستراتيجية المؤسسة ونشاطها بشكل غير مباشر، وفيما يلي عرض لأهم هذه العوامل:

1- العوامل الاقتصادية: تواجد المؤسسة في محيط اقتصادي يفرض عليها التأقلم مع المتغيرات التي يشهدها باستمرار، إذ تتمثل هذه المتغيرات في:

✓ انفتاح الأسواق ودخول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق الذي يفرض على المؤسسة حتمية مواجهة المؤسسات المنافسة والتعامل مع مؤسسات أجنبية؛

✓ نقص المادة الأولية داخل الوطن مما يستدعي ضرورة استيرادها من الخارج؛

✓ تعمل المؤسسة في ظل منافسة وطنية تتصف باحتكار القلة، (PIPEGAZ ALFATUS)؛

✓ تقلبات أسعار الحديد في البورصات؛

✓ الشروط التي تفرضها الشركة القابضة للحديد والصلب والمناجم Sid mines Minargie Holding والتي تعتبر مؤسسة الأنابيب تابعة لها؛

2- العوامل الاجتماعية: تتشكل العوامل الاجتماعية من الخصائص الاجتماعية والنفسية والعادات والتقاليد والقيم السائدة ببيئة المؤسسة وتتمثل أهم هذه العوامل في:

✓ عدم تأثر المؤسسة بثقافة المستهلك النهائي، وهذا راجع إلى طبيعة المنتج الموجه إلى السوق الصناعي؛

✓ كون المؤسسة من أكبر المؤسسات على المستوى المحلي فإنها تمتص نسبة عالية من البطالة.

3- العوامل التكنولوجية: إن التطورات السريعة في التكنولوجيا تؤثر بشكل كبير على المؤسسة، لذلك فالمؤسسة تسير هذه التطورات من حيث:

✓ امتلاك المؤسسة لتكنولوجيا حديثة ومتطورة، حيث قامت مؤخرا بشراء آلة لمراقبة الجودة

فائقة التطور؛

✓ في مجال الإعلام والاتصال تستعمل المؤسسة أجهزة الإعلام الآلي في مختلف الإدارات، كما قامت بفتح بريد إلكتروني خاص في شبكة الانترنت لتسهيل الاتصال مع المؤسسات للإطلاع على الصفقات المعروضة بالسوق؛

من خلال تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة يمكن استنتاج الفرص والمخاطر التالية:

- أ- **الفرص:** تتمثل الفرص المتاحة أمام المؤسسة في النقاط التالية:
 - الاستقلالية عن المؤسسة الأم مما سمح لها بحرية اتخاذ القرارات؛
 - قلة المنافسة الوطنية؛
 - كبر حجم المؤسسة والتوسع في نشاطها؛
 - فتح المجال أمام فرص التعامل مع الشركات الأجنبية وهو ما يجسده عقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي؛

- التطور التكنولوجي في مجال الآلات والإعلام الآلي.

ب- **المخاطر:** تبرز المخاطر التي تواجه المؤسسة فيما يلي:

- خصوصية المؤسسات الاقتصادية مما يعني إلغاء الدعم الحكومي من خلال تخلي الدولة تدريجيا عن تمويل مؤسساتها العمومية وعدم تحمل خسائرها؛
- فتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية في نفس القطاع مما يعني وجود منافسة أجنبية قوية مستقبلا؛
- عدم قدرتها على تلبية كل الاحتياجات الوطنية، مما يحتم عليها رفض بعض الطلبات أو تسليمها لمؤسسات أخرى.

المطلب الثاني: تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة.

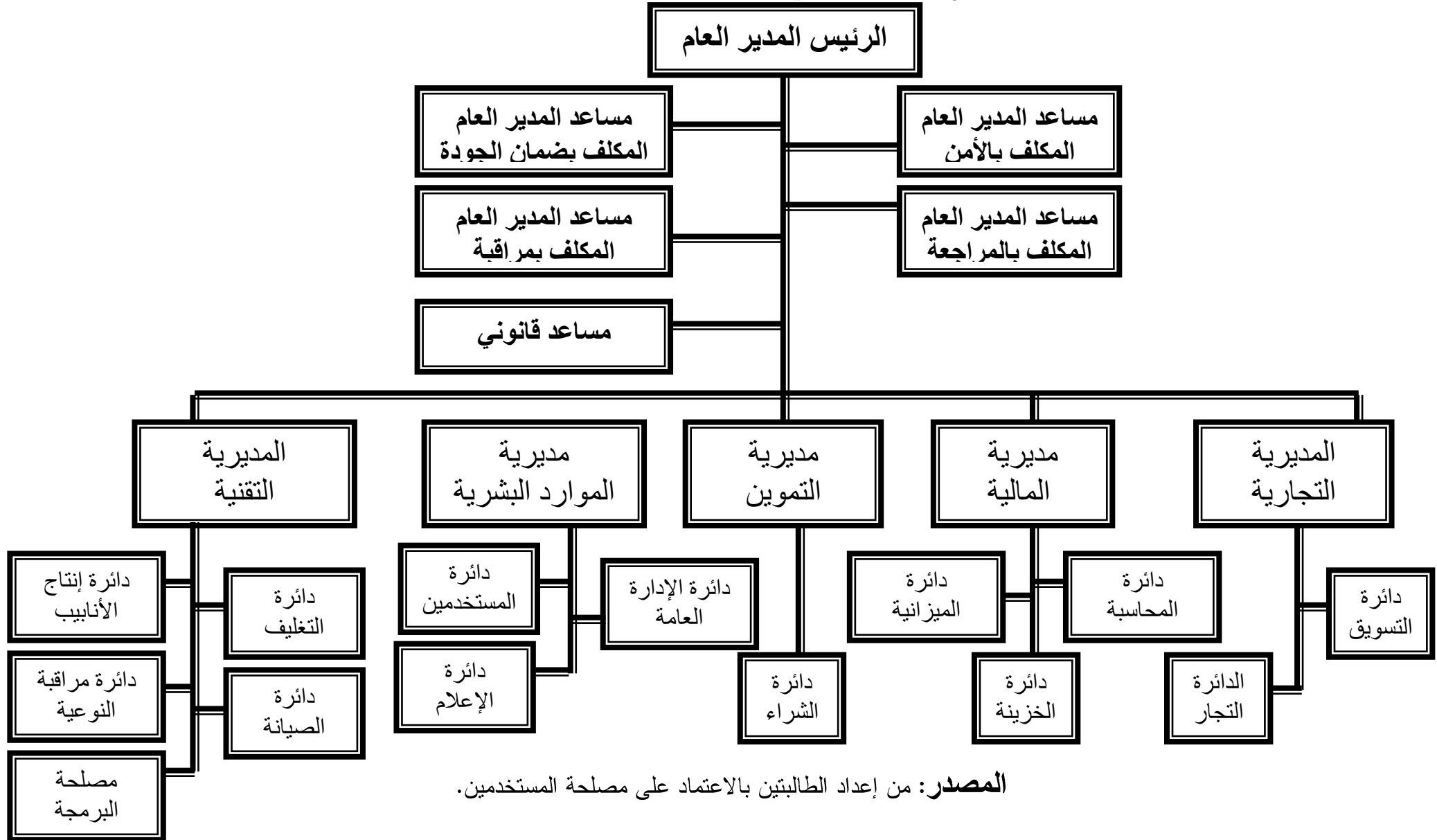
- تمثل البيئة الداخلية للمؤسسة كافة العوامل التي تقع تحت نطاق رقابة المؤسسة والتي تتحكم فيها، حيث تضم كافة الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة.
- الفرع الأول: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.**

المؤسسة هي وحدة متكاملة تتألف من مجموعة الإدارات المتناسقة و المكملة لبعضها البعض، ومن خلال دراسة الهيكل التنظيمي يمكننا تحليل الإدارات المكونة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE، بالإضافة إلى معرفة مختلف الصلاحيات الموكلة لكل مديرية، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث.

1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALFA PIPE*

الشكل رقم (05): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "وحدة غارداية"



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مصلحة المستخدمين.

2- تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

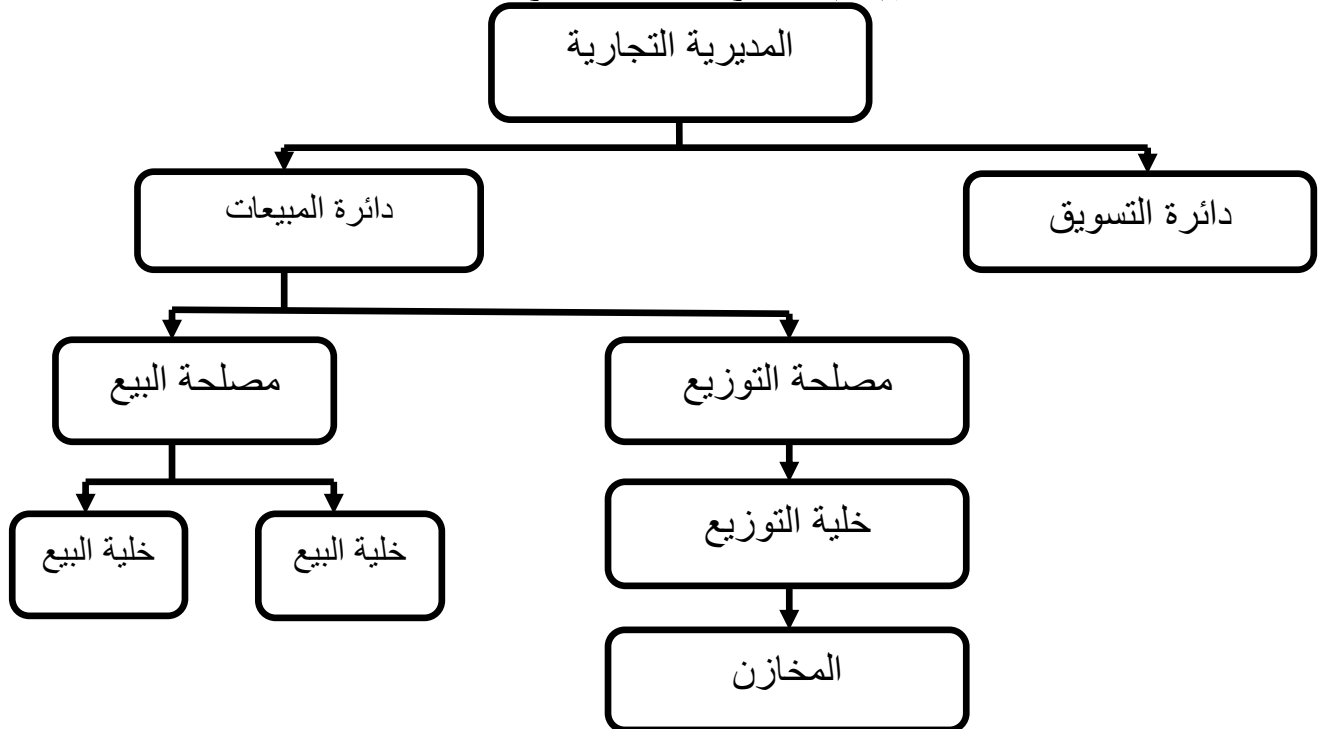
من خلال الهيكل السابق يمكن أن نشرح مختلف الوظائف والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و نلخص ذلك فيما يلي:

- **مدير الوحدة:** وهو المسؤول التنفيذي الأول، بحيث يتكفل بإدارة المؤسسة والتنسيق بين الإدارات الأخرى وترأس المجلس الإداري للمؤسسة، الذي يقوم باتخاذ القرارات اللازمة والسهر على تنفيذها؛
- **المساعد المكلف بمراقبة التسيير:** وهو المكلف بمراقبة العمليات التشغيلية، واستخراج الانحرافات الناتجة وتبويبها، وتقديم التقارير للمدير؛
- **المساعد القانوني:** وهو مكلف بمتابعة مختلف القضايا القانونية بالمؤسسة، وحل الخلافات والمنازعات التجارية؛
- **المساعد المكلف بالصحة والأمن الصناعي:** وهو تابع مباشرة للمدير، وظيفته الحفاظ على الأمن داخل المؤسسة الاقتصادية وكذا العاملين، كما يقدم مختلف التوجيهات المتعلقة بالأمن الصناعي بالإضافة إلى القيام بدوريات المراقبة اليومية داخل الورشات؛
- **المساعد المكلف بضمان الجودة:** يعتبر من أهم المساعدين حيث يقوم بإعداد ومراقبة نظام الجودة بما يتوافق مع معايير الإيزو، كما يقوم بالاتصال والتنسيق بين مختلف الجهات التشغيلية داخل المؤسسة لتقسيم نظام الجودة والسهر على تنفيذه؛
- **المساعد المكلف بالمراجعة:** وهو الذي يقوم بالتخطيط والإشراف على عمليات المراجعة الداخلية، مع متابعة العمليات المحاسبية بالتنسيق مع مديرية المالية.

3- تحليل مختلف المديريات:

أولاً: **المديرية التجارية:** يمكن تمثيلها حسب الشكل أدناه

الشكل رقم (06): يوضح مختلف المصالح التابعة للمديرية التجارية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المديرية التجارية.

تعتبر هذه المصحة حلقة ول بين المؤسسة وزبائنها حيث تتبع المناقصات والصفقات مع الزبائن، وبعد استلام دفتر الشروط يتم وضع طلب شراء داخلي يحتوي على المواصفات التقنية للمشروع، ثم يتم إرساله إلى المديريات التالية:

- **المديرية التقنية:** لتحديد إمكانية الإنتاج بالمواصفات المطلوبة؛

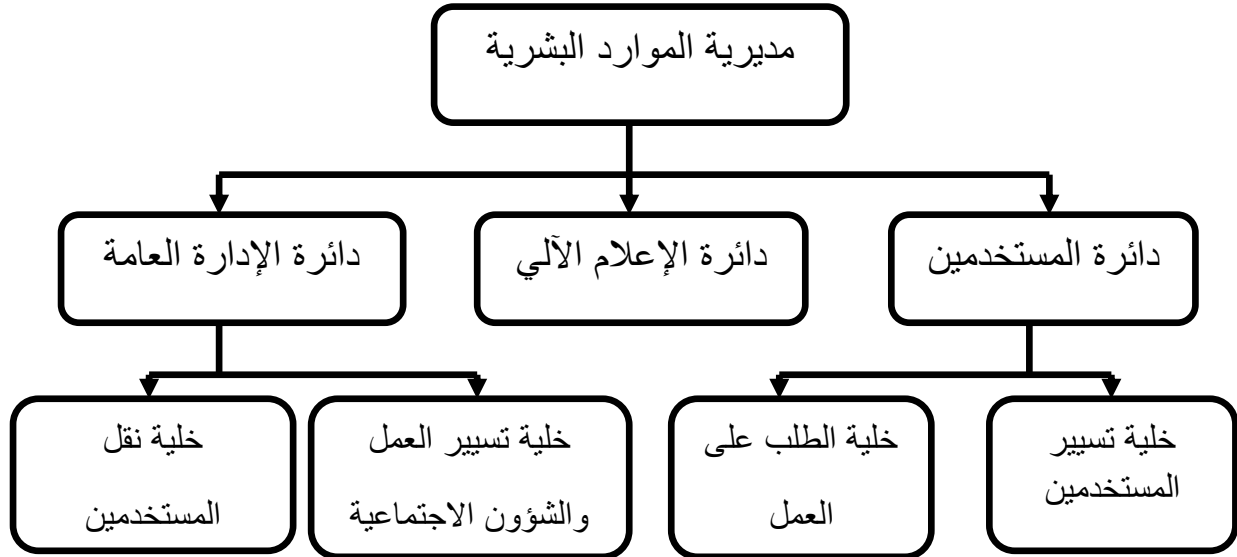
- المديرية المالية: لتحديد إمكانية التمويل المادي للمشروع؛
- مديرية الموارد البشرية: لمعرفة ما إذا كانت اليد العاملة متوفرة للمشروع؛
- مديرية التموين: لتحديد إمكانية توفير المواد الأولية بالمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب.

إذا كان الرد إيجابيا يتم الاجتماع بالمديرية العامة من أجل ملء دفتر الشروط وبعد موافقة الزبون يتم الاتصال بالمديريات السابقة من أجل وضع برنامج عمل، لتحديد كمية الإنتاج اليومية وتقديم مختلف التكاليف الخاصة بالمشروع (تكلفة اليد العاملة، تكلفة المواد الأولية....).

وبعد إعادة تجميع المعلومات على مستوى المديرية التجارية، يتم وضع السعر النهائي للمشروع، وبعدها يتم إرجاع دفتر الشروط للزبون في ظرف مغلق بدون عنوان، وبعد فتح الأظرفة يختار الزبون أحسن عرض، وفي حالة اختيار المؤسسة، يتم الشروع في العمل بدءا بالتموين ثم الإنتاج، وبعد بداية خروج الطلبات (لا يتم دفعة واحدة بل في مراحل) تقوم مصلحة التوزيع التابعة للمديرية التجارية بالتوزيع، مع مراقبة المخزون بإرسال بطاقة المخزون لمصلحة التسويق لإرسال الفاتورة للزبون ويتم إرسال نسخة أخرى للمديرية المالية.

ثانيا: مديرية الموارد البشرية

الشكل رقم (07): يوضح مختلف المصالح التابعة لمديرية الموارد البشرية.



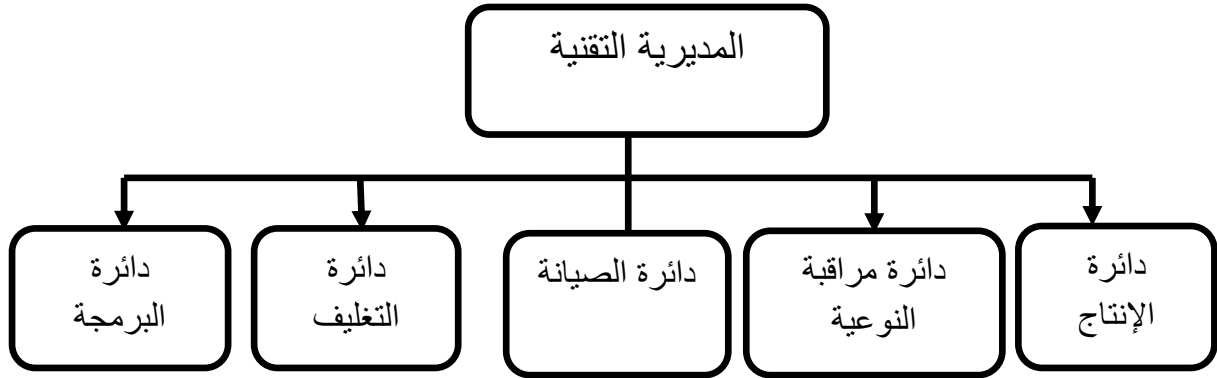
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دائرة المستخدمين.

1- أقسام مديرية الموارد البشرية:

- تنقسم مديرية الموارد البشرية إلى ثلاثة أقسام:
- أ- دائرة المستخدمين: وهي تعني ب:
 - متابعة الملفات الإدارية للمستخدمين؛
 - تحديد مرتبات وأجور العمال؛
 - المراقبة المستمرة لحضور العمال، الغيابات، منح رخص العمل والعطل المرضية؛
 - تصنيف العمال على دائمين ومؤقتين وفي حالة راحة حسب حاجة المؤسسة؛
 - تنفيذ القرارات المتعلقة بالترقية؛
- ب- دائرة الإدارة العامة والشؤون الاجتماعية:
 - تهتم هذه المصلحة بالشؤون المتعلقة بالمؤسسة ومن مهامها:
 - الوقوف أمام المحكمة في حالة النزاعات القانونية؛
 - التأمين الشامل للوحدة؛

- التكفل بشؤون الهاتف والكهرباء، والماء، والإيجار، والنظافة...؛
 - التجهيز المكتبي (مكاتب، أجهزة الإعلام الآلي، لوازم المكاتب ولوازم التنظيف...؛)
 - التكفل بالنقل (الحافلات، السائقين، صيانة وسائل النقل...؛)
 - تعمل على مندوبي العمال (ممثلو العمال) والتكفل بانشغالاتهم؛
 - التكفل بملفات المرضى وضحايا حوادث العمل أمام الضمان الاجتماعي.
- ثالثا: المديرية التقنية.

الشكل رقم (08): يوضح مختلف المصالح التابعة للمديرية التقنية.



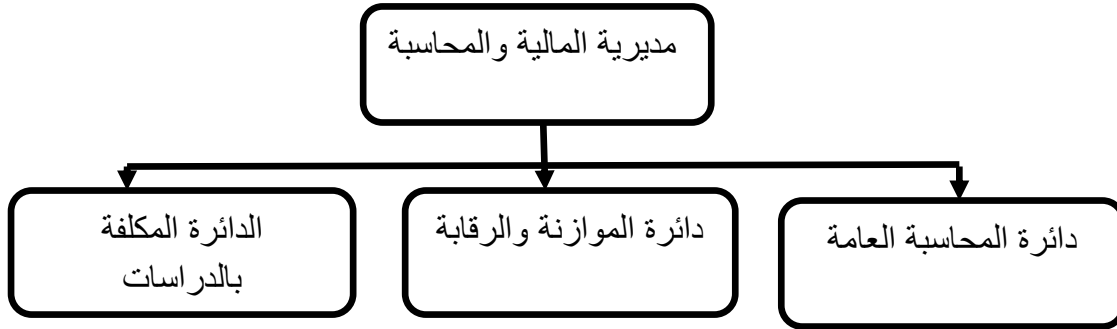
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

1- أقسام المديرية التقنية:

- مديرية الإنتاج تمثل ركيزة العملية الإنتاجية داخل المؤسسة حيث تقوم بوضع البرامج الإنتاجية كتحديد معايير الإنتاج والمدة اللازمة لتنفيذه، وهي تنقسم كما موضح أعلاه إلى:
- أ- دائرة البرمجة: تقوم بمراقبة الإنتاج وتحديد تاريخ بداية الإنجاز والمدة التي يستغرقها المشروع المقدم من طرف المديرية التجارية كما تهتم بالعملية الإنتاجية.
 - ب- دائرة مراقبة النوعية: وهي المصلحة التي تقوم بمراقبة العملية الإنتاجية، من الخطوط الأولى للإنتاج إلى غاية توزيع المنتج حيث تخضع المواد الأولية والمنتجات النصف المصنعة وتامة التصنيع والمخزونات إلى عمليات مراقبة دقيقة و دورية تركز أساسا على:
 - نوعية الصلب، سمك المعدن، نوعية اللحام.
 - ج- دائرة التشغيل: وتقوم بتشغيل الأنابيب من الداخل والخارج حسب طلب الزبون ويتم كما يلي:
 - التشغيل الداخلي: ويكون باستعمال إحدى الطرق التالية:
 - ✓ استعمال المواد الرابطة الهيدروكربونية؛
 - ✓ استعمال البولييثيلان؛
 - ✓ استعمال الأبوكسي.
 - التشغيل الخارجي: ويكون بإحدى التقنيتين:
 - ✓ استعمال ملاط الخرسان؛
 - ✓ استعمال الأبوكسي.
 - د- دائرة الصيانة: تقوم بعمليات المراقبة الدورية للآلات وصيانة المعطلة منها.
 - هـ- دائرة إنتاج الأنابيب: يتمثل عملها أساسا في تحويل المدخلات إلى منتج نهائي وفق المواصفات والمعايير المحددة من قبل الدوائر السابقة وتقوم أيضا بالتنسيق بين مختلف دوائر الإنتاج.

رابعاً: مديرية المالية والمحاسبة.

الشكل رقم (09): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مديرية المالية والمحاسبة والمالية.

وتعنى مديرية المالية في المؤسسة بكل المصالح المالية والمحاسبية، وذلك بتسجيل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات لرقم الأعمال واستخراج القيمة الضريبية الواجبة الدفع، وهي جد كبيرة خصوصاً إذا علمنا أن المؤسسة الاقتصادية ALFAPIPE تعتبر أكبر دافع للضرائب في المنطقة الصناعية بنورة، كما تقوم هذه المديرية بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما تهتم بالجوانب المالية الأخرى كمتابعة الفواتير، تسبيقات العمال، تسجيل المنح... الخ بالإضافة إلى إجراء الدراسات الاقتصادية للمشاريع كدراسة الجدوى والمردود المالي.

1- أقسام مديرية المالية والمحاسبة والمالية:

✓ دائرة المحاسبة العامة:

وتقوم هذه المصلحة بتسجيل كل عمليات الشراء والبيع، كما تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية اللازمة: اليومية العامة، دفتر الأستاذ، وسجل الجرد... الخ. وتظم هذه الدائرة:

- رئيس يقوم بالإشراف على كل العمليات والسجلات ومراقبتها؛
- مكلف بالتسجيل العام: الذي يقوم بتسجيل جميع ما ورد وخرج من عمليات الشراء والبيع؛
- المكلف بحسابات الاستثمارات: الذي يقوم بحساب الإهلاكات للاستثمارات وكل الممتلكات التابعة للوحدة؛
- المكلف بالحماية: الذي يهتم بالتصريح الجبائي حسب طابعها القانوني حيث تفرض أربعة أنواع من الضرائب (TVA; IRG; TAP).

* كما أن للمصلحة مهام تتعلق ب:

- **عملية الشراء:** حيث تقوم ب:
- مراقبة فواتير الموردين والنقل والرسوم الجمركية؛
- تسجيل وترقيم كل الفواتير؛
- مسك بطاقات فردية لكل مورد؛
- مقارنة تحليل الموردين والعروض؛
- محاسبة المشتريات من حيث الكمية والقيمة.
- **عملية البيع:** يتعين عليها:
- سك بطاقة فردية لكل زبون؛
- استقبال ومراقبة فواتير الزبائن؛
- تسجيل عملية البيع من حيث الكمية والقيمة؛
- تسجيل عملية الدفع المسبق من طرف الزبائن؛
- تحرير الفواتير اللازمة بعد عملية البيع.

✓ دائرة الميزانية والمراقبة:

تقوم هذه الدائرة بمراقبة الدوائر الأخرى، أي مصلحة المحاسبة العامة والدائرة المكلفة بالدراسات، كما تقوم بالتنسيق بين هذه المصالح وتنظيم الاجتماعات.

✓ الدائرة المكلفة بالدراسات:

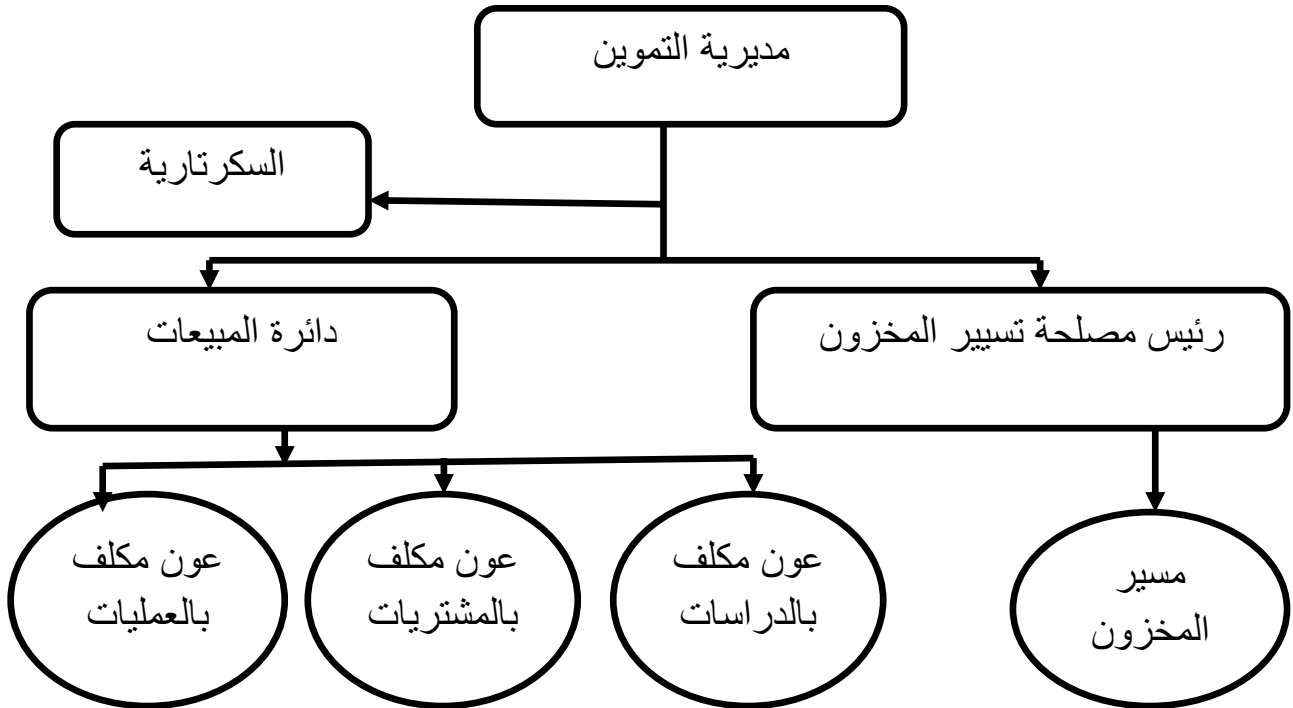
وهي المصلحة الموكلة إليها دراسة المشاريع وتقييمها، كما تعمل مع المصلحة التجارية إذ يرتبط عملها بها حيث تقوم بدراسة العروض المقدمة وتقدم تكلفة المشروع، كما لها أنشطة أخرى كتحليل المر دودية... الخ.

خامسا: مديرية التموين

إذا كانت المصلحة التجارية هي الوسيط بين الزبون والمؤسسة، فإن مصلحة التموين هي الوسيط بين الموردين والمؤسسة، حيث تقوم بإعداد برامج التموين والسير الحسن للمخزون إضافة إلى التخزين الأمثل لمختلف المواد كما تقوم بمتابعة عمليات الاستيراد والجمركة، ومن أهداف هذه المصلحة:

- التنسيق بين مصلحة التموين ومختلف المصالح حيث تتوقف عليها العملية الإنتاجية لهذا السبب وجب السير الحسن لهذه المصلحة؛
- تنمية العلاقات مع الموردين الحاليين والبحث عن موردين جدد؛
- الحصول على أفضل المواد بأقل تكلفة.

الشكل رقم(10): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التموين.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مديرية التموين بالمؤسسة.

1- أقسام مديرية التموين:

وهي تنقسم كما هو موضح أعلاه إلى:

✓ **مدير التموين:** مكلف بالتنسيق بين مختلف مصالح المديرية، كما أنه مكلف أيضا بإعداد موازنة التموين وإحصائيات الشراء وتتمثل مهامه في:

- إعداد مخطط التموين؛
- إجراء مفاوضات مع العارضين؛

- مراقبة وصول الطلبات الخاصة بالشراء؛
- المحافظة على الوثائق وملفات المشتريات.
- ✓ رئيس دائرة المشتريات: وتتمثل مهامه في:
- التخطيط وإعداد نشاط المشتريات؛
- المحافظة على السجلات الخاصة بالموردين؛
- إعداد التقارير الشهرية حول نشاطات الدولة؛
- التفاوض على طلبات الشراء.
- ✓ **عون مكلف بالمشتريات المحلية:** يقوم بمتابعة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة داخل الوطن فقط من خلال:
- تسير طلبات الشراء التي تخص الممونين المحليين؛
- وضع الطلبات المقدمة للممونين.
- ✓ **عون مكلف بالدراسات:** ومهمته إجراء مختلف الدراسات والإحصائيات حول نشاط وتعاملات مصلحة المشتريات مع مختلف الأطراف.
- ✓ **رئيس مصلحة تسيير المخزون:** يقوم بضمان توفر مختلف المواد والتجهيزات الضرورية لاستمرار نشاط المؤسسة ومن بين المهام الموكلة إليه:
- إعداد بطاقة تسيير المخزون؛
- متابعة حركة المخزونات ومعدلات الاستخدام وذلك من أجل تجنب مشكلة تجميد الأموال بالمخازن؛

- المشاركة في الجرد.
- ✓ **السكرتارية:** وتلخص مهامها فيما يلي:
- حفظ الوظائف والسجلات التجارية؛
- استقبال جميع رسائل البريد وتسجيلها؛
- الفرع الثاني: تطور كل من عدد العمال والإنتاج ورقم الأعمال في المؤسسة.
- الجدول رقم(02): يوضح تطور عدد العمال والإنتاج ورقم الأعمال للمؤسسة 2010-2012.

الوحدة: دج

الوحدة: كلم

البيان	عدد العمال	الإنتاج	رقم الأعمال
2010	670	50	2714859387.70
2011	775	150	402945092.02
2012	906	300	7084323287.59

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إدارة الموارد البشرية، دائرة الإنتاج، إدارة المالية والمحاسبية.

- من خلال هذا الجدول يمكن ملاحظة أن:
- عدد العمال في ارتفاع مستمر من 670 عامل سنة 2010 إلى 770 عامل سنة 2011 بحيث يرتفع في سنة 2012 إلى 906 عامل وهذا راجع إلى : نمو وتوسع أنشطة المؤسسة وبالتالي ارتفاع احتياجاتها من العمالة، زيادة التحسينات والتغيرات التي أدرجت من طرف المؤسسة.
- تدعيم موقف المؤسسة في السوق ويعني زيادة عملائها.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

- أما بالنسبة للتطور الإنتاجي فيلاحظ ارتفاعا متزايدا خلال الفترة 2010 إلى 2012 وذلك من 50 كلم إلى 300 كلم ويعود ذلك إلى: انتعاش السوق المحلي، زيادة الطلب على منتوج المؤسسة.
 - التعاقد مع شركات أجنبية متواجدة بالجزائر.
 - كما نلاحظ من هذا الجدول تحسن في رقم الأعمال ليرتفع من سنة 2010 إلى سنة 2011 بالضعف وستمر في الارتفاع خلال سنة 2012 ويمكن إرجاع ذلك إلى:
 - ارتفاع أسعار المواد الأولية، ارتفاع تكاليف الخدمات كالنقل... الخ
 - الزيادة في الطلبات بحيث يزداد الإنتاج فيؤدي إلى ارتفاع في رقم الأعمال.
 - **المطلب الثالث: تطبيق تحليل SWOT على المؤسسة.**
- الشكل رقم (11): يوضح تحليل SWOT للمؤسسة.

نقاط القوة	الفرص
- المصاريف المالية بالنسبة للمؤسسة كانت جد ضعيفة وذلك بسبب انتهاز المؤسسة إلى سياسة احتكارية لمشروع GR5. - رأسمال العامل كان في هذه السنة جد معتبر وذلك للربح الذي حققته المؤسسة المقدر بـ 94 مليون DA. - الخطر على المدى القصير كان ضعيف انطلاقا من أن المردودية الاقتصادية والمالية كانت في حدها الأقصى. - أثر الرافعة المالية لسنة 2012 كان جيد مقارنة بالسنوات التي قبلها.	- اللجوء إلى مشاريع المياه حيث أن هذا الأخير يمثل العصب الاقتصادي والمالي للمؤسسة باعتباره ربحي للغاية. - الدخول إلى مناقصات من أجل اقتناص مشاريع حيوية مثل: منتجات تامة الصنع أنابيب ذات القطر "16-12". - تشجيع الدولة للمؤسسات الأولية من خلال الأنابيب الناقلة للبترول، مركب الحجار.
نقاط الضعف	المخاطر
- السيولة بعد التمويل الداخلي للنمو (DAFIC) كانت سالبة وذلك ناتج عن وجود عجز في خزانة الاستغلال ETE، وعجز في اقتناء الاستثمارات عن طريق التمويل الذاتي. - عدم إتباع خطوات مدرسة وأكاديمية من أجل التقليل في احتياجات رأسمال العامل، وعلى سبيل المثال: وجود مخزون ودم غير محصل عليها غلى حساب الديون القصيرة الأجل.	- المنافسة للشركة الاحتكارية و خصوصا الشركات متعددة الجنسيات العالمية وذلك راجع إلى أن سعر التكلفة الوحدوي لـ ALFA PIPE أعلى مقارنة بسعر المنافس. - قضية الفساد الاقتصادي التي تواجهه المؤسسة سونطراك مما ينعكس سلبا على سياسة توسعية تجارية للمؤسسة ALFA PIPE انطلاقا من المناقصات ذات المشاريع الإستراتيجية. - تكلفة النقل التي تكلف المؤسسة موارد استثنائية (السكة الحديدية بين الشمال والجنوب)

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مقابلة المحاسب المالي.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لحسابات الإيرادات والنفقات وفق SCF.
المطلب الأول: القوائم المالية للمؤسسة.
أولاً: تحليل الميزانية المالية.
إن الميزانية المالية هي صورة للمؤسسة تتكون من جانبين هما الأصول والخصوم:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

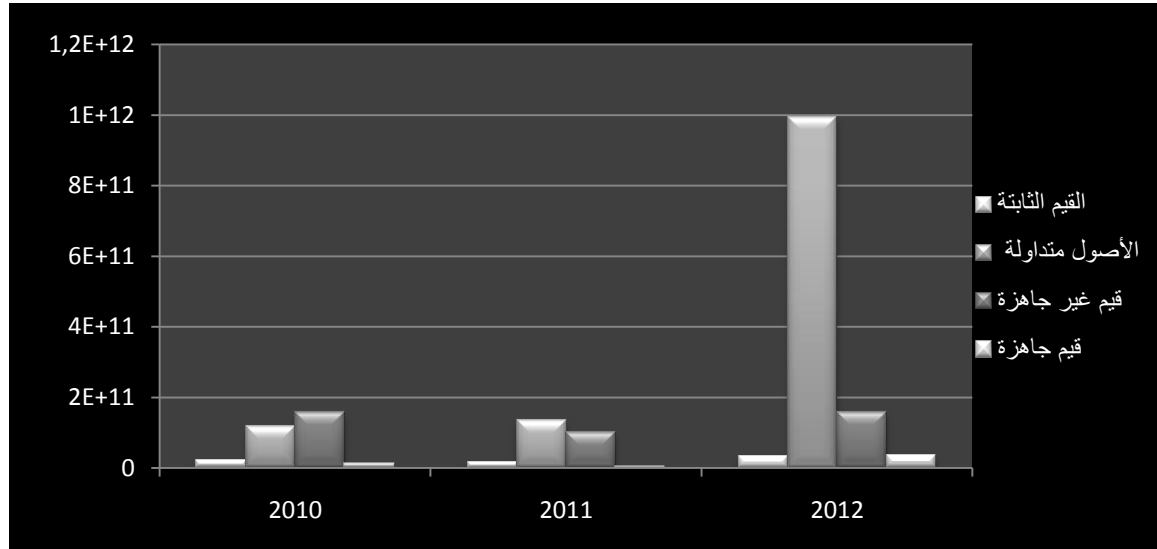
الجدول رقم(03): يوضح الميزانية المالية.

الأصول	سنة 2010	سنة 2011	سنة 2012	الخصوم	سنة 2010	سنة 2011	سنة 2012
قيم ثابتة(مباني، استثمارات)	15.346.000.000	11.408.900.000	9.798.500.000	رأس المال	277.575.500.000	226.013.900.000	910.202.100.000
قيم ثابتة مالية	886.000.000	323.000.000	1.421.000.000	نتيجة الدورة	(29.971.400.000)	(31.786.200.000)	9.126.500.000
ضريبة مؤجلة	5.775.800.000	6.342.600.000	21.494.600.000				
استثمارات قيد الانجاز	-	-	653.600.000				
مج الأصول غير جارية	22.007.800.000	18.074.500.000	33.367.700.000	مج الأموال الخاصة	247.604.100.000	194.227.700.000	919.328.600.000
قيم متداولة: المخزونات	118.883.200.000	134.853.700.000	994.745.700.000	مؤونات	30.710.100.000	26.004.700.000	101.919.100.000
قيم غ جاهزة				مج الخصوم غير الجارية د.ط أ	30.710.100.000	26.004.700.000	101.919.100.000
الزبائن	67.446.700.000	8.952.500.000	65.412.300.000	الموردون	18.201.400.000	19.705.600.000	40.306.200.000
ذمم أخرى	90.743.000.000	92.742.700.000	93.831.500.000	الضرائب	460.200.000	1.009.100.000	3.125.600.000
قيم جاهزة: السيولة	10.843.200.000	4.292.800.000	36.111.100.000	الديون الأخرى	12.948.100.000	17.969.100.000	158.788.800.000
مج الأصول الجارية	287.916.100.000	240.841.700.000	1.190.100.600.000	مج الخصوم الجارية(د.ق. الأجل)	31.609.700.000	38.683.800.000	202.220.600.000
مج الأصول	309.923.900.000	258.916.200.000	1.223.468.300.000	مجموع الخصوم	309.923.900.000	258.916.200.000	1.223.468.300.000

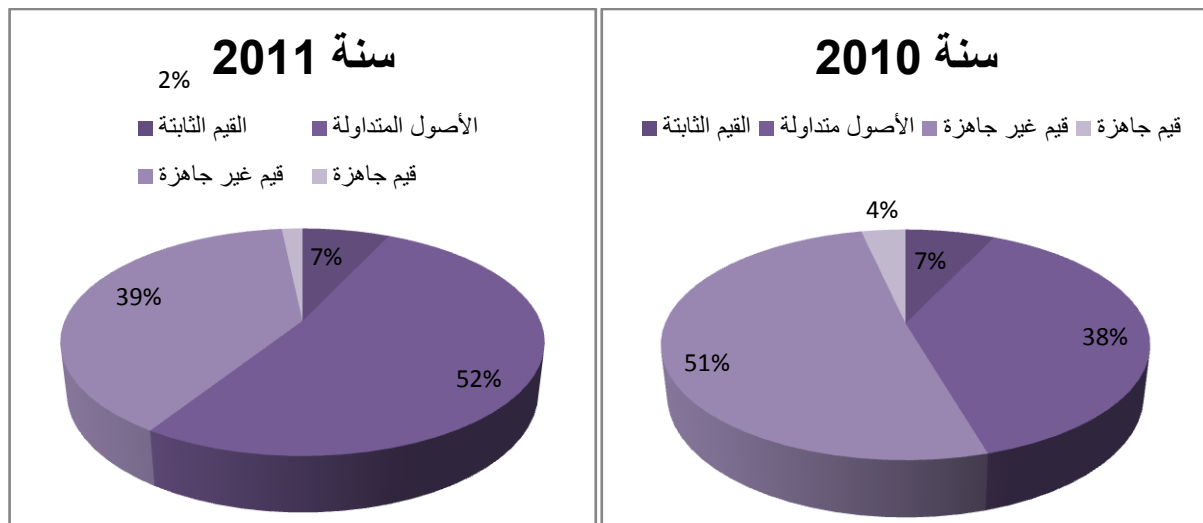
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على قوائم الميزانية العامة للمؤسسة – بتصرف-

1- جانب الأصول (الاستخدامات):

ولتسهيل قراءة وتوضيح ذلك أكثر يمكننا عرضها في:
 الأشكال رقم (12): قائمة الميزانية المالية للمؤسسة جانب الأصول.
 تغيرات مكونات الأصول



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المصلحة المالية.



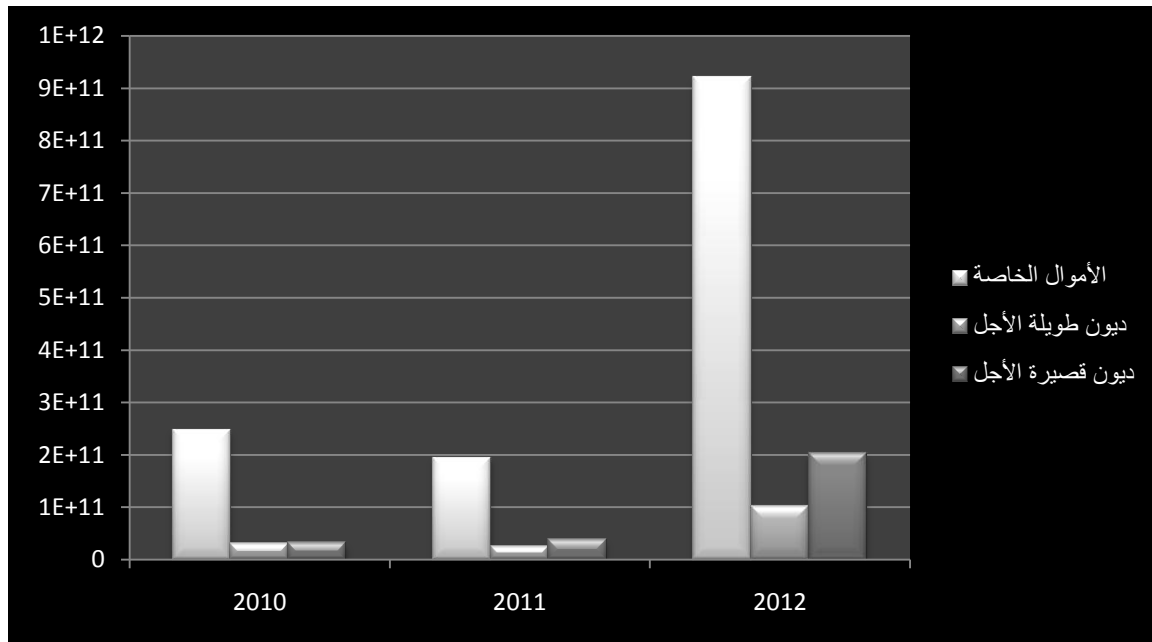


المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المصلحة المالية.

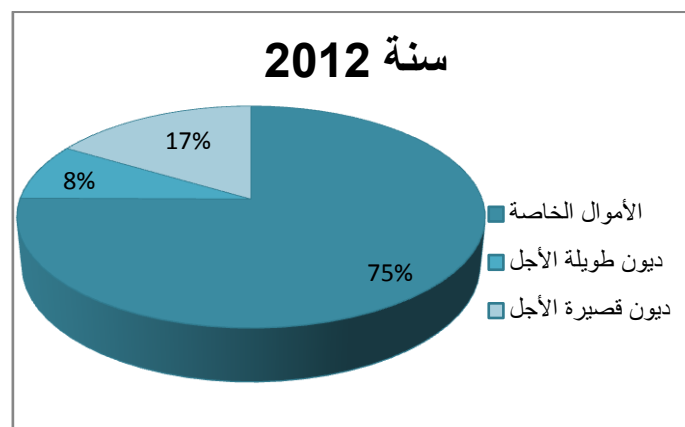
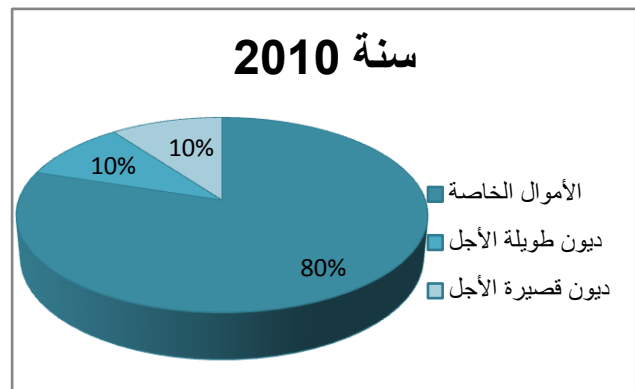
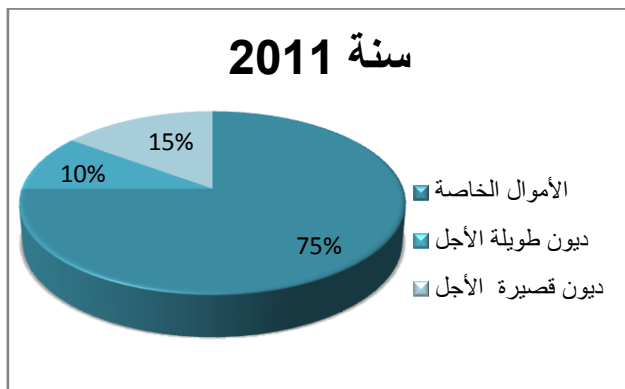
التعليق:

- إن غياب القيم الثابتة ناتج عن أقساط الإهلاكات لكل دورة محاسبية ومن جهة أخرى فإن القيم الثابتة لا تأخذ إستراتيجية كثيرة لا تبعد عن 7%.
- كما كانت الأصول المتداولة في أعلى نسبة سنة 2012 قدرت ب 81% نظرا لانطلاق المؤسسة دورتها بمشروع GZ3 وانتهاء هذه الدورة بمشروع GR5
- من خلال الشكل نلاحظ أن القيم غير جاهزة سجلت أعلى مستوياتها سنة 2010 قدرت ب 51% وهذا بسبب انعدام التسبيقات البنكية، كما نلاحظ أنها في انخفاض مستمر لسنتي 2011 و 2012 وذلك بسبب وجود تسبيقات بنكية على مستوى المؤسسة الأم مع الانطلاق من تحصيلات الزبائن (سونطراك).
- في سنة 2010 نلاحظ أن القيم الجاهزة كانت مرتفعة ناتجة عن انعدام التسبيقات البنكية، إذ ظهرت بعدها في المؤسسة الأم سنة 2011 ما أدى إلى انخفاض السيولة، وفي سنة 2012 تخلصت من التسبيقات البنكية انطلاقا من تحصيلات الزبائن سونطراك (300 كم) ما نتج عنها ارتفاع في القيم الجاهزة.

2- جانب الخصوم (الموارد):
الاشكال رقم (13): قائمة الميزانية المالية للمؤسسة لجانب الخصوم.
تغيرات مكونات الخصوم



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المصلحة المالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المصلحة المالية.

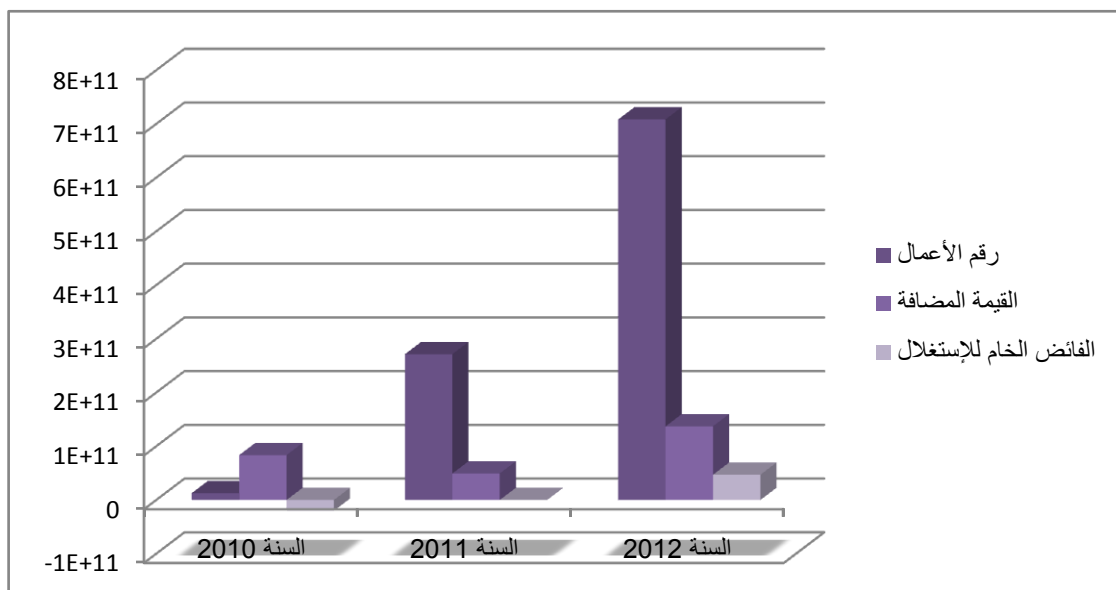
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

- يلاحظ أن الأموال الخاصة كانت منخفضة سنة 2010-2011 وهذا راجع للخسائر التي كانت في المؤسسة، أما في سنة 2012 حققت المؤسسة ربحا نتج عنه ارتفاع في الموال الخاصة.
 - شهدت الديون طويلة الأجل ارتفاعا ضئيلا ومستمرًا خلال فترة الدراسة كون المؤسسة لا تعتمد عليها بشكل كبير في تمويل استثماراتها.
 - أما فيما يخص الديون قصيرة الأجل أنها مرتفعة بالنسبة لسنة 2012 مقارنة بالسنوات السابقة.
- ثانيا: تحليل حسابات النتائج.**
- تبين هذه القائمة مختلف التكاليف التي أنفقتها المؤسسة ومختلف الإيرادات التي تحصلت عليها المؤسسة خلال 3 سنوات وهي 2010-2011-2012، ويمكن معرفة كيفية تسيير المؤسسة من خلال الجدول التالي:
- الجدول رقم(04):** يوضح أهم حسابات المؤسسة في قائمة حسابات النتائج لفترة الدراسة.

السنة	2010	2011	2012
البيان			
رقم الأعمال	12.785.300.000	271.485.900.000	708.432.300.000
القيمة المضافة	83.493.000.000	49.337.300.000	137.183.900.000
الفائض الخام للإستغلال	(20.056.400.000)	(18.472.400.000)	47.015.100.000
النتيجة المالية	(5.962.900.000)	(24.480.600.000)	26.866.600.000
النتيجة قبل الضريبة	(10.830.300.000)	(7.779.400.000)	(29.290.500.000)
النتيجة الصافية للدورة	29.971.400.000-	31.786.100.000-	9.126.500.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على حسابات النتائج للمؤسسة (2010-2012) -بتصرف- ولتسهيل قراءة الجدول يمكن عرضه في شكل أعمدة كالآتي:

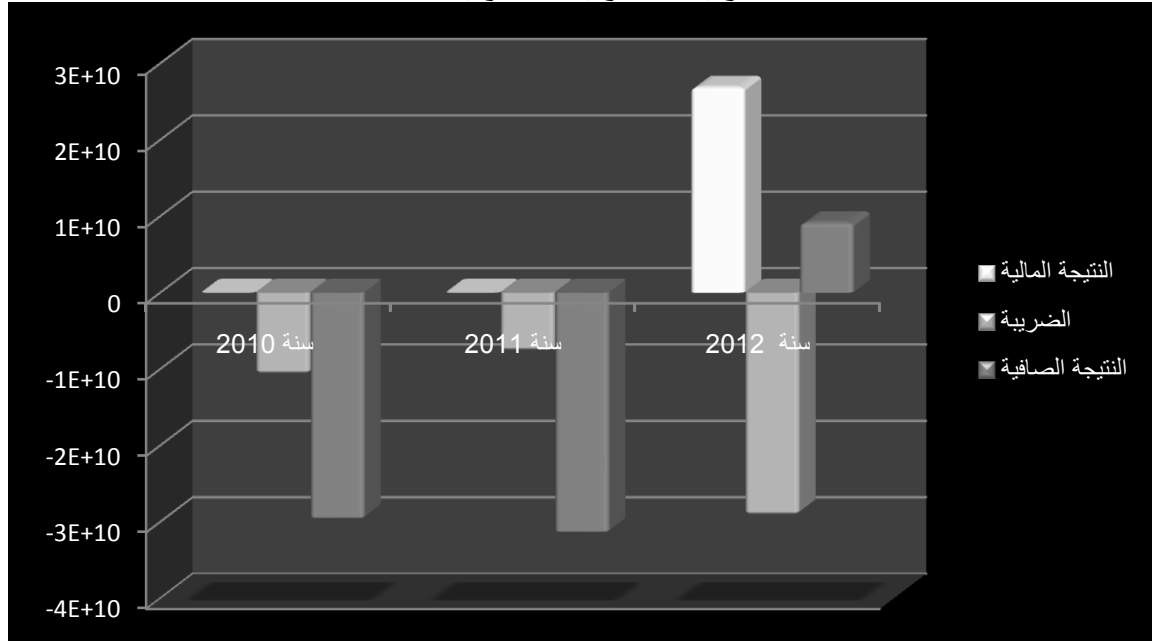
الشكل رقم (14): يوضح تطور حسابات النتائج لفترة الدراسة 2010-2012.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج للمؤسسة.

الشكل رقم (15): يوضح تغيرات النتائج المحققة خلال 2010-2012.

تغيرات جدول حسابات النتائج
ح/880، ح/889، ح/88



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جدول حسابات النتائج للمؤسسة.

- من خلال دراستنا لرقم الأعمال المحقق من سنة 2010 إلى 2012 نلاحظ أن هناك تذبذب في الأخير وذلك على حسب النشاط المتواجد في المؤسسة زيادة على ذلك الطلبات المتوفرة لكل سنة .
- إذ يوجد انخفاض ضعيف لسنة 2010 بحوالي 1% مقارنة مع سنة 2011 حوالي 27% ومن تم وجود ارتفاع جد معتمد حوالي 71% من سنة 2012 راجع إلى الطلبتين GZ3 و GR5 وبالأخص هذه الأخيرة باعتبارها المشروع الإستراتيجي للمؤسسة.
- تعتبر القيمة المضافة الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة حيث عرفت تزايد خلال سنة 2010 تم تراجعت سنة 2011 نتيجة الزيادة في الحسابات الوسيطة ومن جهة أخرى حققت أكبر قيمة سنة 2012 قدرت ب 137183900000 دج حيث نجد أن لها علاقة جد وطيدة مع رقم الأعمال المحقق خلال ثلاثة السنوات الأخيرة.
- أما فيما يخص النتيجة المالية أيضا هي كانت في تذبذب حيث شهدت انخفاضا بقيمة سالبة سنتي 2010-2011 بينما حققت أكبر قيمة لها في سنة 2012 بسبب زيادة الطلبات ما أدى إلى زيادة الربح.
- من خلال ملاحظتنا للشكل ودراستنا نجد أن المؤسسة كانت تواجه عجزا في سنتي 2010-2011 بينما حققت ربحا خلال سنة 2012.
- فرضت على المؤسسة ضريبة أكبر في السنة الأخيرة بسبب زيادة الربح مقارنة بضريبة أقل في السنوات السابقة.

المطلب الثاني: النسب المالية وعتبة المر دودية.

أولا: تحليل الميزانية بواسطة النسب.

بعد دراستنا للميزانية المالية على مدى ثلاثة سنوات سوف نحلل هذه الميزانية عن طريق مؤشرات التوازن المالي، إذ تستعمل هذه النسب في معرفة ما مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتحقيق فائض من إيرادات التشغيل ومن أهمها:

• **حساب رأس المال العامل FR:**

FR = (الأموال الخاصة + الخصوم غير جارية) - الأصول غير الجارية

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

• حساب احتياج رأس المال العامل **BFR** :
BFR = (المخزونات + قيم جاهزة خارج السيولة) - ديون قصيرة الأجل خارج السلفات المصرفية

• الخزينة **TR** :
TR = **FR** - **BFR** أو **TR** = السيولة - السلفات البنكية
 الجدول رقم (05): جدول يوضح نسب التوازن المالي.

TR	BFR	FR	
10.843.200.000	245.463.200.000	256.306.400.000	2010
4.292.800.000	197.865.100.000	202.157.900.000	2011
36.111.100.000	951.768.900.000	987.880.000.000	2012

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على المصلحة المالية- بتصرف-

التعليق:

- من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين سيولة الأصول واستحقاق الخصوم من خلال:
- نلاحظ أن **FR** بالنسبة للمؤسسة متذبذب ففي سنة 2010 كان مرتفعاً إذ انخفض في سنة 2011 نظراً للتغيرات الطارئة في رأس المال بسبب النقص والزيادة في الإنتاج، كما نلاحظ ارتفاعه بشكل هائل في سنة 2012 وهذا راجع إلى النشاط المتواجد في المؤسسة زيادة على ذلك الطلبات المتوفرة لكل سنة، وفي هذه السنة كان للمؤسسة مشروعين مقارنة مع السنوات الماضية مشروع واحد، إذ يمكننا القول أن المؤسسة سليمة مالياً قادرة على مواجهة الاستحقاقات ($FR > 0$).
 - هناك اختلاف في **BFR** بالنسبة للسنوات الثلاثة ففي سنة 2011 انخفض بسبب النقص في المخزون والحقوق والزيادة في الديون، وما ترتب عنه نقص الاحتياج المالي، أما ارتفاعه فإنه يعود إلى التباينات الزمنية وهو ما جعل المؤسسة تحتاج إلى الزيادة في التمويل.
 - من الملاحظ أن خزينة المؤسسة موجبة وهو ما يمكننا أن نقول أن لديها سيولة.
 - نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الديون.
 - نسبة الخزينة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل.
 - نسبة الخزينة الفورية = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الأجل.
 - نسبة التمويل الخاص (الذاتي) = الأموال الخاصة / القيم الثابتة.
 - نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / القيم الثابتة.
 - نسبة قابلية السداد = مجموع الأصول / مجموع الديون.
 - نسبة المردودية التجارية = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال الصافي.
 - نسبة دوران العملاء = (رصيد الزبائن نهاية الدورة / بيع للزبائن TTC) * 360.
 - نسبة التداول = الأصول الجارية / الخصوم الجارية.
 - نسبة التداول السريعة = (الأصول الجارية - المخزون السلعي) / الخصوم الجارية.
 - نسبة النقدية = الأصول النقدية / الخصوم الجارية.
 - قدرة التمويل الذاتي **CAF** = النتيجة الصافية + الإهلاكات والمؤنات.

* ALFA PIPE * الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب

الجدول رقم(06): جدول يوضح النسب المالية.

2012	2011	2010	السنوات النسب
3.02	3	3.97	نسبة الإستقلالية المالية
4.92	3.49	3.76	نسبة الخزينة العامة
0.18	0.11	0.34	نسبة الخزينة الفورية
27.55	10.75	11.25	نسبة التمويل الذاتي
30.61	12.18	12.65	نسبة التمويل الدائم
4.02	4	4.97	نسبة قابلية السداد
0.01	0.12-	2.34-	نسبة المرد ودية التجارية
28.41j	10.14j	1623.17j	نسبة دوران العملاء
5.89	6.23	9.11	نسبة التداول
0.97	2.74	5.35	نسبة التداول السريعة
0.18	0.11	0.34	نسبة النقدية
10022267400000	2560912900000	2592761300000	قدرة التمويل الذاتي CAF (دج)

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على المصلحة المالية.

التعليق:

- يلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة خلال السنوات الثلاثة أكبر من الواحد، هذا يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا ومن المستبعد أن تتعرض لضغوط خارجية من طرف الدائنين.
- فيما يخص نسبة الخزينة العامة أكبر من الواحد، فهذا يدل على أن المؤسسة قادرة على الالتزام بتسديد ديونها القصيرة الأجل كما تبين أنها حققت فائض في الخزينة.
- ونلاحظ أن نسبة الخزينة الفورية فقدت 0.11% في سنة 2011 أي أقل من 0.5% هذا يعني أن المؤسسة لديها عجز في تمويل ديونها القصيرة الأجل بالقيم الجاهزة، إذ ستواجه صعوبة في الخزينة إذا كانت مدة تمويل القيم القابلة للتحقق إلى القيم الجاهزة أكبر من مدة استحقاق الديون قصيرة الأجل. كما نلاحظ أن هذه الأخيرة في تحسن حيث قدرت ب18%.
- نسبة التمويل الذاتي خلال سنة 2012 تفوق 27% لأن الاستثمارات تمول من طرف الأموال الخاصة.
- نسبة التمويل الدائم أن مجموع الأموال الخاصة والديون الطويلة الأجل مقارنة مع القيم الثابتة قدرت ب30% سنة 2012.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

- نسبة قابلية السداد نلاحظ أن هناك انخفاض ملحوظ خلال سنوات الثلاثة قدر ب 4% نظرا للمؤونات و المخزونات والحقوق التي كانت جد عالية.
- نسبة التداول تفوق الواحد خلال السنوات الثلاثة أي أن المؤسسة قادرة على تغطية الالتزامات المستحقة بالموجودات، إلا أنها في انخفاض مستمر.
- نسبة التداول السريعة خلال سنتي 2010-2011 المؤسسة قادرة على التسديد ومواجهة الخصوم الجارية أما في سنة 2012 فانخفضت النسبة الى 0.97 وهذا ما يجعل المؤسسة تلجأ إلى بيع المخزون.
- نلاحظ أن نسبة النقدية ضعيفة (أقل من 1) في المؤسسة وبالتالي فإنها غير قادرة على غير قادرة على التزاماتها.

ثانيا: عتبة المر دودية

❖ **تحديد العتبة المر دودية:** يتم حساب عتبة المر دودية بالعلاقة التالية:
رقم الأعمال الصافي * التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.
الجدول رقم (07): يوضح التكاليف المتغيرة للمؤسسة "ALFA PIPE".

التكاليف المتغيرة			السنوات
2013	2012	2010	التعيين
751.394.200.000	227.166.400.000	348.204.500.000	استهلاك مواد أولية + الخدمات
8.990.100.000	33.034.100.000	54.766.200.000	تكاليف المستخدمين
9.919.100.000	3.804.500.000	5.614.900.000	ضرائب ورسوم
292.900.000	7.542.200.000	29.510.400.000	مصاريف مالية
77.059.630.000.000	271.547.300.000	438.096.200.000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على جدول حسابات النتائج - بتصرف -
الجدول رقم (08): يوضح التكاليف الثابتة للمؤسسة "ALFA PIPE".

التكاليف الثابتة			السنوات
سنة 2012	سنة 2011	سنة 2010	التعيين
3.476.800.000	3.046.300.000	000	استهلاك مواد أولية + الخدمات
71.052.400.000	30.924.100.000	4.379.100.000	تكاليف المستخدمين
206.900.000	54.600.000	89.100.000	ضرائب ورسوم
3.594.500.000	4.837.200.000	6.580.000.000	استهلاك الاستثمارات
29.147.500.000	633.200.000	49.748.300.000	مصاريف مالية
107.478.100.000	39.495.400.000	60.796.500.000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على جدول حسابات النتائج - بتصرف -

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

الجدول رقم (09): الاستغلال التفاضلي، عتبة المر دودية.

سنة 2012	سنة 2011	سنة 2010	السنوات التعيين
708.432.300.000	271.485.900.000	12.785.300.000	رقم الأعمال CA
(7.705.963.000.000)	(271.547.300.000)	(438.096.200.000)	التكاليف المتغيرة CV
6.997.530.700.000-	61.400.000-	425.310.900.000-	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV
107.478.100.000	39.495.400.000	60.796.500.000	التكاليف الثابتة CF
7.105.008.800.000-	39.556.800.000-	486.107.400.000-	نتيجة الاستغلال
770.853.548.444.811	4.741.029.932.670	233.665.131.992-	عتبة المر دودية CA*

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على جداول حسابات النتائج

نلاحظ أن المؤسسة حققت النتائج التالية:

- سنة 2010: حققت رقم أعمال 12.785.300.000 دج وكانت نقطة التعادل عند المبلغ (233.665.131.992 دج) وهو المبلغ الذي يبين بأن المؤسسة لم تستطع أن تغطي تكاليفها المتغيرة لأنها كانت أكبر من رقم الأعمال.
- سنة 2011: كان هناك ارتفاع في رقم الأعمال حيث أصبح معادلا للتكاليف المتغيرة إذ قدر بـ 271.485.900.000 دج فحقق نقطة تعادل بمبلغ 4.741.029.932.670 دج ففي هذه السنة حققت المؤسسة ربح.
- سنة 2012: حققت المؤسسة ربح جيد مقارنة بالسنتين السابقتين بسبب المشروعين GZ3 و GR5 حيث حققا عتبة مردودية قدرتها بـ 770.853.548.444.811 دج نتيجة لرقم الأعمال الذي غطى كل التكاليف.

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

المطلب الثالث: بعض المعالجات المحاسبية للإيرادات والنفقات للمؤسسة.

نظرا لكثافة العمليات المحاسبية الخاصة بالإيرادات والنفقات ارتأينا إسقاط الجانب النظري من الجزء الخاص بالمعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات على الجانب التطبيقي هنا ببعض المصالح الموجودة في المؤسسة واختيار العمليات التي لها صلة بالمذكورة. فقمنا بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، حيث الفرع الأول يتضمن العمليات المتعلقة بمصلحة المستخدمين، والفرع الثاني خاص بالمصلحة التجارية، أما الفرع الثالث خاص بمصلحة التوريد.

الفرع الأول: مصلحة المستخدمين.

1- في حالة التسجيل:

63	من ح/مصاريف المستخدمين	XXX	XXX
431	إلى ح/ تأمينات اجتماعية	XXX	XXX
421	ح/المستخدمين	XXX	XXX
422	IRG		

2- في حالة التسديد:

431	من ح/تأمينات اجتماعية	XXX	XXX
421	ح/المستخدمين	XXX	XXX
512	إلى ح/البنك		

مثال: خلال السنة 2012 سددت المؤسسة أجورا كالاتي: الأجر الإجمالي 20000، اشتراك ضمان اجتماعي محجوز 9%: 1800، الضريبة على الدخل محجوزة 640، مجموع الاقتطاعات - 2440، الأجر الصافي 17560. المطلوب: سجل العملية أعلاه في يومية المؤسسة.

الحل:

الأسلوب الأول: يعتمد هذا الأسلوب على جعل الحساب 421 (ح/ مستخدمون - أجور مستحقة الدفع) دائنا بالأجر الإجمالي، ليتم بعد ذلك توزيع رصيد الحساب 421 على الأطراف المستفيدة.

631	ح/ مرتبات المستخدمين	20000	20000
421	ح/ مستخدمون - أجور مستحقة		
421	ح/ مستخدمون - أجور مستحقة	2440	1800
431	ح/ ضمان اجتماعي		640
442	ح/ الدولة - ضرائب المحصلة من الغير		
421	ح/ مستخدمون - أجور مستحقة	17560	
431	ح/ ضمان اجتماعي	1800	
442	ح/ الدولة - ضرائب المحصلة من الغير	640	
512	ح/ البنك		20000
	تسديد أجور واقتطاعات		

* ALFA PIPE * الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب

إن تسجيل الأعباء الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة (وتحسب بمعدل 26%) من الأجر الإجمالي أي 20000 دج * 26% = 5200، يتم في القيد كالاتي:

5200	5200	ح/ اشتراك في الهيئات الاجتماعية ح/ هيئات الاجتماعية أعباء اشتراك في الضمان الاجتماعي	431	635
5200	5200	ح/ هيئات الاجتماعية ح/ البنك تسديد أعباء اشتراك في الضمان الاجتماعي	512	431

الأسلوب الثاني: وفيه يكون حساب 421 دائئا بالأجر الصافي.

1800 640 17560	20000	ح/ أجور مستخدمين ح/ ضمان اجتماعي ح/ الدولة - ضرائب المحصلة من الغير ح/ مستخدمون - أجور مستحقة أجور مستحقة الدفع	431 442 421	631
1800 640 17560	20000	ح/ ضمان اجتماعي ح/ الدولة - ضرائب المحصلة من الغير ح/ مستخدمون - أجور مستحقة ح/ البنك تسديد أجور واقتطاعات	431 442 421 512	431 442 421

عمليا الأسلوب الثاني (حيث جعلنا الحساب 421 دائئا بالأجر الصافي) هو الأكثر استخداما.
إن عملي تسديد اشتراك الضمان الاجتماعي الواقع على كاهل المؤسسة يكون كما في الأسلوب الثاني.

الفرع الثاني: المصلحة التجارية.

1- في حالة التسجيل:

XXX XXX	XXX	من ح/ عملاء إلى ح/ إنتاج مبيع TVA المدفوعة	701 445	411
------------	-----	--	------------	-----

1 في حالة التسديد:

XXX	XXX	من ح/ البنك إلى ح/ العملاء	411	512
-----	-----	-------------------------------	-----	-----

مثال 1:

بيع بضاعة بقيمة 15000 قدرت تكلفتها 12000، تخفيض تجاري 500، مستحق التحصيل 14500.

الحل:

14500	14500	ح/ العملاء ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة	700	411
12000	12000	ح/ مبيعات بضاعة مباع ح/ بضاعة تسليم المبيعات	30	600

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

مثال 2: خلال السنة 2012 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1 بيع منتجات تامة الصنع كالاتي: سعر بيع المنتجات 10000 وتكلفتها 8000، رسم على القيمة المضافة محصل 17%: 1700، تحصلت بشيك 11700، كما أرجع العميل نصف المنتجات.

المطلوب: سجل العمليات في يومية المؤسسة وفق الجرد المتناوب.
الحل:

10000 1700	11700	ح/ البنك ح/ مبيعات المنتجات ح/ TVA محصلة بيع منتجات	701 445	512
5850	5000 850	ح/ مبيعات المنتجات ح/ TVA محصلة ح/ العملاء مردودات مبيعات	411	701 445

الفرع الثالث: مصلحة التوريد.
1- في حالة التسجيل:

XXX	XXX XXX	من ح/ مشتريات مواد أولية TVA مشتريات 17% إلى ح/ الموردون فاتورة الرسم	401	380 442
-----	------------	--	-----	------------

XXX	XXX	من ح/ مواد أولية إلى ح/ مشتريات تسجيل الدخول إلى المخازن	380	31
-----	-----	--	-----	----

2- في حالة التسديد:

XXX	XXX	من ح/ الموردون إلى ح/ البنك	512	401
-----	-----	--------------------------------	-----	-----

XXX	XXX	من ح/ استهلاك مواد أولية إلى ح/ مواد أولية تسجيل الخروج من المخزون	31	61
-----	-----	--	----	----

مثال: خلال السنة 2012 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- شراء ما يلي: بضاعة 10000، مواد 100 كلغ * 20 دج 2000 ، سددت بشيك: 12000
تكون القيود كالاتي:

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب * ALFA PIPE *

12000	10000 2000	ح/ مشتريات بضاعة ح/ مشتريات مواد ولوازم ح/ البنك مشتريات بشيك	512	380 381
10000 2000	10000 2000	ح/ مخزون بضاعة ح/ مواد أولية ولوازم ح/ مشتريات بضاعة ح/ مشتريات مواد ولوازم استلام المشتريات	380 381	30 31

1 أنتجت 50 وحدة تامة الصنع تطلبت كل وحدة : 1كلغ مواد و10دج أجورا سددت بشيك.

1000 500	1000 500	ح/ مواد أولية مستهلكة 20*50دج ح/ أجور مستخدمين 10*50دج ح/ مواد أولية ح/ البنك مصاريف الإنتاج	31 512	601 631
1500	1500	ح/ منتجات مصنعة ح/ إنتاج مخزن منتجات بالمخزن	724	355

خلاصة الفصل التطبيقي:

بعد قيامنا بدراسة حالة على مستوى المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، تبين لنا أن النظام المحاسبي المالي الذي قمنا بدراسته داخل وحدة الإنتاج والمتمثل في محاسبة التكاليف له دور فعال في تسيير الإنتاج وذلك من خلال التحكم في الإنتاج والتقليل منها، وبالتالي زيادة الإيرادات.

فلو نظرنا إلى النتائج المحققة للسنوات السابقة نجدها متذبذبة ، لكن الإنتاج المدروس نتيجة موجبة وهذا ما يدل على أنه ذو مردودية وفائدة على الوحدة، لذلك نوصي المؤسسة على بذل المزيد من الجهد لتنميته وتطويره ، وهذا بتعزيز نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة وتكليف الإطارات المتخصصة في هذا النظام خاصة المحاسبة التحليلية التي تعتبر المصدر الكفيل لتوفير المعلومات في المؤسسة. وأخيرا نستخلص أن نظام المعلومات المحاسبي داخل الوحدة محل الدراسة نظام فعال.

خاتمة العلامة

خاتمة:

شكل النظام المحاسبي تغييرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية. حيث جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بعدة متغيرات تتعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفت الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى مرتبطة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما سمح بإعطاء دفع جديد والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية. وهو ما أدى بنا إلى طرح الإشكالية السابقة التي تدور حول المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات حول النظام المالي المحاسبي الجديد، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة. فتطرقنا في الجانب النظري إلى المحاسبة بصفة عامة، ثم بينا دواعي وأسباب التحول الجديد، حيث تم التطرق إلى الفروض والمبادئ المحاسبية والانتقادات الموجهة لهم والأسباب التي كانت سبب في ظهور المعايير المحاسبية الدولية. ثم تناولنا في الفصل الثاني حسابات كل من الإيرادات والنفقات وفق المخطط المحاسبي المالي الجديد.

إن الهدف من هذه الدراسة هو معالجة الإشكالية المطروحة، وهي: "كيف ستتم المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF"

أولا: الاستنتاجات.

- في الحقيقة النتائج الفعلية المترتبة عن النظام المالي الجديد لا يمكن معرفتها إلا بعد بداية العمل به في الميدان ومعرفة إيجابياته وسلبياته، غير أنه يمكن التنبؤ ببعض الإيجابيات كونه على الأقل يسهل على الشركات الكبرى والمتعددة الجنسية العمل، كون هناك تسجيل محاسبي موحد ومن مقارنة الوضعية المالية لهذه المؤسسات.
- النظام المحاسبي المالي الجديد يراعي القواعد النوعية في مجال التنظيم المحاسبي.
- إن المعايير الدولية المحاسبية تجذب المستثمرين الأجبيين، لأن إعداد القوائم المالية وفقها يمكنهم من دخول أسواق رأس المال العالمية للحصول على التمويل اللازم.
- الاعتماد على المعايير الدولية يسمح بإنتاج معلومات صادقة وواضحة وسهلة الفهم هذا ما يجعل الثقة تسود بين المتعاملين.
- موضوع محاسبة الإيرادات والنفقات يعتبر من أساسيات التكوين المعرفي لطلبة التسيير.

ثانيا: اختيار الفرضيات.

- 1 - الفرضية الأولى: حسن استخدام النظام المالي المحاسبي الجديد في المؤسسة يعود بالمنفعة على المؤسسة.
- 2 - الفرضية الثانية: النظام المالي سيولد شفافية ومصادقية للحسابات والمعلومات.
- 3 - الفرضية الثالثة: إن الإيرادات والنفقات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة وذلك من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال ما تدفعه من مصاريف وتدخله من إيرادات.
- 4 - الفرضية الرابعة: إن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الجديدة في الجزائر سوف يؤدي إلى تحسين المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات في المؤسسة.
- 5 - الفرضية الخامسة: إن جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي المالي الجديد هو بيان ملخص للإيرادات والنفقات خلال السنة المالية، فقد اتضح من خلال الدراسة والتحليل إن الحصول على حسابات النتائج سيستوجب مقارنة الإيرادات بالنفقات من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد.

ثالثا: التوصيات والاقتراحات.

- يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من خلال الممارسة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية.
- برمجة وتعميم التدريس للنظام المالي في كل الجامعات على المستوى الوطني.
- إخضاع عمال مصلحة المحاسبة إلى تربية من أجل التعرف والتمكن من النظام المالي والمعايير الدولية.
- التعمق في المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على محاسبة الإيرادات والنفقات.
- ضرورة تطوير نظام المحاسبة وفقا للمعايير الدولية .
- معالجة الإيرادات والنفقات بطريقة معمقة ودراسة كل حساب على حدا.

رابعا: آفاق البحث.

من خلال بحثنا هذا تناولنا المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، لهذا نقترح جملة من المواضيع يمكنكم تناولها مستقبلا والتي أنها تكمل هذا البحث وتتمثل في:

- ❖ التعمق في المعايير الدولية وتأثيرها على محاسبة إيرادات والنفقات .
 - ❖ كيفية تحقيق القوائم المالية.
 - ❖ دراسة القوائم المالية والنفقات في المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
 - ❖ مدى نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية.
- وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في تقديم هذا البحث على أحسن وجه.

المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية.

الكتب:

1. احمد نور، المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربي والمصرية، مصر، الدار الجامعية، 2000.
2. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.
3. بوعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
4. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003.
5. حمزة بشير أبو عاصي ، مبادئ المحاسبة ، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 2004.
6. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية و المنتظمة، نظري مع حالات دراسية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 1999، الأردن.
7. حسين قاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع الأردن، 1997.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، عمان، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001.
9. خالد أمين عبد الله و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتب، الأردن، عمان، 1999.
10. خالد صافي صالح، المبادئ الأساسية العامة للمخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
11. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2000.
12. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
13. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول، مكتبة الشركة، بوداود، الجزائر، 2008.
14. عمر السيد حسنين، فصول من تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1986.
15. كمال نقيب، مدخل معاصر إلى المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
16. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع.
17. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في المجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
18. محمد الفيومي محمد، المحاسبة والمراجعة في ظل استخدام الحسابات الالكترونية ، الإسكندرية، الطبعة، 1982.
19. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

20. مأمون حمدان، **تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية** ، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق قانون الثاني 2003.
21. محمد عباس حجازي، **المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة، النظرية، الأساليب، الاستخدامات**، مصر، مكتبة عين شمس 1991.
22. محمد تيسير الرجبي، **محاسبة التكاليف** ، بدون ط، القاهرة، جمهورية مصر العربية، سنة 2007.
23. نعيم دهمش، **مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، الطبعة 1**.
24. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، _بتصرف.
25. ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية الجزائر، سنة النشر 1998.
26. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط 1**، دار الثقافة والنشر للتوزيع 2006.
27. وليد ناجي ال جبلي، بدر علوان، **المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، ج2**، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2002.
28. يحي محمد أبو طالب، **التحليل المالي والمحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة**، مصر، مكتبة عين شمس، 1998.
- المذكرات والرسائل العلمية:**
29. السعيد قاسمي، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية**، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، 2010.
30. بالرقي التجاني، **دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2005-2006.
31. رحمانى الزهرة، مديحة سهام، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غرداية، 2010 - 2011.
32. شهاب فاطمة الزهراء وآخرون، **معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة دكتور يحي فارس بالمدينة، 2009-2010.
33. شرعي الحسين وآخرون ، **دراسة المخطط المحاسبي المالي الجديد** ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ر، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2009-2010.
34. عجيلة محمد، **دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار** ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2008-2009 .

35. عبيرات مقدم وآخرون ، التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، مجلة الباحث، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد4، 2006.
36. عادل عاشور، آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006.
37. علي أولاد بوجمعة وآخرون، فعالية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية بين التطبيق والنظري، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غرداية، 2010-2011.
38. فرطاسي أحمد ، بن ثغري مصعد، المحاسبة العامة بين النظري و التطبيقي ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة يحيى فارس بالمدينة، 2007/2008.
39. مداني بن بلخ بڤ، التوافق المحاسبي، مجلة الباحث، العدد لرابع، كل ي العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2006 .
40. نسيم خضار، فعالية تقنيات التحقيق الجبائي في المحاسبة العامة ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي المدينة، 2006-2007.
41. وليد زكرياء صيام، دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات طويلة الأجل ، دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997/1998.
42. المراسم والقوانين التشريعية:
الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 6، من المرسوم التنفيذي رقم 8-156.
43. الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 6، من المرسوم التنفيذي رقم 8-156.
44. خالد سعد زغلول حلمي، تفعيل أداء المصارف الإسلامية في ظل العولمة ، مجلة المال والصناعة، بنك الكويت الصناعي، العدد23، 2005.
45. رياض العبد الله، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ عولمة المحاسبة تجريدية لغرض توليفة معتقدات الدولة على العالم ، بحوث ودراسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، 2007.
46. عبد الوهاب بوكرواح ، الخبراء ينتقدون إصرار الحكومة ويؤكدون أنه سيلحق أضراراً بالاقتصاد الوطني، تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2009 سيستفيد منه الأجانب، جريدة الشروق اليومي بتاريخ 2008/06/11.
47. الملتقيات والمؤتمرات:
بن أفرج زوينة، الاتجاهات العالمية في الإفصاح بالبنوك التجارية ، ملتقى وطني حول الشكل الجديد للمؤسسة و إشكالية الإفصاح المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعريريج.
48. مزياني نور الدين، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية مقومات ومتطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010.
49. مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية IAS / IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي ، الملتقى الدولي حول

- النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010.
49. مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود أسباب التباين وتقييم التناسق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، القطب الجامعي الجديد بالشط، 18/17 جانفي 2010.
50. ناصر مراد، مداخله بعنوان الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، سنة 2009.
51. هشام سفيان صلوا تشي، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 2010.
- ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.
52. A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009, p 89.
- ثالثا: المواقع الإلكترونية (الانترنت).
53. التطور التاريخي للمحاسبة موقع الانترنت : <http://www.startimes2.com/f.aspx?t=9427189> تاريخ التحميل: 2013/03/13.
54. أهداف المخطط المحاسبي المالي، موقع منتديات إبن الجزائر، (منتدى العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، متاح على الرابط <http://www.ibndz.com/vb/showthread.php?t=15058> تم التحميل بتاريخ 2013/01/28.