جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

محاولة تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية

من إعداد الطالب : حمزة مدور

لجنة المناقشة:

الدكتور:.....رئيسا

الأستاذ : أحمد بضياف مقررا

الدكتور: .....مناقشا

السنة الجامعية 2010 / 2011

{ألم تَرَ أنَّ اللهَ أنزلَ من السَّماء ماءً فأخرجنا به ثمراتٍ مُختلفاً ألوانُها ومن الجبالِ جُدَدٌ بيضٌ وحمرٌ مختلفٌ ألوانُها وغرابيبُ سُودٌ * ومن النَّاسِ والدَّوابِّ والأنعامِ مُختلفٌ ألوانُهُ كذلك إنَّما يَخشى اللهَ من عبادهِ العلماءُ إنَّ اللهَ عزيزٌ غفور}

(فاطر آية 27 . 28)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من علَّم علماً فله أجر مَنْ عمل به لا ينقص من أجر العامل شيء» **(رواه ابن ماجه).**

يقول علي بن أبي طالب . رضي الله عنه . :

إذا كنت ذا فعل ولم تك عالما ..... فأنت كذي رجل وليس له نعل

وإن كنت ذا علم ولم تك عاملا ..... فأنت كذي نعل وليس له رجل

الإهداء

إلى من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون .

إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي حفظه الله .

إلى الجد والجدة العزيزين .

إلى إخوتي عبد العزيز، عبد الوهاب، نجيب، جابر، فادي وإلى كل أخواتي .

إلى كل أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وباقي أقاربي .

إلى كل الأصدقاء و كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد .

إلى زملاء الدراسة من الطور الإبتدائي إلى الجامعي خاصة طلبة الماستير تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة .

إلى كل من علمني ولو حرفا في مشواري الدراسي .

إليهم جميعا أهدي هذا العمل .

الطالب : حمزة مدور

شكر وتقدير

قال تعالى :" **ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين** "

النمل- 19-

الحمد لله نحمده حمدا كثيرا على نعمه التي لا تعد ولا تحصى ومنها أنه وفقني في إتمام هذا العمل وكان فضله علي عظيما .

وعرفانا بالجميل ، أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص والتقدير الصادق إلى كل من ساعدني على إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر :

الأستاذ المشرف : أحمد بضياف الذي قبل الإشراف على هذه المذكرة ، والذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه القيمة وتوجيهاته المفيدة .

كما أتقدم بشكري الجزيل إلى السادة الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة بتشريفهم لي وقبولهم مناقشة هذا العمل، وإلى كل من ساعدني في إنجازه . وأخص بالذكر الأستاذ محمد العربي قزون ، والأستاذ محمد الجموعي قريشي .

الطالب : حمزة مدور

ملخص البحث :

في ظل التوجه الحالي لعولمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والمعطيات والظروف الجديدة المتعلقة بالاقتصاد الوطني سعت الجزائر – ضمنيا – إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، (القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007)، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من جانفي 2010، ولذلك قامت معظم المؤسسات بتكوين الإطارات قصد التحضير والاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نظرا ولطبيعة مكوناته المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتوقع أن يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة على مستوى المؤسسة وباعتبار المحاسبة التحليلية تعتبر نظام من هذه الأنظمة يبقى الإشكال المطروح هو هل تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤثر على نظام المحاسبة التحليلية ؟.

ونظرا للنظام الذي تبنته الجزائر سعينا في هذا البحث إلى محاولة معرفة آراء المهتمين بالمحاسبة من أكاديميين ومهنيين لتحديد أهم الآثار المتوقعة من تطبيق هذا النظام وقد توصل البحث إلى أنه توجد آثار من تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية جراء تبني معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاح : معايير المحاسبة الدولية، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي الجزائري، نظام المحاسبة التحليلية.

Résumé :

À la lumière de la tendance actuelle de la mondialisation des normes comptables internationales (IAS/IFRS), et des données et de nouvelles circonstances liées à l'économie nationale élargi Algérie - implicitement - à l'adoption des normes comptables internationales à travers la préparation de la comptabilité financière du nouveau système (EFC), (loi n ° 11/07 en date du 25 novembre 2007), qui est devenue effective à partir du premier Janvier 2010, a donc la plupart des institutions de configurer Windows afin de se préparer et être prêt pour l'application du système de comptabilité financière qui, en raison de la nature des composants dérivés de normes comptables internationales devrait affecter les différents systèmes au niveau de l'institution et que la comptabilité analytique est un système de ces systèmes reste problématique est de savoir si l'application du système de comptabilité financière affectera le système comptable?.

Parce que le système adopté par l'Algérie cherché dans cette recherche pour essayer de trouver les points de vue des personnes intéressées par les professeurs de comptabilité et de professionnels afin d'identifier les principaux effets attendus de l'application de ce système a de recherche a constaté qu'il ya des traces de l'application du système de comptabilité système de comptabilité financière par l'adoption des normes comptables internationales.

Mots clés : normes comptables internationales, le régime de la comptabilité nationale, le système comptable financier algérien, système de comptabilité analytique.

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1.1)	شروط الخضوع للنظام المحاسبي المالي.....	20
(1-2)	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.....	31
(1.2)	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.....	44
(2.2)	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة	59
(3.2)	تحديد الفروقات المعيارية.....	62
(1.3)	موقف بعض دول العالم من تصنيف قائمة الدخل	75
(2.3)	توزيع العينة حسب الجنس	81
(3.3)	توزيع العينة حسب العمر	82
(4.3)	توزيع العينة حسب الوظيفة	83
(5.3)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.....	84
(6.3)	توزيع العينة حسب طبيعة المؤسسة	84
(7.3)	توزيع العينة حسب الخبرة	85
(8.3)	مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات	86
(9.3)	معايير تحديد الإتجاه	86
(10.3)	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	87
(11.3)	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	88
(12.3)	نظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.....	89
(13.3)	التأثيرات المتوقع حدوثها على أساليب تقييم المخزونات.....	90
(14.3)	التأثيرات المتوقع حدوثها حول أسلوب القياس بالقيمة العادلة	91
(15.3)	التأثيرات المتوقع حدوثها على طرق حساب التكاليف	92

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1.1)	هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).....	07
(2.1)	هيكل مجلس معايير المحاسبة.....	11
(3.1)	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية.....	27
(4.1)	مكونات النظام المحاسبي المالي.....	29
(1.2)	العرض البياني للتكاليف المتغيرة.....	48
(2.2)	العرض البياني للتكاليف الثابتة.....	49
(3.2)	العرض البياني للتكاليف الشبه متغيرة.....	49
(4.2)	العرض البياني للتكاليف الشبه ثابتة.....	50
(5.2)	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة.....	52
(6.2)	مخطط يوضح طريقة التحميل العقلاني.....	55
(7.2)	شكل يوضح طريقة التكلفة المتغيرة.....	58
(1.3)	توزيع العينة حسب متغير الجنس.....	81
(2.3)	توزيع العينة حسب متغير العمر.....	82
(3.3)	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة.....	83
(4.3)	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.....	84
(5.3)	توزيع العينة حسب متغير طبيعة المؤسسة.....	84
(6.3)	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	85

المقدمة العامة

1. طرح إشكالية البحث :

عرف الإقتصاد العالمي مؤخرا مجموعة من التطورات العلمية والتكنولوجية والإقتصادية في ظل ما يفرضه عنصر العولمة وثورة الإتصالات من إنفتاح الأسواق على مصارعها، وتلاشي الحدود التجارية بين الدول، وتعاظم المنافسة بين الشركات أدى إلى تقليص حجم العالم وجعله قرية صغيرة حيث إنعكس هذا على كل الدول بما فيه دول العالم الثالث وأجبرها على مواكبة عالم العولمة والدخول في هذه القرية الواحدة . وبما أن المحاسبة وسيلة أساسية للإتصال بين المؤسسة والأطراف الأخرى لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات والتطورات السابقة الذكر.

فاختلاف المبادئ والسياسات المحاسبية من دولة لأخرى يجعل من عملية الإتصال هذه حتما صعبة وهذا ما يؤثر على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التي تصدرها المؤسسات بسبب متطلبات هذه الأخيرة بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له، وهذا ما يؤكد سعي العديد من الدول إلى الأخذ بمتطلبات المحاسبة الدولية التي تعبر عن مجموعة من الإجراءات و القواعد و المبادئ التي تحكم مختلف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال توفير إطار نظري عام يحدد الإجراءات المحاسبية و معالجة مختلف المشاكل التي تواجه المحاسبين أو أصحاب الاختصاص، و هذا الإطار يشكل من مجموعة المعايير تعرف بـ " معايير المحاسبة الدولية" و سواء كانت هذه المعايير صادرة من قبل المجلس أو اللجنة، وعندما عجزت عن تحقيق توحيد دولي لجأت إلى محاولة تحقيق التوافق فقط، بهدف التقليل من الفروقات و التفاوت بين الدول.

و الجزائر كغيرها من الدول حاولت التأقلم مع هذه الدول و الدخول في دائرة الاقتصاد العالمي والخروج من الاقتصاد الاشتراكي و دخول الاقتصاد الرأسمالي (اقتصاد السوق)، وبما أنها تسعى إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، ولكي تكون قوائمها المالية أو مخرجاتها بصفة عامة تكتسي الطابع الدولي، قامت بتغيير نظامها المحاسبي القائم (المخطط المحاسبي الوطني PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF الذي بدأ العمل به ابتداء من 1 جانفي 2010 .

العمل بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فرصة هامة وضرورية للإهتمام بالمؤسسة الإقتصادية حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الركيزة والدعامة الأساسية للاقتصاد، وهذا من خلال محاولة تكييفها وفقا للمتغيرات الحديثة والتحكم في تسييرها الداخلي والتكيف مع محيطها الخارجي، باستخدام أساليب التسيير الحديثة، ومن بين أهم هذه الأساليب أسلوب المحاسبة التحليلية وذلك بغية تفعيل دورها في الإقتصاد بالإستفادة من مزايا معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية .

وبناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي :

" ما هي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية ؟ "

إن الإشكال الرئيسي المطروح يقودنا إلى طرح إشكاليات فرعية تتمحور حول :

– هل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي الجديد يؤثر على البيئة الإقتصادية والقانونية وعلى المؤسسة الجزائرية ؟

– هل يوجد قصور في نظام المحاسبة التحليلية الذي كان مطبقا في المخطط المحاسبي الوطني وهل هناك إهتمام من المؤسسات الجزائرية بضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

– ما هو الأثر المرتقب من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق عن معايير المحاسبة الدولية على تقييم المخزونات، أسلوب القياس بالقيمة العادلة وعلى طرق حساب التكاليف ؟

2. فرضيات البحث :

– تطبيق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية من شأنه التأثير على البيئة الإقتصادية والقانونية وعلى المؤسسة الجزائرية .

– تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وحده غير كفيل بإقامة نظام للمحاسبة التحليلية .

– هناك تأثير للنظام المحاسبي المالي الجديد على تقييم المخزونات، أسلوب القياس بالقيمة العادلة وعلى طرق حساب التكاليف بسبب تطبيقه لمبادئ وقواعد جديدة مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية .

3. مبررات إختيار الموضوع :

من بين أهم المبررات في إختيار هذا الموضوع نذكر :

– من الأسباب الرئيسية وراء إختيار هذا الموضوع هو محاولة إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية التي تم تبنيها من طرف النظام المحاسبي المالي الجديد، والتقيد بمبادئه وقواعده والآثار المحتمل وقوعها على مختلف الأنظمة داخل المؤسسة .

– معرفة مدى إستيعاب المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد، والآثار المصاحبة لعملية تطبيقه .

– الرغبة في إظهار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد في النهوض بالممارسة المحاسبية .

– محاولة من خلال هذا البحث تقديم بحث أكاديمي يهتم بإظهار آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية، والذي يعتبر إثراء للساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا .

4.أهداف الدراسة :

إن أهداف من هذه الدراسة تتمثل فيما يلي :

– معرفة الأسباب الرئيسية التي أدت لظهور معايير المحاسبة الدولية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي الجديد .

– تسليط الضوء على نظام المحاسبة التحليلية ومعرفة مدى إستعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام في ظل قرب الجزائر للإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية .

– إستقصاء آراء المهتمين في الحقل المحاسبي من أكاديميين ومهنيين حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية والآثار المترتبة على ذلك .

5. أهمية الدراسة :

يستمد هذا الموضوع أهميته وذلك من خلال :

- الإتجاه المتزايد نحو إنسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة ومن بينها الجزائر الرغبة في الإندماج في الإقتصاد العالمي .
- إستعراض النظام المحاسبي المالي الجديد بمختلف جوانبه، وإستنتاج أهم التطورات التي جاء هذا النظام وكذا إبراز علاقته بمعايير المحاسبة الدولية .
- محاولة إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على مختلف الأنظمة الموجودة على مستوى المؤسسة المطبقة لهذه المعايير من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد .

6. حدود الدراسة :

سيتم تناول أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد وأثره على نظام المحاسبة التحليلية من خلال إستعراض لمحة عن المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي الجديد المتبنى من قبل الجزائر . وكذلك التطرق إلى الجديد في هذا النظام، إضافة إلى التطرق إلى نظام المحاسبة التحليلية ثم دراسة وتحليل آراء الأكاديميين والمهنيين حول موضوع الدراسة وذلك في الفترة الممتدة بين شهري جويلية وأوت 2011.

7. صعوبات الدراسة :

لقد واجه الباحث بعض الصعوبات خلال إعداد البحث يلخصها في التالي :

1- حداثة بدء تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية وبالتالي عدم قياس كفاءتها لغاية الآن.

2- قلة الدراسات التي تدور حول هذا الموضوع وحصرا حول الجزائر بالذات.

3- عدم توفر الوقت الكافي مما انعكس سلبا على مردود الباحث، و قدرته على جمع المعلومات.

8. منهج البحث والأدوات المستخدمة :

من أجل إنهاء هذه الدراسة، ونظرا لطبيعتها الإقتصادية والمالية، ومن طبيعة وبنية الإشكالية التي تعالجها إعتمدنا على المنهج الوصفي في تناول المعايير المحاسبية والدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد بالإضافة إلى نظام المحاسبة التحليلية وتم إستخدام أسلوب الإستبانة من أجل معرفة وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين فيما يخص الآثار المتوقعة الحدوث على نظام المحاسبة التحليلية جراء تطبيق هذا النظام، كما تم إستخدام برامج معلوماتية فيما يخص الدراسة الإحصائية تمثلت في SPSS 17.0 و M.S.Excel .

9. الدراسات السابقة :

نظرا لحداثة الموضوع لم نتمكن من التحصل على دراسات سابقة في مجال الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية، بل كانت لدينا أطروحات ومذكرات ماجستير تشمل مواضيع مختلفة حتى وان كانت تمس النظام المحاسبي المالي الجديد أو معايير المحاسبة الدولية أو تحليل القوائم المالية لكن لا تشمل الربط بين النظام المحاسبي المالي ونظام المحاسبة التحليلية.

– مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل التوحيد الدولي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، سبتمبر2004.

تناول الباحث في هذه الدراسة إشكالية أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين، حيث إستخلص الباحث أن هناك إجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر.

– سامية فكير، **أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر، 2010.

تناولت الباحثة في هذه الدراسة الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على تنشيط سوق الأوراق المالية، حيث إستخلصت الباحثة أهمية إستغلال تطبيق النظام المحاسبي المالي لإنتاج المعلومات المالية التي لها إرتباط قوي بكفاءة سوق الأوراق المالية واتخاذ قرار الإستثمار فيها.

– عزة الأزهر، **عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009.

تناول الباحث في هذه الدراسة إشكالية إعداد القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث إستخلص الباحث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يستوجب من أجل تجسيده ميدانيا تصورا نظريا للمعايير المحاسبية الدولية وضرورة وجود بورصة للأوراق المالية.

– درحمون هلال، **المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات**، أطروحة لنيل شهادة الدكتورة، جامعة الجزائر، 2005/2004.

تناول الباحث في هذه الدراسة إمكانية نظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير إتخاذ القرارات حيث إستخلص الباحث إلى أهمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية بسبب قدرته على التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.

– محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية** ، مذكرة ماجيستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

10. هيكل البحث :

– الفصل الأول " النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF " : تم تناوله في أربع مباحث، المبحث الأول تناولنا المرجعية المحاسبية للنظام المحاسبي المالي وهي معايير المحاسبة الدولية بإعطاء لمحة مختصرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية موقف بعض الهيئات من المعايير المحاسبية الدولية، المبحث الثاني يتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تناولنا فيه المخطط المحاسبي الوطني السابق والمراحل التي سبقت تطبيق النظام المحاسبي المالي أهداف ومزايا العمل بهذا النظام، المبحث الثالث مكونات النظام المحاسبي المالي أما المبحث الرابع فتطرقنا فيه إلى الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

– الفصل الثاني " مدخل إلى المحاسبة التحليلية " : إهتم الفصل الثاني بدراسة المحاسبة التحليلية عبر ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه ماهية المحاسبة التحليلية عبر التطرق إلى مفهوم وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية وكيفية الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، المبحث الثاني فتناولنا فيه مدخل للتكاليف وسعر التكلفة عبر التطرق إلى مفاهيم ومكونات التكلفة وسعر التكلفة و التصنيفات المختلفة للتكاليف أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية.

– الفصل الثالث : " الدراسة الميدانية " : حاولنا من خلال هذا الفصل إستقصاء آراء المهتمين بالمحاسبة من أكاديميين ومهنيين بمحاولة معرفة آرائهم فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد والآثار المتوقع أن يحدثها على مستوى المحاسبة التحليلية، تطرقنا فيه أيضا إلى عرض وتحليل نتائج الإستبيان واستخلاص أهم النتائج المتوصل عليها.

الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي

الجزائري SCF

تمهيد :

نظرا للتغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي العالمي، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC، وظهور العولمة التي أدت بدورها إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات. اضطرت الجزائر إلى تغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي أعد في وقت وفي ظروف كان الاقتصاد الجزائري اقتصاد اشتراكي ولا يستجيب لمتطلبات الاقتصاد الرأسمالي واستبداله بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي يشكل خطوة هامة من عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية في الجزائر فهو يهدف لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، أي مساير ومواكب لمتطلبات اقتصاد السوق، وكذلك الاستجابة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية وهذا من شأنه أن يخلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات، وحركة الأموال وكذلك بالنسبة لقوائمها المالية التي تعطي الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة المالية مع إمكانية مقارنة قوائمها المالية .

وهذا ما سوف نتطرق إليه عبر المباحث التالية :

- المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).
- المبحث الثاني : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثالث : مكونات النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الرابع : الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث و العمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية، ويمكن أن تكون معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) شكلا من أشكال هذا الدستور، و التي تتبنى مسؤولية إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتي حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

المطلب الأول : مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

❖ **أولا : نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية**

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

وفي عام 1973 تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee وذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلوا الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول هي : استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، و م أ. واتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS) International Accounting Standards حيث أصدرت 41 معيار لغاية عام 2003، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيارا ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها، ويطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) Standing Interprétations Committee ويطلق على كل تفسيرSIC، حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية عام 2003، وتم فيما بعد دمج كثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة .

وفي عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي (IFAC)، وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية، وفي عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في عام 1988 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة.

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

كذلك تم تعديل إسم اللجنة لمجلس معايير المحاسبة الدولية نهاية 2003 (IASB) International Accounting Standards Board، وتم كذلك تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) International Financial Reporting Standards وقد تم إصدار 8 معايير تقارير مالية دولية لغاية عام 2008، و تمت مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية (IAS)، كذلك أعيد تسمية لجنة التفسيرات (SIC) لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) International Financial Reporting Interpretation Committee .

وفيما يتعلق بالمجتمع الدولي، فالدول بين مطبقة للمعايير بالكامل، وبين مجيزة لتطبيقها وأخرى تمنع تطبيقها، على أن الدول التي تمانع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتناقص سنويا بالتدريج، ولا بد لها في النهاية إن أرادت الانخراط في المجتمع الدولي من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .[1]

❖ **ثانيا : أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية :**

لقد تم تحديد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و التي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بموجب دستور لجنة المعايير المحاسبة الدولية كما يلي :

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوى العالم .
- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي .

المطلب الثاني : التعريف بمعايير المحاسبة الدولية

❖ **أولا : مفهوم معايير المحاسبة الدولية :**

قبل التطرق إلى تعريف المعايير المحاسبية الدولية، نرى من الضرورة الوقوف أولا عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام . فالملاحظ على هذا المفهوم أنه يتكون من مصطلحين اثنين :[2]

– الأول : يتمثل في المعيار (NORME) وهي كلمة لاتينية تعني أن المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة. كما يمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد و السياسات الملائمة للتطبيق و الحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة .

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

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

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

إنطلاقا مما سبق يمكن تعريف المعايير المحاسبية على أنها " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات ".[1]

وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

– معايير التقارير المالية الدولية IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة IASB ، وقد صدر منها 8 معايير لغاية2008/1/1؛

– معايير المحاسبة الدولية IAS وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، ثم تم تغيير إسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية عام 2003، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فأصبح عددها 30 معيارا ساري المفعول لغاية2007/1/1؛

– التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC ، وقد صدر منها 12 تفسيرا لغاية 2007/1/1؛

– التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية حل اللجنة وحلول IFRIC محلها.

❖ **ثانيا : خصائص المعايير المحاسبية:**

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:[2]

– قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال IASC وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة ؛

– قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة ؛

– مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز معايير IASC ليس ما تسمح به لكن ما تمنعه.

❖ **ثالثا : أهمية معايير المحاسبة الدولية :**

وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال:[3]

– تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛

– إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛

---

[1] – القاضي حسين، حمدان مأمون ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008، ص 103.

[2] – مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية،الجزائر ، 2004، ص 134.

[3] – أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، مرجع سبق ذكره، ص 371.

- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدم من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ولعل أهم الفوائد المنتظرة من تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم هو تحقيق المزايا التالية:[1]

أ- التناسق والتوحيد : ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، أي توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة .

ب- قابلية المقارنة : ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

ج- مواكبة متطلبات العولمة : إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية وغيرهم، كل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01.

د- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود : لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، وبذلك فلا تملك المؤسسة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

هـ- الدخول إلى الأسواق المالية الدولية : تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الدخول إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن لهذه الشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وذلك من أجل تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي والتنسيق بينها حول شروط الإدراج،

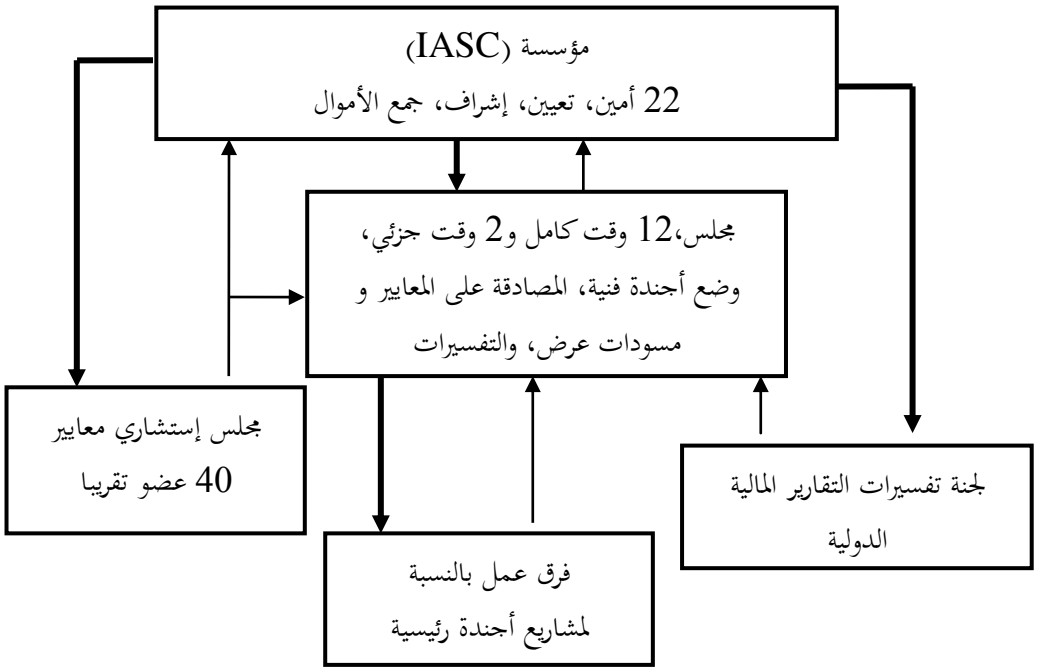
[1] - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص. ص 24- 26.

إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها، فلعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

و- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية الإقتصادية : مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

والشكل التالي يبين هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 :

الشكل رقم (1.1) : هيكل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)



المصدر : عبد القادر قادري، عبد القادر بريش، **متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(2): التطبيق الفعال لمتطلبات قياس المخزونات المتضمنة في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الملتقى الوطني حول المعايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25- 26 ماي 2010، ص 05.

❖ **رابعا : إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية :**[1]

أ- الخطوة الأولى : يقوم المجلس بتكوين لجنة يترأسها ممثل من منظمات محاسبية (ثلاث دول على الأقل) تقوم هذه الأخيرة بدراسة القضايا المطروحة من مختلف الممارسات المحاسبية للوصول في الأخير إلى عرض موجز النقاط الرئيسية على المجلس.

ب- الخطوة الثانية : يقوم المجلس بالتعليق على الموجز المقدم من طرف اللجنة، على أساس التعليق تقوم اللجنة بإعداد بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية.

ج- الخطوة الثالثة : يتم التعليق على البيان التمهيدي خلال مدة محددة بأربعة (04) أشهر، بعدها تقوم اللجنة بمراجعة مختلف هذه التعليقات لتقوم في الأخير بعرض البيان النهائي بالمبادئ على المجلس للموافقة عليها والذي يعتبر بمثابة مسودة العرض للمعيار المحاسبي الدولي المقترح بشرط أن يوافق عليه ثلثي (3/2) أعضاء المجلس.

د- الخطوة الرابعة : بعد الموافقة عليه من طرف المجلس تنشر اللجنة المسودة للتعليق عليها من قبل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض في مدة تتراوح من شهر إلى ستة أشهر.

هـ- الخطوة الخامسة : وكآخر مرحلة تقوم اللجنة بإعداد مخطط المعيار المحاسبي لدولي لمراجعته من قبل المجلس وبعد موافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

المطلب الثالث : موقف بعض الهيئات من المعايير المحاسبية الدولية

إن موقف الهيئات المحاسبية من المعايير يختلف من هيئة إلى أخرى :

❖ **أولا : الولايات المتحدة الأمريكية** : على غرار الإتحاد الأوربي فالولايات المتحدة الأمريكية لا تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية ولا تقبلها بصورة كاملة ومصرحة حتى الآن سواء من حيث العضوية في اللجنة أو في المجلس الحالي، لكن مع تزايد العولمة وإسفار المعايير عن نتائج جيدة وظهور ملامح كيان دولي متماسك من وراء تطبيق المعايير، وهذا بتعبير الهيئة الأمريكية لتبادل الأوراق المالية عن إستعدادها للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بل قامت خلال عام 2006 بقبول بعض المعايير في مجال التدفقات النقدية والتضخم، إضافة إلى ذلك فقد بدأ مجلس المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من معايير المحاسبة الدولية ويتجلى ذلك من خلال إتباع سياسة مزدوجة [2]:

- تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- تغيير بعض معايير المحاسبة الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

---

[1] - عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2006/2005، ص 48.

[2] - منصوري الزين، **تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي آليات تطبيقه وآفاقه في ظل معاير المحاسبة الدولية، البليدة، 2009، ص 6-7- 8.

ففي عام 2002 توصل كل من المجلس ومجلس المعايير الأمريكية إلى تفاهم مشترك يتضمن :

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلاهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
- التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية.

❖ **ثانيا : موقف الإتحاد الأوربي** : لقد أصدر الإتحاد الأوربي قرارا في 2002/06/16 يلزم ويطالب الشركات الأوربية المسجلة في البورصة بتبني المعايير الدولية إبتداء من سنة 2005 ولكن يبقى الإتحاد الأوربي محافظا على إستقلاليته حيث قام بوضع مقاربة بين خصوصيات الإقتصاد الأوربي والمعايير الدولية التي أتت على المستويات التالية :[1]

أ- المستوى السياسي للجنة ضبط المحاسبة (CTC) : وتقوم هذه اللجنة بإعطاء رأي حول المقترحات وتتولى تبني المعايير.

ب- على المستوى التقني الفريق الإستشاري للإفصاح المالي : ويقوم هذا الفريق بعمله من خلال :[2]

1- مجلس المراقبة : والمتخصص في :

- تقديم النصح للجنة التقنية المحاسبية فيما يخص برنامج العمل الواجب إتباعه.
- جمع الأموال.
- تعيين أعضاء اللجنة التقنية المحاسبية.

2- اللجنة التقنية (EFRAG) : وهي تقوم بما يلي :

- المشاركة في عمليات التوحيد المحاسبي الدولي؛
- المبادرة وإجراء التوجيهات والتعديلات المحاسبية؛
- التأمين والسهر على التنسيق داخل الإتحاد الأوربي للآراء المتعلقة حول المعايير المحاسبية الدولية؛
- إعداد دليل للتطبيق.

ج- على مستوى الخدمات المالية للجنة الأوربية للمراقبة : متخصصة في تقديم الإرشادات لإتحادية القيم المنقولة.

د- على مستوى التشريعات للجنة الأوربية لضبط التشريعات : تهدف إلى ضمان تناسق في تطبيق التشريعات الجديدة والتنسيق بين أعمال السلطات الوصية وبالتالي نلاحظ أنه رغم تقبل الإتحاد الأوربي لمعايير المحاسبة الدولية إلا أنه لا يطبقها، حتى يتم إخضاعها للتقييم والموافقة.

❖ **ثالثا : موقف اليابان** : تأيد اليابان ضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية الدولية واليابانية مع الإبقاء على المعايير الوطنية (تكييف المعايير الوطنية).

1- http://www.acc4arab.com/acc//showthead.php ?t=7170, 12 :49 le 15/06/2011

2 -http://www.univ.skikda.dz/site-seg/journee-etu.htm, 13 :24 le 15/06/2011

❖ **رابعا** : **بريطانيا** : هي من بين الدول المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية ومقرها. إضافة إلى أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني، إستمر مجلس المحاسبة البريطاني في إصدار معاييره الوطنية. غير أنه بدأ دراسة الإختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية.

❖ **خامسا** : **موقف الدول العربية** : صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير الدولية وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.[1]

وكمثال على الدول العربية :[2]

أ– المملكة العربية السعودية : قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير خاصة مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة بعد ترجمتها إلى العربية، حيث أعتمدت هذه المعايير للتطبيق من الشركات العاملة.

ب– لبنان : تطبق المعايير المحاسبية الدولية في تسجيل القيود وتحضير البيانات المالية من قبل المؤسسات والهيئات والشركات، ولقد صدر بشأنها القرار الوزاري رقم 673 بتاريخ 14 حزيران 2001 حيث قامت نقابة الخبراء المحاسبين المجازين بلبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى اللغة العربية.

ج– سوريا : سيتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الشركات المسجلة في بورصة دمشق، كما يتم العمل خلال هذه السنوات الأخيرة في هذا البلد على تعديل النظام المحاسبي لينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية.

د– مصر : تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الإقتصاد المصري، وتتفق هذه المعايير مع المعايير المحاسبية الدولية، ولقد صدر في هذا الشأن القرار الوزاري رقم 503 لسنة 1997، وتعتبر المعايير المصرية ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية.

هـ– الأردن : تم ترجمة المعايير من قبل الهيئات المهنية من أجل تطبيقها في الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والمحاسبة.

وبالتالي نرى أن رأي أو وجهة الدول حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي يختلف من دولة إلى أخرى، وحسب درجات متفاوتة في تطبيق هذه المعايير.

وهذا الإختلاف في تطبيق المعايير أو الإلتزام بها راجع إلى عدة عوامل :

– إختلاف الظروف الإقتصادية و الإجتماعية بين الدول (إختلاف البيئات) : سواء من حيث الأنظمة سياسات التخطيط والتنمية، معدلات التضخم...إلخ.

– الفروقات الثقافية والحضارية : كالدين واللغة والتشريعات والقوانين، التي ينتج عنها إختلاف في المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة.

– تفاوت دور الجمعيات المهنية القائمة في دول المنظمة في الرقابة والإشراف على المهنة.

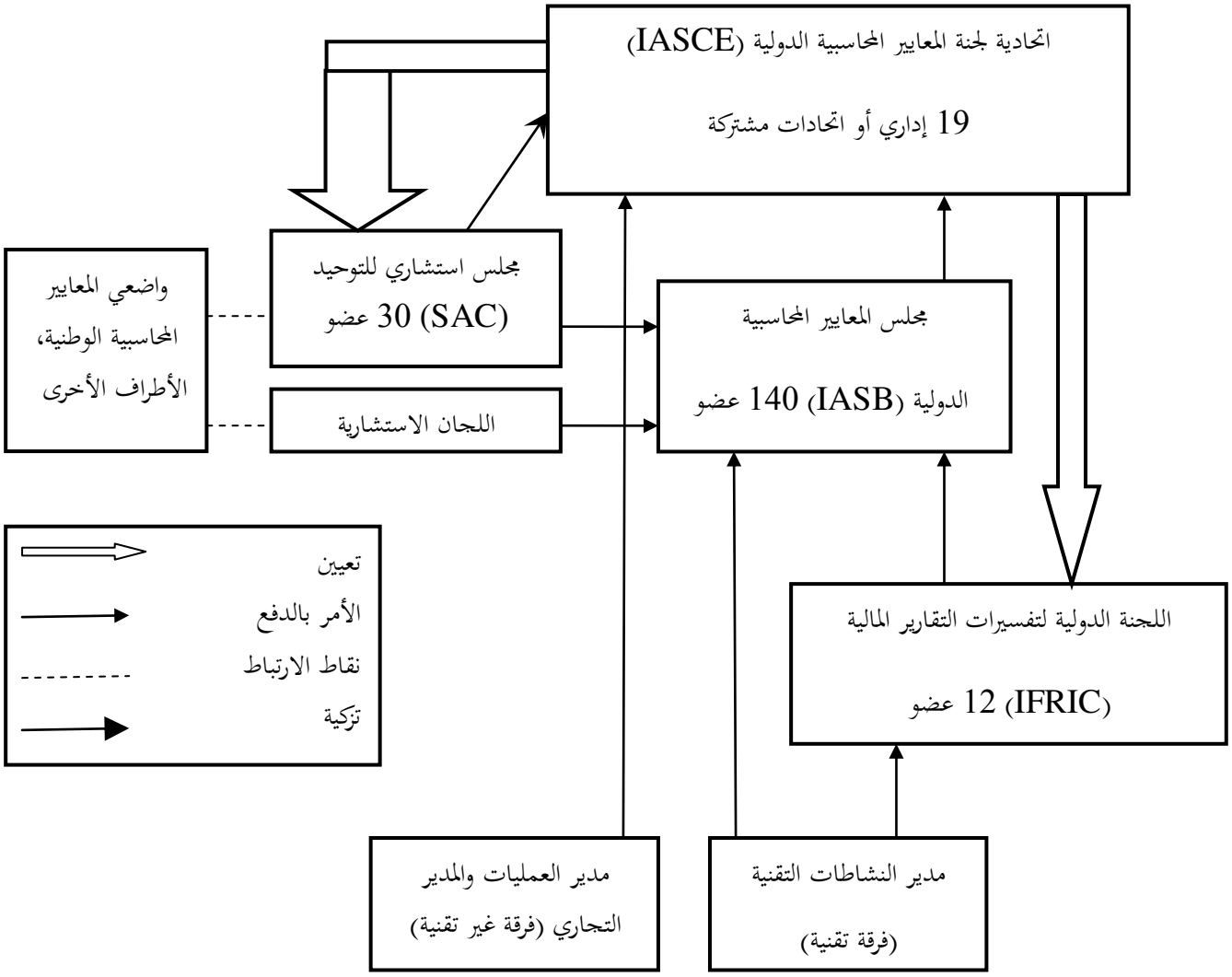
---

[1] – منصوري الزين، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] – مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، ص 06 -07، 2011/06/22 على 19:50، على الموقع:
Http:www.kantakji.com /fish/filesaccounting/hi.doc

والشكل التالي يبين هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية :

الشكل رقم (2.1) : هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر : http:// www.iasb.org

المبحث الثاني : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

من أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الإشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الخروج من الحقبة الإستعمارية، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة وبعد التفتح الإقتصاد الجزائري على الاقتصاديات العالمية الذي يعد من أهم الأسباب التي أدت إلى تبني الدولة لنظام محاسبي يستجيب لهذه التغيرات أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الإقتصادية الجديدة، وتم إستبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 والخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

❖ **أولا : المخطط المحاسبي الوطني**

ظهر المخطط المحاسبي الوطني PCN عام 1975 لتعويض المخطط الفرنسي العام PCG وأصبح ساري المفعول بداية من 01 أفريل 1976. ولقد أعتمد في تصميم هذا المخطط على النموذج المبسط، أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الإقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين.

أ – أهداف المخطط المحاسبي الوطني : ويهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى تسهيل:[1]

-العمل المحاسبي بالدرجة الأولى: 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.

ب – أسباب الانتقال من المخطط إلى النظام:ترجع أهم الأسباب التي دفعت إلى التفكير في تغيير المخطط و إنشاء النظام إلى :[2]

- التوجهات الاقتصادية الجديدة .
- العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي .
- الاستجابة لمعايير المحاسبة الدولية التي تنادي بالتوحيد و التقارب على مستوى القوائم المالية.

---

[1] – عزة الأزهر، **عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص201.

[2] – جمال عمورة ،**الإهتلاكات وتدهور القيم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية ،جامعة البليدة، 16، 17و18 نوفمبر 2009 ، ص2.

إضافة إلى أسباب متعلقة بقصور المخطط المحاسبي الوطني تتمثل فيما يلي:[1]

– عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية بالجزائر.

– عدم استجابة الميزانية المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني لأغراض التحليل المالي.

– طريقة تقييم بعض العناصر،لا تعكس الحقيقة بسبب اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة.

و أسباب أخرى تتمثل في:[2]

– عدم تحديد الهدف من القوائم المالية ومستعملي المعلومة المحاسبية من طرف معدي المخطط المحاسبي الوطني أي ضعف دقة المعلومة المالية لمختلف مستعمليها.

– تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.

– أمر بإتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون (كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن مشروع المحاسبة التحليلية لم يظهر للوجود إلى اليوم.

ولكونه لم يجبر المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، فإن المؤسسة الجزائرية قد أهملت تقريبا هذه الأداة الفعالة. وواقعها الحالي يشهد على ذلك، إذ يوجد عدد قليل من المؤسسات الجزائرية من هي قادرة على تحديد أسعار تكلفتها.

❖ ثانيا : مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

قبل التطرق إلى مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد، نعرف الهيئة المسؤولة عن انجازه.

أ – مجلس المحاسبة الوطني (CNC) :

تم إنشاؤه في 25 سبتمبر1996 بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318، وهو يعتبر بمثابة جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك وهيئة مؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية. مختص في عملية التنسيق المحاسبي في مجال البحث والتوحيد المحاسبي، والتطبيقات المرتبطة بها، ومختلف الصلاحيات المحددة في المادة 03 مرسوم الأحداث :[3]

– جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليماتها؛

– انجاز الدراسات والتحاليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة؛

– اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد المحاسبي؛

– فحص وإبداء الآراء و التوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة؛

---

[2] – ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلي النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، أيام 16, 17,و18نوفمبر 2009، البليدة ص5- 6.

[2] – الشريف ريحان، فارح زهوة، **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر2007، ص6.

[3] – مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص، ص 168- 169.

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهن المحاسبية؛

– المساهمة في تطوير و متابعة تطور المناهج، النظم والأدوات المحاسبية على الصعيد الدولي؛

– تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

يقوم المجلس كذلك بـ :

– إصلاح النظام المحاسبي؛

– تحديث المخطط، تكييفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة الناتجة عن تحول المحيط الاقتصادي؛

– الإجابة عن الاستشارات المقدمة من خلال الآراء و التوصيات.

يتكون هذا المجلس من 23 عضو إضافة إلى الرئيس و نائب الرئيس، حيث يتكون من ممثلين عن الإدارة (مختلف الهيئات الرقابية، والوزارات والهيئات الرسمية)، ممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية.ويتم تعيين أعضاءه بناء على قرار من وزير المالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بناء على اقتراح من الإدارات، المؤسسات أو الهيئات الأصلية التي ينتمون إليها، عدا رئيس مجلس المنظمة الذي يعتبر عضو دائم بتلك الصفة.

ويتكون هذا المجلس من 08 لجان تتمثل في:

– لجنة المبادئ و المعايير المحاسبية؛
– لجنة المحاسبة العمومية والوطنية؛
– لجنة الهيئات المالية ؛
– لجنة البناء والأشغال العمومية ؛
– لجنة الإعلام الآلي و المحاسبة ؛
– لجنة التشغيل،السياحة والخدمات الأخرى؛
– لجنة الفلاحة والصيد و الري؛
– لجنة الطاقة والمناجم.

تقوم اللجان بعدة مهام من بينها تحديث المخطط المحاسبي الوطني استنادا لمعايير المحاسبة والتطبيقات المحاسبية الدولية، حيث أوكلت هذه المهمة لمجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

ب – أهم مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

لقد بدأت اللجنة عملية إصلاح (تحديث) المخطط المحاسبي الوطني بداية من سنة 2001، ممولة من طرف البنك الدولي، حيث مرت هذه العملية بثلاثة مراحل أساسية كما يلي:[2]

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

في نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاث خيارات :

– الإبقاء على المخطط الوطني وإدخال بعض الإصلاحات عليه ليتماشي مع التغيرات الجديدة؛

– ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

– تغيير شكل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي و مبادئ وقواعد جديدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

[1] – نفس المرجع، ص 170-171-172.

[2] – شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص14-15.

وقد اتفقت في الأخير على الخيار الثالث. ثم انتقلت إلى المراحل الموالية .

ب– المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة ولقد شملت:

– التعريف بالإطار التصوري؛

– التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، والإيرادات؛

– مدونة حسابات وقواعد عمل الحسابات؛

– نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

ج– المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي مالي جديد.

المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي

❖ أولا : تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرف القانون رقم11/07 المؤرخ في25نوفمبر2007 النظام المحاسبي المالي على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[1]

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي:

– نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛

– كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛

– معلومات يمكن قياسها عدديا؛

– تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛

– قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛

– قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية.

❖ ثانيا : النظامان المحاسبيان المكونان للنظام المحاسبي المالي

في الأصل هناك نظامان محاسبيان (مدرستان لوضع المعايير) هما المدرسة الأنجلوسكسونية والمدرسة الفرنكوفونية[2].

---

[1] – القانون رقم 11/07، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.

[2] – جوزف رزق، **مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير الدولية المحاسبية، الجزائر، عنابة، أيام: 10-11-12نوفمبر2007، ص8- 9.

أ- المدرسة الأنجلوسكسونية : للبلدان المتأثرة بشكل ظاهر بأسواق المال.

1- خصائص المدرسة الأنجلوسكسونية:

- توجه (نظرة) إقتصادي بما يتعلق بالمؤسسة؛
- غياب النظرة القانونية؛
- تفوق الحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني؛
- استقلال الجباية عن المحاسبة؛
- الهدف هو تلبية حاجات المستثمرين؛
- المصدر هو الهيئات المهنية؛
- المحاسبة هي أداة لدعم اتخاذ القرارات ولقياس الثروة المحققة للمساهمين؛
- لا تنظيم بما يتعلق مسك المحاسبة (لا وجود لتصميم محاسبي : مخطط أو مدونة حسابات)؛
- تبويب الأعباء حسب وظيفتها وليس حسب نوعها(طبيعتها).

2- البلدان المعنية:

- الولايات المتحدة الأمريكية؛
- المملكة المتحدة (إنجلترا، بلاد الغال، أيرلندا، أسكتلندا)؛
- كندا؛
- أستراليا؛
- نيوزيلندا؛
- كافة الدول الأنجلوسكسونية.

النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

ب- المدرسة الفرنكوفونية: للبلدان ذات التقليد الضريبي.

1- خصائص المدرسة الفرنكوفونية:

- توجه (نظرة) قانوني ومالي (رأسمال، حقوق الملكية) بما يتعلق بالمؤسسة؛
- علاقة وثيقة وملاحظة (ارتباط قوي جدا وملاحظ) بين المحاسبة و القانون؛
- تفوق المظهر القانوني على الحقيقة الاقتصادية؛
- إرتباط الجباية بالمحاسبة؛
- الهدف إحصائي (حساب الدخل القومي) وضريبي (حساب الضريبة)؛
- قواعد لمسك الحسابات؛

2- البلدان المعنية:

- أوربا؛
- إفريقيا الفرنكوفونية؛
- بلدان المغرب العربي؛
- بعض دول المشرق ؛
- بعض دول آسيا خصوصا اليابان.

المخطط الوطني للمحاسبة القديم PCN هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

ما يكمن الإشارة إليه هو أن المدرستان تتجهان نحو التكامل بعد اعتماد الإتحاد الأوروبي للمعايير وقد صدر القرار المؤرخ في 13جوان 2000 عن الإتحاد الأوروبي، وتم تشكيل خصيصا لذلك اللجنة الأوروبية للتنظيم المحاسبي التي تهدف إلى اعتماد المعايير(الدور سياسي)، وكذا المجموعة الأوروبية للتقرير المالي التي تهدف إلى تحليل وتفسير المعايير و التوسط مع المجلس الدولي للمعايير(الدور تقني وتحفيزي).

المطلب الثالث : أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

❖ **أولا : أهداف النظام المحاسبي المالي**

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من النظام المحاسبي المالي الجديد، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية [1]:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها و شفافيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

[1] - آيت محمد مراد، أبحري سفيان ، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر، 13- 15 أكتوبر2009 ، ص7.

– يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية؛

– يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية؛

– استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

– النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

❖ **ثانيا : مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي**

لاشك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا التي يمكن ذكر البعض منها فيما يلي :[1]

– يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛

– يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة إتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛

– إعطاء أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة ؛

– توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات ؛

– تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

– جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ؛

– تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .[2]

[1] – سامية فكير، **أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر، 2010، ص30.

[2] – ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص8 .

المبحث الثالث : مكونات النظام المحاسبي المالي

إن أي نظام مهما كان يرتكز على العديد من الأركان من أجل قيامه والنظام المحاسبي المالي يرتكز على ستة أركان أساسية سوف نتناولها في هذا المبحث إنطلاقا من الإطار التصوري وما يحتويه والمعايير المحاسبية ، تنظيم المحاسبة والحسابات المجمعة والمدمجة ، الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.

المطلب الأول : الإطار التصوري و المعايير المحاسبية

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.[1]

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل الأصول، الخصوم المنتجات و الأعباء و مجال التطبيق و المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية، كما يحدد طرائق تقييم وحساب عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء، بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها.[2]

❖ **أولا : الإطار التصوري :**

يمكن اعتبار الإطار التصوري حسب FASB أنه عبارة عن "نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، وتبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكل بطريقة جيدة".[3]

---

[1] – القانون رقم 11/07، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007 .

[2] – شعيب شنوف، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008.

[3] – مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص72.

أ- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي، أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة. ما عدا الأشخاص الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

وتتمثل فيما يلي:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛

- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي . أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة لا تتعدي رقم أعمالها و مستخدميها و نشاطها الحد المعين بمسك محاسبة مالية مبسطة، والمبنية في الجدول التالي:[2]

الجدول رقم (1.1) : شروط الخضوع للنظام المحاسبي المالي

قطاع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
* الأنشطة التجارية	10ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
* الأنشطة الإنتاجية و الحرفية	06 ملايين دح	09 عمال بصفة دائمة
* أنشطة تقديم الخدمات وأخرى	03 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة

المصدر : جمال عمورة، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)** الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص7.

[1] - الجهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

[2] - الجهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 يحدد أسقف الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس، سنة 2009 .

ب- مبادئ النظام المحاسبي المالي

1- المصداقية : أي تكون المعلومات المقدمة ضمن القوائم المالية معدة وفق طرق و أساليب علمية ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.[1]

2- إستمرارية (مواصلة) الإستغلال : ونعني من خلال هذا المبدأ أن القوائم المالية تسلم على أساس فكرة أنها ذات نية في مواصلة النشاط والإستغلال أو على الأقل في إعتقادها أنها تتوقع مواصلة الإستغلال وليس القصد هو إنهاء صفقة وينتهي الإستغلال بعدها إلا إذا كان التوقف عن النشاط غير متوقع وطارئ لأسباب مالية أو إقتصادية.[2]

3- التكلفة التاريخية : يعني هذا المبدأ التقييمات المتعلقة بالعمليات المالية حيث يجب أن تكون بمبالغ الصفقة تاريخ حدوثها وليس بمبالغ معاد تقييمها لسبب أو لآخر فهنا تفقد المحاسبة مصداقيتها من الوضوح والدقة.

4- محاسبة التعهد : تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، و تظهر في القوائم المالية ضمكن النشاط المرتبطة به.

5- الدلالة : يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها و ذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

6- قابلية الفهم : يقصد بذلك قابلية البيانات للفهم من قبل المستخدمين .يفترض توفر مستوى معقول من المعرفة لدى المستخدمين. كما يجب عدم استبعاد المعلومات عن المسائل الهامة حتى لو كانت معقدة نسبيا.[3]

7- قابلية المقارنة : ويقصد به إمكانية المقارنة عبر الزمن لنفس المشروع و إمكانية المقارنة بين المشروعات وكذلك الثبات في أسس القياس والعرض، الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وتغيراتها وأخيرا عرض القوائم المقارنة للسنوات السابقة.

8- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (Prééminence) : بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية المعروفة فإن النظام المحاسبي المالي إعتمد هذا المبدأ الجديد الذي يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الموقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني ، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل عقود الإيجار-تمويل- ضمن عناصر الميزانية.[4]

---

[1] - كريم جودي ،**نظام محاسبي مالي للحد من الاختلاسات والفساد بالجزائر**, مقالة من شبكة الإعلام العربية، على الموقع، http://www.haheet.com/show-news.aspx?mid=266638pg=38 ، تاريخ التصفح 25 أفريل 2011 ،الساعة 21:20 .

[2] - نوح لبوز، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد**،ج01 ، مؤسسة الفنون المطبعية بسكرة، الجزائر، 2009 .

[3] - آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص6 .

[4] - شعيب شنوف ، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي ،المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008، ص 62-63 .

❖ **ثانيا : المعايير المحاسبية** : تحدد المعايير المحاسبية :[1]

– قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات؛

– محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها؛

تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة أدناه :[2]

أ– تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي:

– التثبيتات العينية والمعنوية؛ – التثبيتات المالية؛

– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

ب– تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساسا فيما يأتي:

– رؤوس الأموال الخاصة؛ – الإعانات؛

– مؤونات المخاطر؛ – القروض والخصوم المالية الأخرى.

ج– تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

– الأعباء. – المنتوجات.

د– تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيما يأتي:

– تقييم الأعباء والمنتوجات المالية؛ – الأدوات المالية؛

– عقود التأمين؛ – العقود طويلة المدى؛

– العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛ – الضرائب المؤجلة؛

– عقود إيجار– تمويل؛ – امتيازات المستخدمين.

المطلب الثاني : تنظيم المحاسبة والحسابات المجمعة والمدمجة

❖ **أولا : تنظيم المحاسبة** : حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي:

– المحاسبة يجب أن تحترم مبدأ الحيطة والحذر، واجبات المسك، المصداقية والشفافية في عملية المسك، المراقبة، عرض وتبادل المعلومات التي تعالجها؛

– تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛

– حسب التشريع الجديد يجب جرد الأصول والخصوم مرة واحدة في السنة على الأقل سواء كان ذلك بواسطة الجرد المادي أو فحص الوثائق المحاسبية؛

[1] – الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

[2] - الجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية ،العدد27،28 مايو2008.

– التسجيلات المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، حيث كل عملية تسجيل محاسبي مجراه يكون في حسابين على الأقل، واحد مدين والآخر دائن؛

– يجب أن يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثباتية مؤرخة؛

– على كل وحدة اقتصادية مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد مع وجود أحكام خاصة بالنسبة للوحدات الصغيرة جدا. وتستطيع الوحدة الاقتصادية مسك دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجات هذه الوحدة، ويتم تركيز التسجيلات على اليوميات المساعدة شهريا في دفتر اليومية؛

– يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة عشرة (10) سنوات؛

– يمكن للوحدة الاقتصادية مسك المحاسبة يدويا أو بواسطة نظام معلوماتي.

❖ **ثانيا : الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة**

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

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.[1]

تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

المطلب الثالث : الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

❖ **أولا : الكشوفات المالية**

كل كيان يقع ضمن نطاق تطبيق هذه اللائحة (النظام المحاسبي) يتولى سنويا إعداد قوائم مالية. القوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشتمل على :[2]

– الميزانية؛

– حساب النتائج؛

– جدول سيولة الخزينة؛

– جدول تغير الأموال الخاصة ؛

[1] – مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة1 ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008، ص73.

[2] – القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل26 يوليو2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، لجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009 ،ص 22.

– ملحق تحديد القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات إضافية تخص الميزانية وجدول حسابات النتائج .

تنتج الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

أ– تقديم الكشوف المالية

1– الميزانية : تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم التصنيف فيها حسب المصدر و الغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الإستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

تصنف الميزانية بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم . وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول.[1]

1–1– الأصول:

– التثبيتات المعنوية؛ – التثبيتات العينية؛

– الإهتلاكات؛ – المساهمات؛

– الأصول المالية؛ – المخزونات؛

– الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

– الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا)؛

1–2– الخصوم:

– رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

– الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

– خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ؛

– المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛

– خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2– حساب النتائج : جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة.[2]

[1] – نفس المرجع ، ص23.

[2] – نفس المرجع ، ص24.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتوجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

3- جدول سيولة الخزينة : جدول تدفقات الخزينة "هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها"[1] يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية :

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات و غيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).
- تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار و تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض).

في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد تم استحداث جدول خاص ببيان التدفقات والهدف من هذا الجدول ما يلي:

[1] - يوسف قريشي و إلياس بن ساسي، **التسيير المالي دروس و تطبيقات** ،الأردن، دار وائل، 2006، ص 204.

– توفير المعلومات بشأن استخدام السيولة في المؤسسة؛

– يعتبر أساسا يرجع إليه المستعملين لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال.

4– تغير الأموال الخاصة : يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

– النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– تغييرات الطريقة المحاسبة وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

– المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

– عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)؛

– توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5– ملحق الكشوف المالية : يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)؛

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة ؛

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعلومات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها : طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية تعتبر الإيضاحات مرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

هناك نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق مثل :

– جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية؛ – جدول الإهتلاكات؛

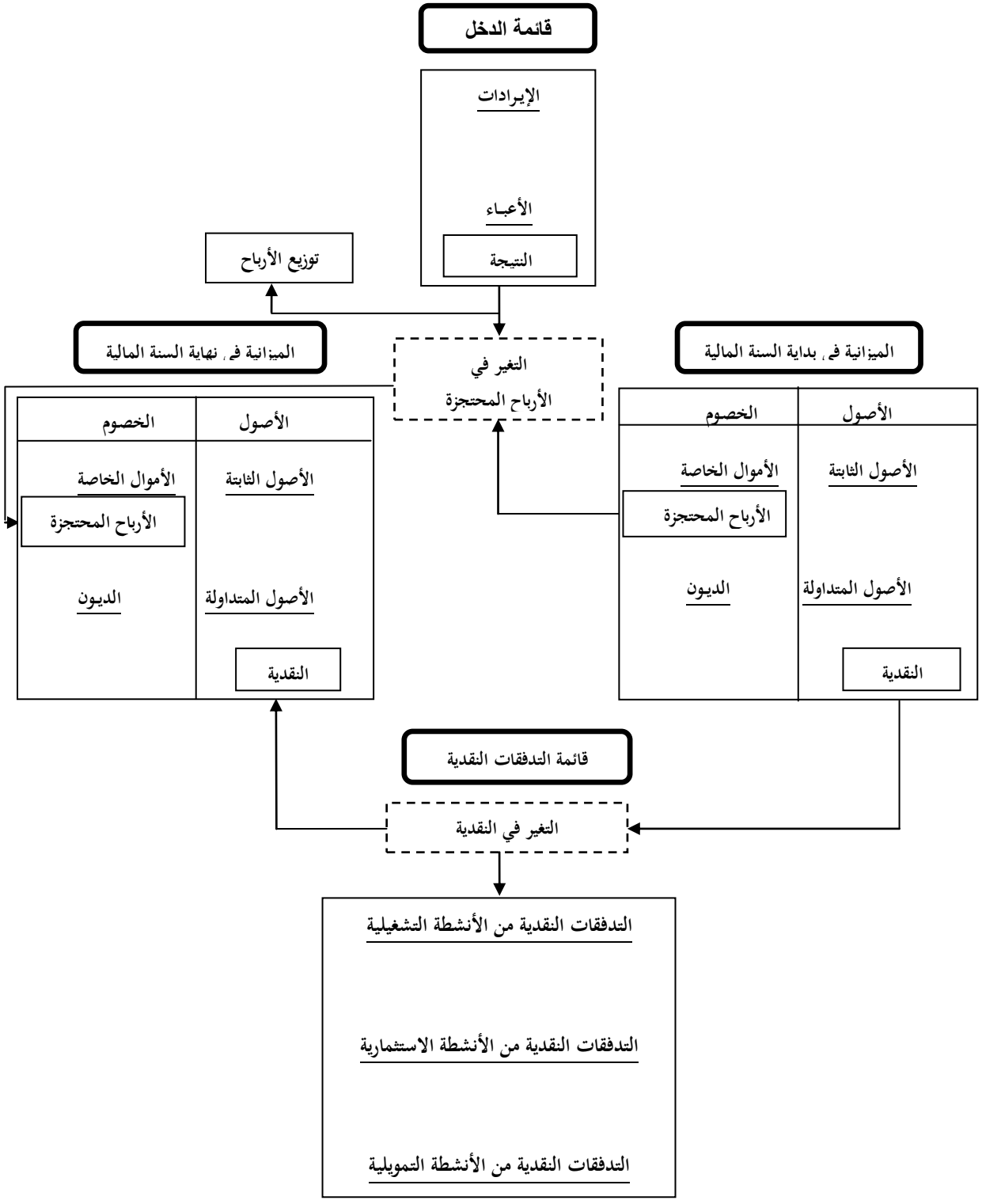
– جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)؛ – جدول المؤونات .

– جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية .

– بيان استحقاقات الديون الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية .

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (3.1) : العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.

❖ **ثانيا : مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي**

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:[1]

* الصنف الأول: حسابات رأس المال؛

* الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛

* الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛

* الصنف الرابع: حسابات الغير؛

* الصنف الخامس: حسابات المالية؛

* الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

* الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف 8، 0 و9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية، وفيما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها :

– إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات؛

– الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، حيث تسجل الأموال الخاصة في حـ/10 وحـ/11 وما يتفرع عنها، أما القروض طويلة الأجل تسجل في حـ/16 و حـ/17 وما يتفرع عنها؛

– إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادية وذلك كما يلي:

– قيم معنوية ؛ – قيم مادية؛ – أصول ثابتة تحت الإمتياز؛

– قيم ثابتة جارية؛ – أسهم وحقوق؛ – أسهم مالية أخرى.

– تسجل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع؛

– أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق؛

– تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق؛

– تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، و إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

– تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط.

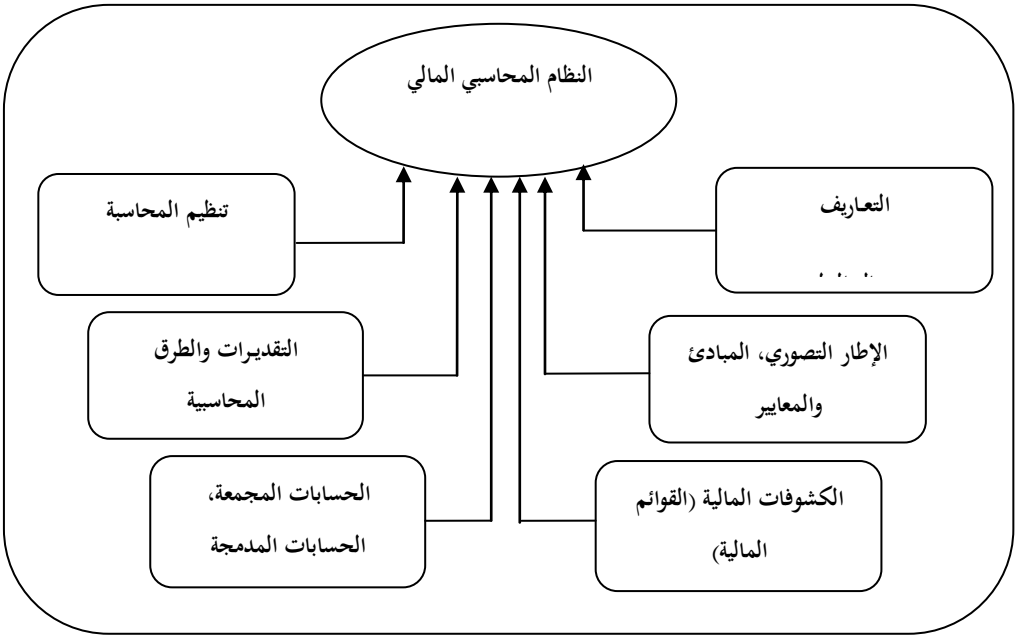
[1] – القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل26 يوليو2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، لجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009 ، ص44 .

المطلب الرابع : تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ويرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها "وذلك طبقا للمعيار الدولي 8 الذي يهتم بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية حيث يعرض المعيار تعريفا واضحا لكل من البنود غير العادية والأنشطة العادية والأخطاء الأساسية والسياسات المحاسبية ".[1]

و للتوضيح أكثر لمكونات النظام المحاسبي المالي نبرز الشكل التالي:

الشكل رقم (4.1) : مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح ، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16-17 جانفي 2010، ص12.

1- Bernard Raffournier**, les Normes comptables internationales IAS/IFRS,** 2e, édition economica, Paris, France,2005,p79.

المبحث الرابع : الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، كما سنتطرق إلى أبرز العناصر الجديدة التي تم ذكرها في النظام المحاسبي المالي ومختلف طرق القياس والتقييم المحاسبية الجديدة والتي لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ومدى تماشي هذه المستجدات مع المعايير الدولية للمحاسبة هذا من جهة، وما هي أهم العراقيل والصعوبات التي تواجه تطبيق هذا النظام الجديد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وبالتالي من خلال هذا المبحث يمكن التطرق إلى:

- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- الجديد في النظام المحاسبي المالي.
- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

من خلال تناولنا للمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي نلاحظ وجود العديد من النقاط المشتركة بينهما، والتي تؤكد صلة SCF بالمعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر المرجع الأساسي والاسترشادي لهذا النظام.

ولكن رغم هذا فلا يمكن القول بالتوافق الكامل بينهما، إذ توجد هناك بعض الفروقات هي:[1]

- يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة بالبنوك والتأمينات، وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم، وهو إجراء تسمح به وليس إجباري في المعايير الدولية ؛
- المعايير الدولية يسهل تطويرها من طرف مجلس المعايير المحاسبية تبع المستجدات، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت؛
- حسب المعايير الدولية يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول والخصوم بينما في SCF فيطبق فقط على الأصول .

1- MEROUANI Samir **LE PROJET DU NOUVEAU SYSTÈME, COMPTABLE FINANCIER ALGÉRIEN, ANTICIPER ET PREPARER LE PASSAGE, DU PCN 1975 AUX NORMES IFRS,** MEMOIRE DE MAGISTERE EN SCIENCES DE GESTION , ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE D'ALGER ,2006/2007,P 94 .

والجدول التالي يوضح لنا بعض المقارنات:

الجدول رقم (2.1) : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

البيان	معايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
الإطار المحاسبي	تهدف إلى التنسيق، والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومجال تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.
القوائم المالية	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة.
تقييم القوائم	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ القيمة الحالية؛ القيمة القابلة للتحقيق؛القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة؛ القيمة العادلة.	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ في بعض الحالات : القيمة الحالية؛ القيمة المحققة؛ القيمة العادلة.
القيم الثابتة المادية	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقيم حسب تكلفة إقتنائها أو تكلفة إنتاجها.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.
الإيرادات	تعالج بـ : 1- أن تكون في فائدة المؤسسة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفق الاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.

تقديم جدول تدفقات الخزينة	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها .	يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية
عقود الإيجار "التمويل"	تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.	تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعاير المحاسبة الدولية.
تكاليف البحث التطوير	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.	تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية أما تكاليف التطوير تبقى ضمن الأصول لمنافع الاقتصادية المستقبلية.

المصدر: عزة الأزهر، **عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية" دراسة حالة النظام المحاسبي المالي"**، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص 213-214 .

المطلب الثاني : الجديد في النظام المحاسبي المالي

❖ **أولا : بعض العناصر الجديدة المدرجة في القوائم المالية**

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشوف (القوائم) المالية، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية :

أ- العقود طويلة الأجل : تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة (سلع) أو خدمة (خدمات) تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود البناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات.

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

ب- الضرائب المؤجلة : هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج. ولقد تم التطرق فيSCF للضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار (IAS12) ضرائب الدخل المؤجلة.

ج- عقود الإيجار: وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، ولقد تم التطرق لذلك في المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار. وتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج.[1]

د- الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة : ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته. ولقد عالجها المعيار(IAS27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج الأعمال.

في المقابل ستجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد وصعوبة في تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة وتقييم الأداء ، خاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول وخصوم، وأرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط وإنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية، بنوك.[2]

❖ ثانيا : الجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها: [3]

أ- القيمة الحقيقية : وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة).

ب- قيمة الإنجاز الصافية : وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

---

[1] – شعيب شنوف، **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الإشكاليات والتحديات**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010 ، ص4 .

[2] – كنوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06، ص 299.

[3] – القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق ل26 يوليو2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، لجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009 .

ج- القيمة المحينة : وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

مما سبق، نجد أن الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، يتجسد في التوجه نحو مسايرة الاقتصاد الوطني مع الاقتصاد العالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة في هيكلة هذا النظام.

المطلب الثالث : تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

❖ **أولا : على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام**

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد:[1]

أ- القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي : ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط .

ب- القانون التجاري : ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الإجتماعي.

ج- التشريعات الضريبية : إلى حد الآن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي الجديد، نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة).

[1] - نور الدين مزياني، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010 ، ص11- 12 .

د- القانون المنظم لسوق الأوراق المالية : ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب إلتزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدولية العربية (سوريا، الأردن، الكويت...)، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

❖ **ثانيا : على مستوى المؤسسات الإقتصادية**

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية .

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة إهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة "نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة".[1]

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

❖ **ثالثا : على مستوى التأهيل العلمي والعملي**

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق.

[1] - نفس المرجع، ص 12.

أ- تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبية التالية :[1]

- المحاسبة العامة : فتجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى؛
- المحاسبة المعمقة : يجب تكييفها مع معايير النظام المحاسبي المالي؛
- المحاسبة الخاصة : يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- التحليل المالي : وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة؛
- المحاسبة التحليلية : إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

ب- إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات : يجب العمل على إنشاء مخابر بحث عل مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.[2]

❖ **رابعا : على مستوى الإعلام**

للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هدا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي)، من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي.[3]

المطلب الرابع : صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي و المالي و من الصعوبات التي ستواجه تطبيق هدا النظام نجد على العموم :[4]

- إن النظام القديم تأصل و تجدر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛
- تدرب المحاسبون و الخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة و أتقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل منذ 1976 فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير لأجل تغييرها؛

---

[1] - شعيب شنوف، **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الإشكاليات والتحديات**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010 ، ص11.

[2] - نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] - نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص13 .

[4] - آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره ، ص8- 9 .

– العديد من الخبراء و المحاسبين و الطلاب و الأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

– إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا و غير متنوعة، و العمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة؛

– النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية و الشفافية في مختلف الكشوف و القوائم المالية و هو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، و هذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية و المؤسساتية الجزائرية .

– عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول و الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد؛

– غياب الرابط بين المحاسبة و الجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

– غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل، نستنتج أن التغيرات المتتالية في الإقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى اقتصاديتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الإعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هناك عقبات في الوقت القريب ستصعب من تحقيق هذا الهدف، وخاصة الوضعية الإقتصادية المتسمة بالكثير من الفوضى وعدم الشفافية.

فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساسا في القوائم المالية، سيصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الإقتصاد وتخلف الممارسات الإقتصادية والتجارية، كما يعتبر اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم نهاية كل سنة مالية أمرا صعب التحقيق، بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر من جهة، وعدم توفر أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة من جهة أخرى، وهذا ما ينقص من قيمة وجدوى القوائم المالية المنتسبة للمعايير الدولية.

لذلك فإن الأولوية لا تكمن في تغيير المرجعية المحاسبية بقدر ما تكمن في التحكم في تسيير وتنظيم الإقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي والتجاري، وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية وكلبنة أخيرة في بناء إقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الإقتصاديات المتقدمة.

الفصل الثاني

مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تمهيد :

أصبحت المحاسبة التحليلية أمرا ضروريا لأي وحدة اقتصادية، وتساعد بما توفره من معلومات داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة وهذا بسبب التطور الكبير الذي شهدته مختلف النشاطات الاقتصادية . حيث تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، حيث تكون مهمتها تجميع وتحليل وإبراز ومعرفة التكلفة ولكي يمكن تطبيق إجراءات المحاسبة التحليلية، يتوجب على المسير الإلمام الكافي بالمواضيع المالية والاقتصادية في التنظيم، و في هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لمراقبة التسيير التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية و ذلك بحساب التكاليف المختلفة، و حساب النتائج المحققة على مستوى كل منتوج و كل قسم، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر و أوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

و هذا ما سوف نتناوله في هذا الفصل عبر المباحث التالية:

- المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثاني : مدخل للتكاليف وسعر التكلفة.
- المبحث الثالث : عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية

تختص المحاسبة التحليلية بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر أداة من أدواة الإدارة تعمل على توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، وبالتالي فهي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها.

المطلب الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

❖ **أولا : نشأة وتطور المحاسبة التحليلية :**

يمكن تقسيم فترة ظهور المحاسبة التحليلية إلى :[1]

أ- المحاسبة التحليلية التقليدية : في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية.

أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

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

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

❖ **ثانيا : تعريف المحاسبة التحليلية** : يمكن إبراز بعض التعاريف فيما يلي:

- التعريف01 : تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات"[2].

---

[1] - بويعقوب عبد الكريم، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7- 8.

[2] - ناصر دادي عدون ، **تقنيات مراقبة التسيير**، (ج 2) ، الطبعة الثانية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1994، ص 8.

التعريف02 : "هي عبارة عن منهج يستند على قواعد علمية وفنية تساعد في اختيار الوسائل والأدوات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء وعلى امتداد فترات الاستغلال أو الإنتاج المتعاقبة"[1].

التعريف03 : " تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة، وتكمن مهمتها في تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتوجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة"[2].

المطلب الثاني : وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية

❖ **أولا : وظائف المحاسبة التحليلية :**

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث"Clark. J. M" عشر وظائف للمحاسبة التحليلية، تتمثل في:[3]

- المساعدة على تحديد أسعار البيع؛
- المساعدة في تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار؛
- تحديد ما هي المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح و التي تخلق خسارة؛
- مراقبة المخزونات؛
- تحديد قيمة المخزونات؛
- اختبار فعالية مختلف المسارات؛
- اختبار فعالية مختلف الدوائر؛
- الكشف عن الضياع، التبذير و الاختلاسات؛
- ضمان الترابط مع الحسابات المالية.

❖ **ثانيا :أهداف المحاسبة التحليلية :**

حسب "C. Caujet" فإن المحاسبة التحليلية تقوم بالوظائف التالية :[4]

- تحليل النتائج و إظهار لمختلف العناصر المكونة لها، هذا ما يسهل عملية مراقبة المردودية، كما أنها تمد الإدارة بمجموعة من العناصر التي تدخل ضمن تسيير المؤسسة.
- تكمل المحاسبة العامة من خلال تقديمها لتقديم بعض عناصر الأصول مثل (مخزونات المنتجات المصنعة).

---

[1] – عبد الجليل بوداح ، **مدخل إلى المحاسبة التحليلية** ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009، ص 15.

[2] – عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سبق ذكره ،ص 8.

[3] – درحمون هلال ، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2005/2004 ، ص118.

[4] – مرابطي نوال ، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير** ، مذكرة ماجيستير ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2006/2005،ص38.

– تقديم المعلومات الخاصة لإعداد التقديرات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، و كذلك تمكن من تحليل ودراسة مختلف التكاليف و ذلك بتحديد الانحرافات المحققة خلال دورة الاستغلال وكذا تقييم المخزونات التي تظهر خلال عملية الإنتاج.

و إلى وقت قريب كانت الأهداف الموكلة للمحاسبة التحليلية تنصب في دراسة التكاليف، و النظر في كيفية التحكم فيها، و بالتالي اتخاذ القرارات الهادفة لخدمة الأهداف المسطرة، إلا أنه مع التطور الهائل التي شهدته نظريات التسيير الحديث، و ظهور طرق و أساليب جديدة، تغير الهدف من استعمالها لينتقل من مجرد دراسة لتدنية التكاليف إلى محاولة البحث عن الملائمة (Pertinence) الممكنة بين التكاليف و المنافع التي تنشأ عنها

المطلب الثالث : الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية علاقة متينة بالمحاسبة العامة فإذا كان هدف هذه الأخيرة هو التعبير عن الأداء الإجمالي لنشاط المؤسسة من خلال ما يعرف بالقوائم المالية ، فإن هدف المحاسبة التحليلية يبقى منحصرا في تقويم الأداء الداخلي المرتبط بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، حيث تعتمد المحاسبة التحليلية وبشكل أساسي على المعلومة التي توفرها المحاسبة العامة، وذلك انطلاقا من حسابات كتلة المصاريف للمجموعة السادسة ويمكن إبراز ذلك فيما يلي:[1]

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

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

❖ **ثالثا : الأطراف المستعملون** : نظرا لطبيعة المحاسبة العامة التي تشمل الناحية المالية والقانونية والاقتصادية للمؤسسة، فهي تستعمل من عدة أطراف لها علاقة بالمؤسسة ابتداء من مديرها إلى العمال، أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي هو مسيرو المؤسسة، إذ تفيدهم في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة وفي اتخاذ نتائجها لاتخاذ القرارات التي تهم نشاطها المستقبلي .

[1] – ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

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

يمكن توضيح ما سبق وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2) : أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	إجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجهة نحو الخارج	متوجهة نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والإجمالية	تحليلية مفصلة
المستفيدون	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة ، رسمية ، قاطعة	سريعة ، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي ، الحاضر والمستقبل

المصدر: عبد الكريم بويعقوب ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.، ص 11.

المبحث الثاني : مدخل للتكاليف وسعر التكلفة

إن الغرض من وضع التكلفة هو مساعدة المسير في الوصول إلى اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة التي من شأنها تحقيق الفاعلية الاقتصادية المطلوبة من عملية تحديد وقياس التكلفة . فتحديد التكلفة يعني تجميع المصاريف المنفقة وتقويمها لخدمة أغراض معينة وهذا ما سوف نتناوله في هذا المبحث عبر التطرق إلى مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة ثم إلى مكونات التكاليف وسعر التكلفة وأخيرا التصنيفات المختلفة للتكاليف.

المطلب الأول : مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة

قبل التطرق إلى مفهوم التكلفة لابد من التفرقة بينها وبين العديد من المصطلحات المجاورة، حيث يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، التكاليف والأعباء هي مصطلحات ذات معنى واحد. إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح.

❖ **أولا : مفهوم المصاريف، الأعباء، والتكاليف**

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

ب- الأعباء: "هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات".[2]

ج- تعريف التكاليف: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

- تعريف 01 : يعرفها "C. Pérochon" على أنها "التكلفة هي مجموع الأعباء المجمعة منطقيا من أجل تحقيق أهداف محددة".[3]

- تعريف 02 : "تمثل التكلفة تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر(الفترة الحالية) أو في المستقبل(الفترات التالية)". [4]

- تعريف 03 : "يعرف المحاسبون التكلفة بأنها مورد مضحى به أو ضائع لتحقيق هدف محدد ، وعادة تقاس التكلفة بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على سلع أو خدمات ".[5]

---

[1] - ناصر دادي عدون, مرجع سبق ذكره, ص 13.

[2] - درهون هلال، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

3.- C.Pérochon : **Comptabilité analytique d'exploitation**, édition foucher, Paris, 1968, p5

[4] - ناصر نور الدين عبد اللطيف ، **مبادئ محاسبة التكاليف** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2009 ، ص 37.

[5] - تشارلز هورنجرن و آخرون ،**محاسبة التكاليف "مدخل إداري"**، تعريب أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، المملكة السعودية ، 2009، ص87.

❖ **ثانيا : مفهوم سعر التكلفة :**

– تعريف 01 : سعر التكلفة هو "التكلفة النهائية لمنتوج معين في مرحلته الأخيرة ، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه".[1]

– تعريف 02 : "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتوج النهائي حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتوج وبيعه".[2]

إن نتيجة الاستغلال مرتبطة بسعر التكلفة فكلما انخفض هذا الأخير ارتفعت النتيجة وهذا يمثل قدرة المؤسسة على توسيع الدائرة الإنتاجية من فترة إلى أخرى .

المطلب الثاني : مكونات التكاليف وسعر التكلفة

❖ **أولا : مكونات التكاليف** : وتتكون مما يلي :[3]

أ– تكلفة الشراء : تتكون من سعر الشراء زائد كل المصاريف التي ترفق العملية سواء في المؤسسة الصناعية أو التجارية ، وتوضح حسب العلاقة التالية :

تكلفة الشراء = المشتريات + مصاريف الشراء (التموين) مباشرة أو غير مباشرة – الخصومات

ب– تكلفة الإنتاج : عمل الاقتصاديون على التفرقة بين نوعين من تكلفة الإنتاج تكلفة الإنتاج النقدية وتكلفة الإنتاج الحقيقية (نفقة الاختيار).

1– تكلفة الإنتاج النقدية : يقصد بها تلك المبالغ النقدية المنفقة في الإنتاج، أي التي دفعت فعلا مقابل خدمات عوامل الإنتاج .

2– تكلفة الإنتاج الحقيقية : لا يقصد بنفقة الإنتاج الحقيقية مجرد المبالغ النقدية التي دفعت لعناصر الإنتاج ، بل يقصد بها خدمات الموارد الحقيقية التي استخدمت في العملية الإنتاجية، أي خدمات العمل ورأس المال ، والأرض المستخدمة في أنتاج السلعة ، وتوضح حسب العلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع

ج– تكلفة التوزيع : يضم كل الأعباء الخاصة بعملية توزيع المنتوج مثل مصاريف تخزين المنتوج النهائي أجور ومرتبات عمال قسم التوزيع، مصاريف النقل، مصاريف الإشهار و المصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

1 - A. Boughaba, **comptabilité Analytique d'exploitation**, BERTI ed, ALGER, 1998, p28

[2] – علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999، ص38 .

[3] – عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سبق ذكره، ص 28- 29 .

❖ **ثانيا :مكونات سعر التكلفة:**

يتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم إلى:[1]

1- الأعباء المعتبرة : هي كل الأعباء التي تكون سعر التكلفة ، والتي لها علاقة منطقية بإعداد المنتوج حتى مرحلة بيعه.

2- الأعباء غير المعتبرة : هي الأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة و لا تأخذ في المحاسبة التحليلية لأن تحميلها قد يجرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كما يلي :

- إهتلاك مصاريف التأسيس؛
- إهتلاك مصاريف الإعدادية؛

وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة .

- المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة؛
- مؤونات الخسائر؛
- مؤونات الدعاوي القضائية (المنازعات)؛
- مؤونات تأمين القروض؛

وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية .

3- العناصر الإضافية :"وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية، ويشمل كل من مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص والدفع لأعمال صاحب المشروع (أجرة عمل المستغل)".[2]

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

المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف

❖ **أولا : حسب إمكانية تتبعها** : هذه النظرة تتوقف على الهدف من التكاليف وصعوبة التخصيص، فعلى سبيل المثال نجد أن مرتب رئيس القسم يعتبر تكلفة مباشرة بالنسبة للقسم وذلك في حالة تحليل التكاليف على أساس الأقسام، ولكنه غير مباشر بالنسبة للمنتجات وذلك إذا كان التحليل على أساس المنتجات .

[1]- Guedg.N et COLL, **le contrôle de gestion, ed d'organisation**, 2ème ed, Paris, 1998, p137.

[2] – ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

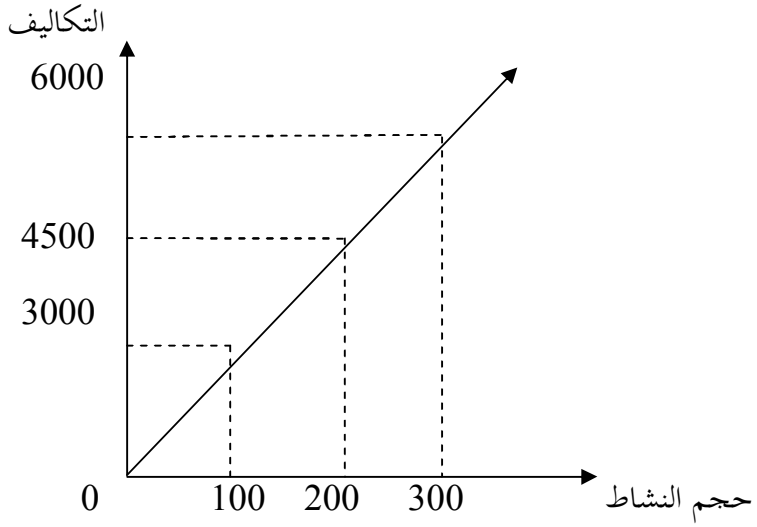
أ- الأعباء المباشرة : هي التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة معين، ويمكن تتبعها له بطريقة ممكنة إقتصاديا ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة لوصف تعيين التكاليف المباشرة لغرض تكلفة معين.[1]

ب- الأعباء غير المباشرة : تصرف هذه التكاليف الغير مباشرة من أجل صنع عدة منتجات، سواء تعلق الأمر بالنشاط الإنتاجي أو التوزيعي أو الإداري، تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يجب تحليليها وتوزيعها.[2]

❖ **ثانيا : حسب علاقتها بحجم الإنتاج** : وتنقسم إلى :

أ- التكاليف المتغيرة : هي تلك المصاريف المرتبطة إرتباطا مباشرا بتطور حجم نشاط المؤسسة، فعلى سبيل المثال نجد مصاريف المواد المباشرة ترتبط ارتباطا مباشرا بعدد الوحدات من المنتجات التامة المطلوب إنتاجها.[3]

الشكل رقم (1.2) : العرض البياني للتكاليف المتغيرة



المصدر: عبد الجليل بوداح، **مدخل إلى المحاسبة التحليلية**، الطبعة الثانية، مكتبة إقرأ،الجزائر، 2009، ص69.

ب- التكاليف الثابتة : وتبقى كما هي بدون تغيير بالرغم من تغير مستوى النشاط طالما تبقي ضمن مدى معين يعرف بالمدى الملائم الذي لا يتعدى فيه مستوى النشاط حدود الطاقة المتاحة للأصل، ومن ثم نلاحظ

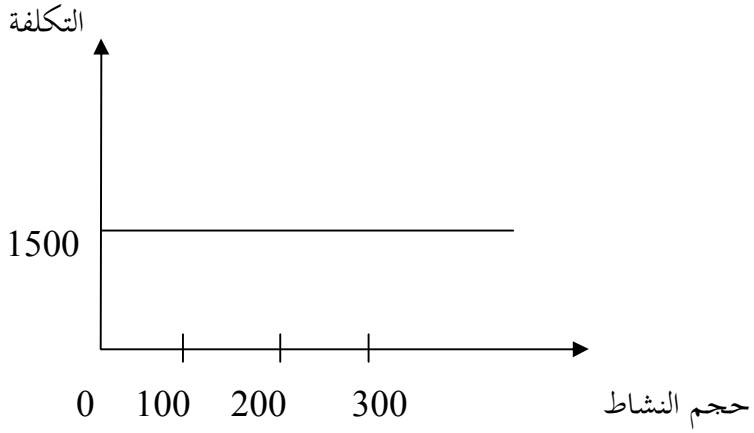
[1] – تشارلز هورنجرن و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 175.

[2] – بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص57.

[3] – عبد الجليل بوداح، مرجع سبق ذكره، ص68.

التكلفة الثابتة هذه لم توجد أساسا بسبب بداية النشاط، وإنما وجدت أولا وقبل كل شيء لتجهيز العملية الإنتاجية، ومن أمثلتها: الإيجار...إلخ.[1]

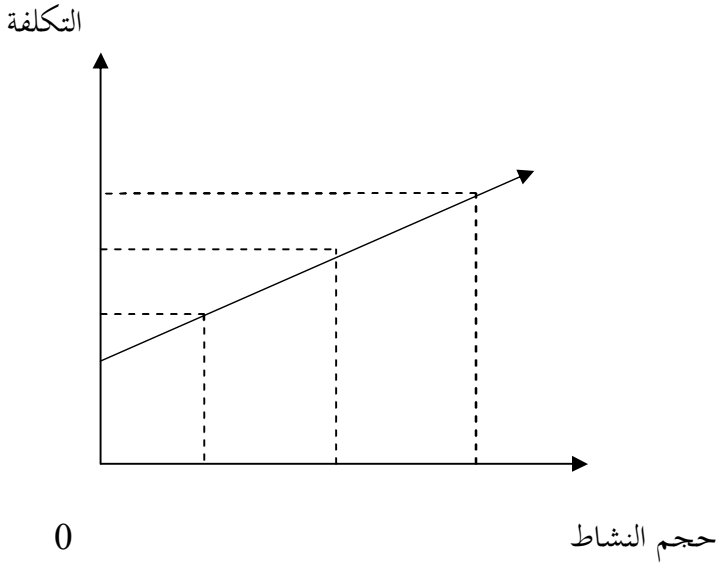
الشكل رقم (2.2) : العرض البياني للتكاليف الثابتة



المصدر : عبد الجليل بوداح مرجع سبق ذكره ، ص 73.

ج- التكاليف الشبه متغيرة : هي التكاليف التي تتضمن جزءا معتبرا من المصاريف المتغيرة مقارنة بالمصاريف الثابتة، وعادة ما نلاحظ هذا النوع من التكاليف على مستوى مصاريف الصيانة الدورية أو الكهرباء، الإعلانات[2].

الشكل رقم (3.2) : العرض البياني للتكاليف الشبه متغيرة



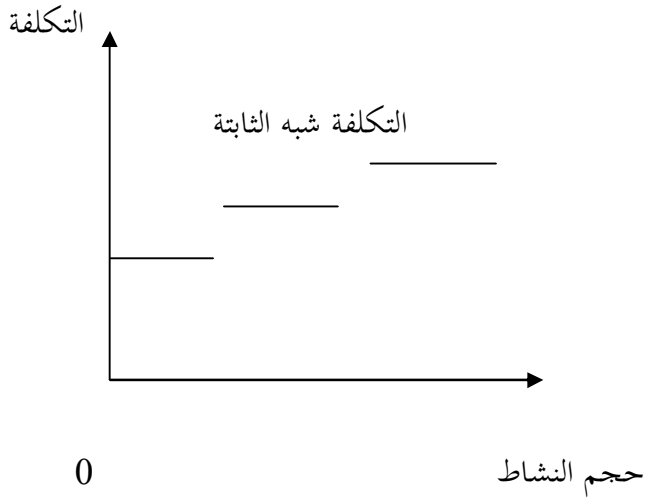
المصدر : عبد الجليل بوداح مرجع سبق ذكره ، ص 76.

[1] - محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية** ، مذكرة ماجيستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 13.

[2] - عبد الجليل بوداح، مرجع سبق ذكره، ص76.

د– التكاليف الشبه ثابتة : هي التي تشكل فيها المصاريف الثابتة الأهمية النسبية الأكبر مقارنة بالمصاريف المتغيرة المحتواة في إجمالي التكاليف، بمعنى آخر أن التكاليف الشبه ثابتة تعبر عن جزء معتبر من المصاريف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط وتعبر أيضا عن جزء ضئيل من المصاريف يتغير بتغير حجم النشاط.[1]

الشكل رقم (4.2) : العرض البياني للتكاليف الشبه ثابتة



المصدر : عبد الجليل بوداح مرجع سبق ذكره ، ص 77.

❖ **ثالثا : حسب الأساس الزمني** :[2]

أ– التكاليف الحقيقية (التاريخية) : هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات أخرى ، وعملية قياسها روتينية مرتبطة بوظيفة التسجيل والتقرير في المحاسبة.

ب– التكاليف المستقبلية (التقديرية) : هي التكاليف المتوقعة (المتوقع تحملها) عن فترة مستقبلية لذا فإن عملية قياس التكلفة المستقبلية مرتبط بوظائف الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة .

❖ **رابعا : من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة:** وهي:[3]

أ– التكاليف الإدارية والمالية : وتتعلق بعملية الإدارة وتمويل المؤسسة .

ب– التكاليف الإنتاجية : وهي المتعلقة بالعملية الإنتاجية .

ج– التكاليف البيعية : وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة .

[1] – نفس المرجع، ص76.

[2] – أحمد نور ، **محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية** ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1993، ص 56- 58.

[3] – نفس المرجع ، ص 36.

المبحث الثالث : عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الطرق التي يتم بها حساب التكاليف وسعر التكلفة، وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى نتمكن من الوصول إلى فهمها وإعطاء تقييم لها يسهل على المؤسسة اختيار الأحسن من بينها، وهذا من أجل استعمالها في تسيير عملياتها أو مساعدتها على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ومن بين الطرق التي تعرضنا لها : طريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكلفة المتغيرة وأخيرا طريقة التكاليف المستندة للنشاط.

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

❖ **أولا : ظهور الطريقة** : تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، لأعمال العقيد الفرنسي"Rimaillino" في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.[1]

أ– مفهوم الطريقة : تقوم هذه الطريقة على تقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز التحليل، التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذ لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة.

ب– مفهوم القسم المتجانس : يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.[2]

ج– مبدأ الطريقة : يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء الغير مباشرة على المنتوجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام وحتى يكون هذا التقسيم فعالا لابد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية في المؤسسة ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي :[3]

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة ؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى؛
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام.

---

[1] – ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] – بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002 ، ص 17 .

[3] – علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 47.

ويسمح لنا هذا التقسيم بإيجاد نوعين من الأقسام :

1- الأقسام الرئيسية : تسمى بالأقسام الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، وتتمثل أساسا في:

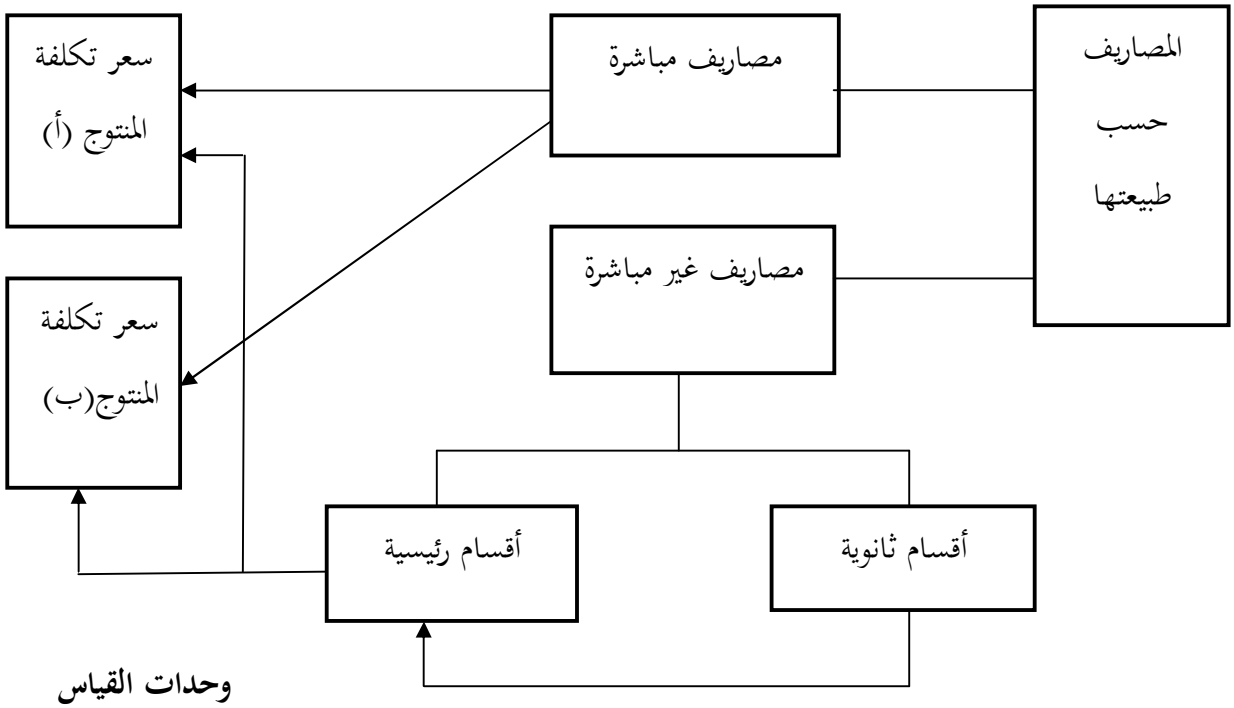
1-1- قسم التموين : داخل المؤسسة، هو قسم رئيسي متجانس ذو نشاط اقتصادي ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة، وهو نشاط قابل للقياس .

1-2- قسم الإنتاج : ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

1-3- قسم التوزيع : قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا، يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

2- الأقسام الثانوية : ذو نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، من هذه الأقسام : قسم الإدارة ،الصيانة، العتاد. ولتوضيح مبادئ الطريقة نستعين بالمخطط التالي :

الشكل رقم (5.2): مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999، ص38.

❖ **ثانيا : خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة :**

أ- تحديد مفاتيح التوزيع : تعتمد طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع الأعباء على مفاتيح التوزيع والتي تحدد بعدة طرق بسبب صعوبة تحميل الأعباء الغير مباشرة. تسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء الغير المباشرة (المرتبة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية، ويمكن التمييز بين نوعين من مفاتيح التوزيع:

1- مفاتيح التوزيع الأولي : وهي تحدد بدلالة طبيعة الأعباء التي سوف توزع ، وتستعمل لتوزيع الأعباء على مختلف المراكز (التوزيع الأول) .

2- مفاتيح التوزيع الثانوي : وتستعمل لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية .

ب- وحدات القياس : وهي تعرف بأنها وحدة قياس مستوى نشاط مراكز التحليل الأساسي فمثلا نجد كأساس قياس :

- ساعة يد عاملة مباشرة في الورشات التي ليس لها طابع آلي ؛
- ساعة دوران الآلات ؛
- حجم أو وزن المادة المعالجة (الأولية) ؛
- عدد الوحدات المنتجة .

ج- توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام :

1- التوزيع الأولي: ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة) إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية.[1]

2- التوزيع الثانوي للأعباء الغير المباشرة : هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية ، وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة، ويتخذ التوزيع الثانوي أنواعا عديدة منها:[2]

2-1- التوزيع التنازلي: وهو توزيع الأعباء الغير المباشرة للأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية من قسم إلى قسم موالي دون أن يقدم هذا الأخير خدمات للقسم الأول، ويكون التوزيع بصفة متدرجة.

2-2- التوزيع التبادلي: في أحيان عديدة تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها، أي أن القسم يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد بخدماته، ونفس الشيء بالنسبة للثاني.[3]

---

[1] - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

[2] - عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سبق ذكره ، ص 95.

[3] - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 44.

❖ **ثالثا : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة :**

أ– الإيجابيات :

– تقوم أو تسمح بمعرفة حجم المصاريف لكل قسم؛

– طريقة جيدة لمراقبة التسيير؛

– تعطينا مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة؛

– إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلا، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها ؛

– تقوم بمتابعة تطور واتجاه تكلفة الوحدة الواحدة عبر الزمن ومن ثم تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض هذه التكلفة.

ب– السلبيات :[1]

– يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى نهاية الدورة، للقيام بحساب كل الأعباء، وهذا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومة السريعة و الملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

– لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي لم يتم استغلاله؛

– قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي قد لا يتوافق تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة، كأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي أو كل سداسي، مخصصات الإهتلاك لا تسجل إلا نهاية كل سنة وهذا ما يجعل تحميل بعض النفقات تقريبيا ؛

– ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتوجات؛

– لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي لها.

المطلب الثاني : الطرق الجزئية

❖ **أولا: طريقة التحميل العقلاني :**

أ– ظهور الطريقة : يرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى" Harry Lawrence Gantt" التايلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915. إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف، تهدف إلى عزل آثار تغير النشاط على التكاليف الوحدوية الكلية لمراكز النشاط و المنتوجات، إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة الأقسام المتجانسة.[2]

[1] – نوال مرابطي ، مرجع سبق ذكره ، ص 131.

[2] – هلال درحمون ، مرجع سبق ذكره ، ص 211.

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

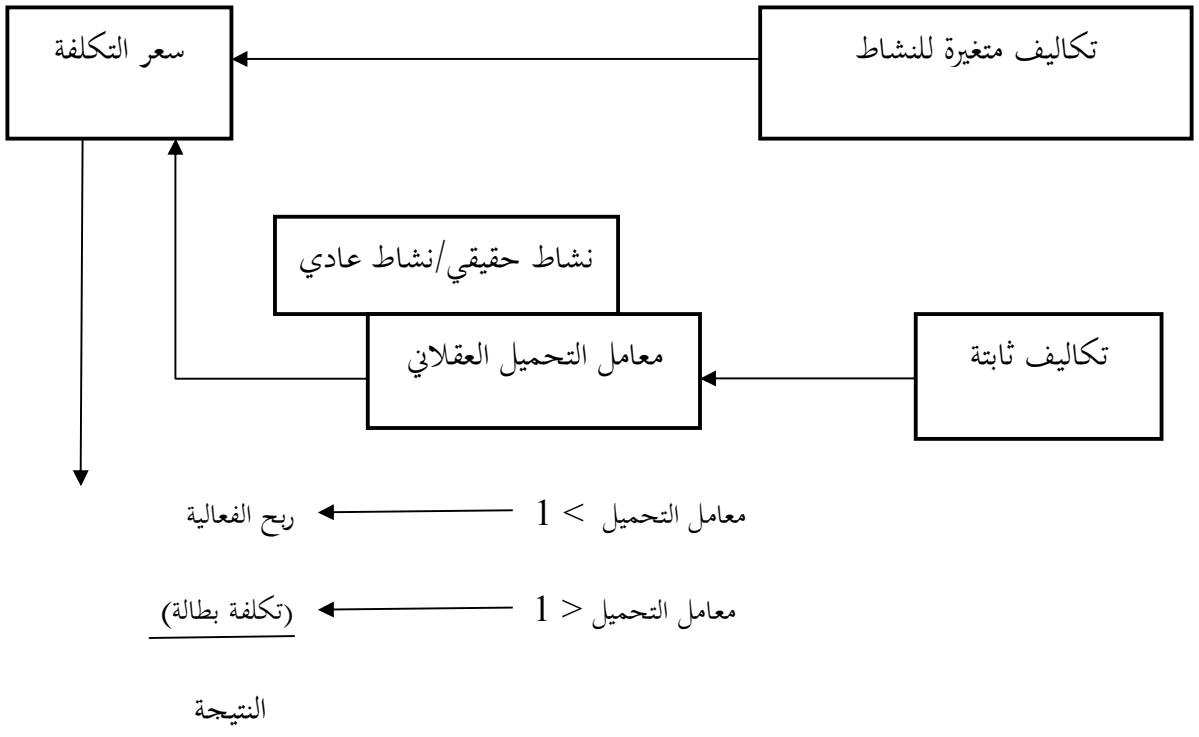
2- مبدأ الطريقة : بواسطة الفصل بين نوعين من التكاليف نحسب بطريقة التحميل النسبي جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة نسبي يقترب من الثبات، حيث تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته.

وتحسب التكاليف الثابتة إجماليا بالعلاقة :

التكاليف الإجمالية x (حجم النشاط الحقيقي/حجم النشاط العادي)

وتسمى النسبة حجم النشاط الحقيقي/حجم النشاط العادي بمعامل التحميل العقلاني الذي يستعمل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط، هذه التكاليف تحدد بهذا الحجم وتتناسب معه طردا.[2]

الشكل رقم (6.2) : مخطط يوضح طريقة التحميل العقلاني



المصدر : ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره ، ص 129.

[1] – علي رحال ، مرجع سبق ذكره ، ص 59.

[2] – ناصر دادي عدون ,مرجع سبق ذكره ,ص 116.

3- حجم النشاط العادي وحجم النشاط الحقيقي :

3-1- حجم النشاط العادي : هو عبارة عن حجم النشاط الذي تهدف المؤسسة إلى بلوغه أو تحقيقه ، إذن هو عبارة عن هدف يحدد قبل انطلاق النشاط الحقيقي للمؤسسة .

3-2- حجم النشاط الحقيقي : وهو يعبر عن ذلك النشاط الذي استطاعت المؤسسة أن تحققه فعلا خلال فترة زمنية معينة : وبالتالي فهو يتحدد بشكل نهائي عند نهاية الفترة المحاسبية المعمول بها .

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

التكاليف الثابتة المحملة في القسم = تكاليف القسم x معامل التحميل

وبتحدد حجم النشاط العادي تنتج ثلاث حالات من تحميل التكاليف الثابتة :[1]

- الحالة الأولى: إذا كان حجم النشاط العادي يساوي حجم النشاط الحقيقي، فالتكاليف الثابتة تستعمل كلية على سعر التكلفة ولا تنتج أي فرق.

- الحالة الثانية: إذا كان حجم النشاط العادي أكبر من حجم النشاط الحقيقي هذا يعني أن قدرة المؤسسة لم تستعمل وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة والفرق بين الأعباء الثابتة والأعباء الثابتة المحملة يعتبر كتكلفة نقص النشاط (خسارة).

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

وفي الحالات الثلاث يبقى سعر التكلفة للوحدة الواحدة ثابت بدون تأثير تغيرات حجم النشاط.

4- فروق التحميل العقلاني:

4-1- فرق تحميل التكاليف الثابتة : إن الانخفاض أو الارتفاع حجم النشاط يؤدي إلى احتساب تكاليف ثابتة أقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية، وبالتالي يؤثر على سعر التكلفة الذي يبقى ثابتا مهما تغير حجم النشاط، كما نعلم أيضا أن المحاسبة العامة تسجل المصاريف بصفة مجملة دون التفريق بين الثابتة والمتغيرة، وهذا الذي بدوره يؤدي إلى طرح مشكل عدم التوازن بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية عند القيام بعملية التحميل، ولتجاوز هذا الإشكال يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة) من أجل تسوية التوازن بين نتيجة الحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية.[2]

[1] - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[2] - نفس المرجع ، ص 121.

4-2- فرق المخزونات: إن تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني سوف تختلف عن الحقيقية بتأثير معامل التحميل، وهذا ما يؤثر على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التموين، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.[1]

ب- تقييم طريقة التحميل العقلاني:[2]

1- الايجابيات :

- تسمح بحساب سعر التكلفة وذلك بفصله عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته ؛
- تسمح بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتوج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
- تعد أكثر واقعية في تناولها للتكاليف الثابتة وتحميلها بالقدر الملائم.

2- السلبيات :

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

❖ **ثانيا : طريقة التكلفة المتغيرة**

أ- ظهور الطريقة: طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1936 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت تسمى بـ Direct costing وقد ترجمت خطأ بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتوج فهي إذن متغيرة .

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

---

[1] - نفس المرجع ، ص 121.

[2] - أحمد طوايبية ، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج** ،مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص104.

1- مفهوم الطريقة: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة.[1]

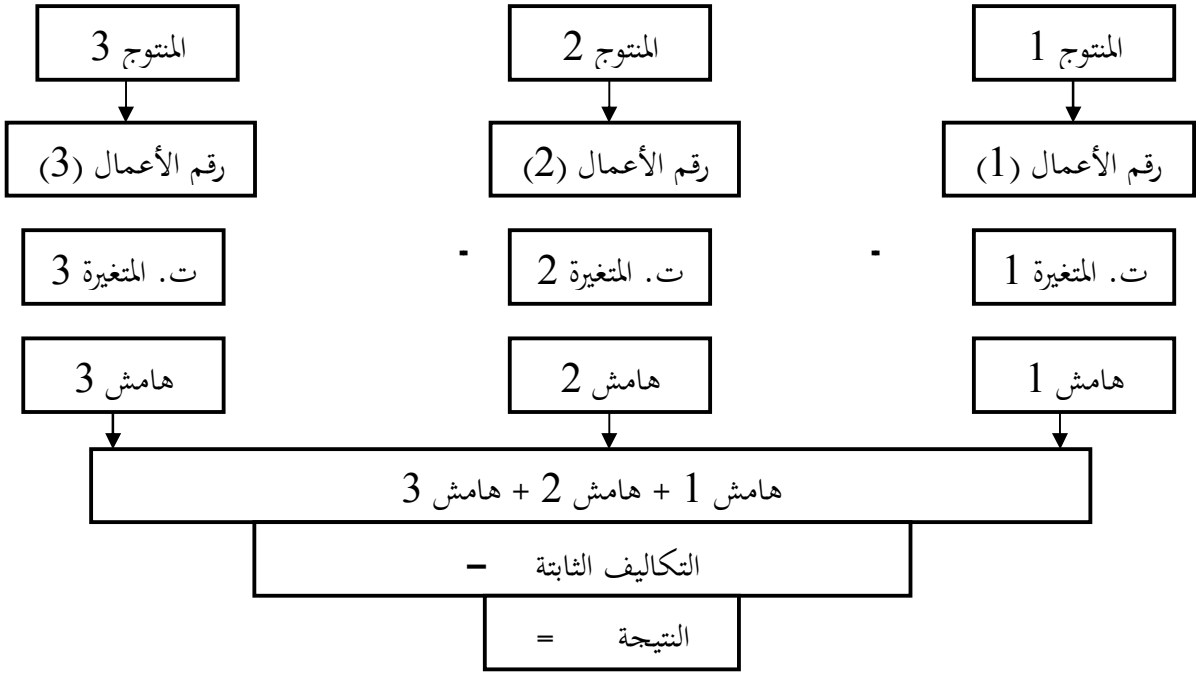
2- مبدأ الطريقة: أساسها الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، و استخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية . تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية.

ب- خصائص طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:[2]

- تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية؛
- حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتوج على حدا ؛
- تحميل التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة ؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة ؛

ويمكن توضيح سير هذه الطريقة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (7.2) : شكل يوضح طريقة التكلفة المتغيرة



المصدر : عبد الكريم بويعقوب مرجع سبق ذكره ، ص 179.

[1] - علي رحال ، مرجع سبق ذكره ، ص 70.

2 -Daniel Boussard, comptabilité Analytique, 1995, p12.

والجدول التالي يبين لنا كيفية حساب النتيجة :

الجدول رقم (2.2) : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة

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

المصدر : عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره .ص180.

ج- استعمال طريقة التكلفة المتغيرة في التسيير:

إن الهدف من طريقة التكلفة المتغيرة هو تحقيق أهداف اقتصادية، وتحليلية فهي تسمح للمؤسسة بدراسة بعض المؤشرات المساعدة في اتخاذ القرارات، ومن بين هذه المؤشرات :

1- عتبة المردودية: تمثل عتبة المردودية رقم الأعمال الذي لا تحقق المؤسسة من خلاله لا ربح ولا خسارة،أي رقم الأعمال الذي بواسطته تتمكن المؤسسة من تغطية جميع أعبائها حيث النتيجة المحققة هي مساوية للصفر.

عتبة المردودية بالقيمة = (ر ع ص x ت ثا)/ هـ . ت م

عتبة المردودية بالكمية = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

2- هامش الأمان: بعد تجاوز عتبة المردودية يمكننا تحديد هامش الأمان الذي هو عبارة عن تفاضل رقم الأعمال الفعلي مع رقم الأعمال لنقطة التعادل (عتبة المردودية).

هامش الأمان = رقم الأعمال الفعلي – رقم أعمال نقطة التعادل.

3- نسبة هامش الأمان: **نسبة هامش الأمان = (هامش الأمان / رقم الأعمال بعد الضريبة) x 100**

الأمان: ويسمى أيضا مؤشر المردودية وهو يتمثل في نسبة رقم الأعمال المتجاوز لعتبة المردودية.

د- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

1- الايجابيات :[1]

- تستعمل كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة و الثابتة ؛
- تسمح بتحديد الكمية المثلى للمبيعات بما يسمح للمؤسسة بتحقيق الأرباح وتجنب الوقوع في الخسائر؛
- تسهل عملية المقارنة بين التكاليف لمختلف الفترات وذلك باستعمال الهامش على التكلفة المتغيرة والاستغناء على أثر التكاليف الثابتة؛
- تعتبر كمصدر لتقديم المعلومات بصفة دائمة للمؤسسة .

2- السلبيات : أما فيما يخص السلبيات فنذكر ما يلي :[2]

- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات؛
- طريقة تقييم المخزونات ليست دقيقة ، لأنها تدخل ضمن عملية التقييم لأعباء التكاليف الثابتة؛
- لا تساعد إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل، لأن اتخاذ التكلفة المتغيرة كأساس في تحديد أسعار البيع على المدى الطويل، يؤدي إلى عدم المحافظة على الأصول المستثمرة في المشروع.

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

❖ أولا: طريقة التكاليف المعيارية

أ- ظهور الطريقة : ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، و كانت بكرة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة. ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى. ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، و ذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات ، تقييم الأداء.[3]

1- مفهوم الطريقة :

- التعريف01 :"هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية".[4]

---

[1] - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 139.

[2] - بوعلام بوشاشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 217.

[3] - هلال درحمون، مرجع سبق ذكره ،ص 250.

[4] - عبد الكريم بويعقوب، مرجع سبق ذكره ، ص 227.

– **التعريف 02**: "ويمكن تعريفها بأنها تكاليف محددة مسبقا وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها وإمكانياتها في تحقيق برامجها وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف، وما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية".[1]

2– أهدافها :[2]

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

– **الرقابة** : إذ تستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.

– **التسعير**: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات.

– **الإعلام** : وذلك عن طريق تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوفات تفصيلية بالإنحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق.

3– أنواع التكاليف المعيارية :[3]

3–1– التكلفة المعيارية النظرية : يمكن تحديدها على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة ، وهي تمثل الحالة التي تريد الإدارة الوصول إليها، ولا يمكن بلوغها إلا في حالات نادرة حيث تسعى المؤسسة فقط إلى الاقتراب منها.

3–2– التكلفة المعيارية المحددة إنطلاقا من تكلفة تنافسية : ترتبط بظروف السوق، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية نظرا لضعف المنافسة في السوق.

3–3– التكلفة المعيارية العادية : تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها بالقيم الحالية، أخذا في عين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حال حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

3–4– التكلفة المعيارية التاريخية : تحدد على أساس الفترة السابقة وذلك بالإعتماد على تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذلك يجب إستعمالها بحذر.

[1] – ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص 161.

[2] – عبد الكريم بويعقوب ، مرجع سبق ذكره ، ص 227.

[3] – ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ،ص 162.

ب : تحديد وتحليل الفروقات المعيارية :

1- تحديد الفروقات : تنتج الفروقات عن عدة عوامل و تحليل الفروقات يجب أن يكون بتحديد أثر كل منها و ذلك بتثبيت الأخرى، و للوصول إلى هذا الهدف يجب تحليل الفروقات الإجمالية إلى فروقات فرعية فإذا كان عنصران فقط يؤثران في الفرق مثلا الكمية و تكلفة الوحدة فيجب أن يحلل إلى:[1]

- فرق على التكلفة أو السعر يحدد بتثبيت الكمية.
- فرق على الكمية يحدد بتثبيت التكلفة أو سعر الوحدة .

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

الفروقات الإجمالية = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية

حيث ينتج لدينا عند حسابها :

- التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية ⟵ لفرق موجب ⟵ نتيجة غير مرغوب فيها.
- التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية ⟵ الفرق سالبا ⟵ نتيجة جيدة (المؤسسة لم تصل لمستوى التكاليف المحدد مسبقا).

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (3.2) : تحديد الفروقات المعيارية

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

المصدر : محمد سعيد أوكيل، **فنيات المحاسبة التحليلية**، دار الآفاق، الجزائر، 1991.

الفرق الإجمالي يساوي إلى قيمة الفرق في الكمية مع قيمة الفرق في السعر و تكون القاعدتين العامتين كالآتي :

الفرق في الكمية = (ك ف – ك م) X سعر الوحدة المعياري

الفرق في الكمية = (ك ف – ك م) X سعر الوحدة المعياري

[1] – نفس المرجع، ص163.

2- تحليل الفروقات : هناك أساسا عنصران يمكن تحليل الفروقات المتعلقة بهما وهما :[1]

2-1- تحليل انحراف الأعباء المباشرة : تتمثل الأعباء المباشرة في المواد الأولية المستعملة واليد العاملة والتي سندرس كل واحدة منها على حدا :

2-1-1- إنحراف المواد الأولية المستعملة : يعطى إنحرافها الإجمالي كما يلي :

الفروق الإجمالية = قيمة المواد الفعلية – قيمة المواد المعيارية

ويمكن تحليلها إلى:

انحراف في الكميات = (الكمية الحقيقية المستهلكة من المواد الأولية – الكمية المعيارية من المواد الأولية) x تكلفة الشراء المعيارية

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

2-1-2- إنحراف اليد العاملة : ويتم حسابه بنفس الطريقة التي تم بها حساب إنحراف المواد المستعملة حيث يتم تحليليها إلى عنصرين :

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

إنحراف معدل السعر = المدة الفعلية x (معدل السعر المعياري – معدل السعر الفعلي)

2-2- تحليل إنحراف الأعباء غير المباشرة : يمكن حساب الفوارق على الأعباء غير المباشرة للأقسام بنفس الطريقة التي تحسب بها الفروق على اليد العاملة ، إلا أنه بالإضافة إلى توزيع الفرق الإجمالي إلى فرق في السعر وفرق في الكمية وفرق مشترك ، فإن فرق السعر سوف يجزأ إلى جزأين هما : فرق النشاط وفرق الميزانية.[2]

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

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

حيث :

[1] – علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[2] – ناصر دادي عدون ، مرجع سبق، ذكره، ص174.

فرق الميزانية = الأعباء المعيارية للقسم – تكلفة الساعة للميزانية المرنة

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

– التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.

– التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا مع حجم النشاط.

$$\text{تكلفة الساعة للميزانية المرنة} = \text{التكاليف المتغيرة للوحدة المعيارية} + \frac{\text{التكاليف الثابتة المعيارية}}{\text{عدد الساعات الحقيقة}}$$

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

الفرق المشترك = فرق التكلفة x فرق الكمية

فرق النشاط = تكلفة الساعة للميزانية المرنة – التكلفة الحقيقية للقسم

ج : تقييم طريقة التكلفة المعيارية :

1– الإيجابيات :[1]

– العمل على تحسين شروط الاستغلال بناءا على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛

– إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية؛

– تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة؛

– المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير، وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء؛

– الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

[1] – أحمد طوايبية ، مرجع سبق ذكره، ص126.

2- السلبيات :[1]

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

❖ ثانيا : عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC طريقة حديثة ظهرت في بداية الستينات لإعطاء قاعدة من المعلومات أكثر ملائمة مسايرة للتوجيهات الحديثة للتسيير، والناتجة بدورها عن عدة تغيرات اقتصادية . إن نظام ABC جاء كوسيلة لمواجهة الاحتياجات الجديدة والمتزايدة للتحليل وحساب بيانات التكلفة، فكانت بمثابة أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية.

أ : مفهوم الطريقة : هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.[2]

ب : مبادئ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : تعتمد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على 5 مبادئ أساسية :

1- تحديد الأنشطة : يعرف النشاط على أنه"مجموعة المهمات المتجانسة التي يقوم بها شخص أو (مجموعة من الأشخاص) أو آلة أو (مجموعة من الآلات)".[3]

تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا.

---

[1] - نوال مرابطي ، مرجع سبق ذكره ، ص147.

[2] - محمد سامي راضي ، **مبادئ محاسبة التكاليف** ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر، 2003، ص 269.

2-Patrick Piget **: comptabilité analytique**, édition Economica, 3ème édition., 2001,p56.

2- تحديد تكلفة الأنشطة : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.[1]

3- مسببات الأنشطة : يستعمل مبدأ مسبب النشاط في مكان وحدة العمل المعروفة ، ويمكن تعريفه بأنه"وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات ، وبالتالي فهو مقياس كمي".[2]

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات : في هذه المرحلة نقوم بتحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة.[3]

5- تخصيص الموارد : إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة. [4]

ج : مزايا وعيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):[5]

1- مزايا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

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

---

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

[2] – أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص79.

[3] – هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره ، ص32.

[4] – حاج قويدر قورين، **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية بجامعة الشلف، الجزائر، ص 17.

[5] – منتدى المحاسبين العرب، **لمحة سريعة عن نظام التكاليف بالأنشطة** ، تاريخ التصفح : 25 أفريل2011 ،الساعة :19:08، http://www.acc4arab.com/acc/forumdisplay.php?f=48

2- عيوب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

- تتميز الطريقة بتكلفة مرتفعة وجهد كبير الأمر الذي يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استعمالها.
- صعوبة الاختيار السليم لمسببات التكلفة، حيث يعتبر هذا الاختيار معيار كفاءة استخدام نظام التكاليف للأنشطة.
- نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة - مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة .

المطلب الرابع : المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية[1]

تعاني المؤسسات الجزائرية من نقص في أدوات التسيير المستعملة، الذي انعكست سلبا على أنظمة التسيير المعتمد، و من أهمها عدم استعمال بعض الأنظمة المحاسبية التي تعتبر أدوات لا يمكن الاستغناء عنها، كما أن فاعلية الأنظمة و الأدوات الأخرى متوقف عليها لأن الأنظمة داخل المؤسسة تعمل بشكل متكامل، و لعل أهم هذه الأنظمة هو نظام المحاسبة التحليلية، الذي له دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة، كما أن غيابه داخل المؤسسات له أثار سلبية على المؤسسات .

❖ **أولا : أسباب عدم استعمال محاسبة تكاليف في مؤسسة الجزائرية**

هناك عدة أسباب جعلت المؤسسات الجزائرية غير قادرة أو راغبة في تبني نظام محاسبة التكاليف، من بينها:

أ- التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام السوق و صعوبات التأقلم

إن المؤسسات الجزائرية نشأت في بيئة الاقتصاد الموجه (الاشتراكي)، هذا النظام الذي يقوم أساسا على مبدأ التخطيط و الرقابة المركزية، فالإدارة في المؤسسات الاقتصادية و إلى غاية نهاية الثمانينات و بداية التسعينات كانت ما تزال خاضعة للسلطة المركزية و بالتالي ليس لديها حرية الابتكار و استعمال أساليب جديدة، و خاصة أساليب و طرق التسيير الحديثة و منها المحاسبة التحليلية و مع التحول إلى اقتصاد السوق عاشت المؤسسة الجزائرية مرحلة انتقالية و التي لم تأتي بالكثير في جانب التسيير من الناحية العملية و لكن يلاحظ الآن بعض المحاولات المحتشمة من طرف بعض المؤسسات في تطبيقها لنظام المحاسبة التحليلية.

[1] - منتدى التسيير والإقتصاد البيروني بشار، محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية / **ص01**، 2011/06/27 على 11:33، على الموقع : file:///G:/html/t1685-topic.htm

ب- عدم وجود خبير محاسبي لدى المؤسسة

إن المحاسبة التحليلية تحتاج خلال عملية بنائها و تطبيقها إلى خبير في تحديد مراكز التكلفة وأنواع التكاليف والقيام بدراسة أجزاء العمل وترميز مراكز وأنواع التكاليف والعاملين ترميزا تقبله الحوسبة وتصنيف المواد والآلات والآليات، وربما إعادة بناء هيكلية المحاسبة العامة لخدمة محاسبة التكاليف... الخ، و المؤسسات الجزائرية ككل تفتقرافتقارا شديدا للكوادر و الخبراء القادرين على بناء و تسيير نظام المحاسبة التحليلية.

ج- جهل في معرفة مهام المحاسبة التحليلية لدى الإدارة العليا للمؤسسة

كثير من أرباب وقادة العمل لا يعرفون شيئا عن بنية و وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية ويظنون أن المحاسبة العامة تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها أثناء صنع واتخاذ القرارات وخاصة أثناء وضع عرض أسعار لمنتجات المؤسسة، حيث كثيرا ما يقدر سعر العرض بطرق غير علمية .

د- الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة

كثير من قادة العمل خاصة في مؤسسات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي يهابون تطبيق المحاسبة التحليلية، خشية ظهور الواقع الإنتاجي و الإداري غير المرضي للعيان. خاصة كشف البطالة المقنعة المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية العائدة للقطاع العام .

هـ- صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف

إن تطبيق المحاسبة التحليلية ليس بالأمر السهل ويحتاج لأموال كثيرة و لسنوات عديدة. ربما لعقد من الزمن، حتى يستقر و يؤتي أكله و هذا لا يصبر عليه معظم المديرين في المؤسسات الجزائرية رغم ما يقدمه استخدام أنظمة حاسوبية متقدمة في هذا المجال من تسهيلات.

❖ ثانيا : مخاطر عدم استخدام محاسبة التكاليف في عملية التسيير في المؤسسات الجزائرية

لتأكيد أهمية نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير سوف نعرض في ما يلي الأخطار الاقتصادية و الإدارية التي تنجر عن عدم استخدام هذا النظام في تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أ- أخطار اقتصادية

إن عدم كشف سوء إستخدام عوامل الإنتاج في وقت مبكر و إزالة أسبابه قد يؤدي على المدى المتوسط و أحيانا البعيد إلى خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة بمنتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيما، خاصة في ضل المتغيرات الدولية، وإقبال الجزائر على الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

ب- أخطار إدارية

إن عدم وجود محاسبة تكاليف في المؤسسة يعني عدم وجود تقييم للعمل على مستوى مراكز التكلفة على الأقل، وعدم وجود مراكز تكلفة يعني عدم إمكانية تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة) و بالتالي عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن أو مع بعضها البعض ضمن المؤسسة نفسها أو مع إنتاجية مراكز تكلفة متجانسة في مؤسسات أخرى.

خلاصة الفصل الثاني :

يتضح من هذا الفصل والذي تناول بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث النقاط الأساسية حول دور وأهمية نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، حيث عالج المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي، ثم عالج المبحث الثاني التكلفة وسعر التكلفة، وتعرض المبحث الثالث إلى مختلف الطرق المستخدمة في المحاسبة التحليلية.

ومن خلال العرض السابق يتضح أن نظام المحاسبة التحليلية يعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة وعلى القرارات التي يتخذها مسيروا المؤسسات ويساهم أيضا في تحديد مختلف التكاليف ومراقبة التسيير ودراسة المردودية وذلك من خلال مجموعة من الطرق التي تساهم في تسيير التكاليف الذي يعد أهم هدف تسعى أي مؤسسة لتحقيقه.

إن تطبيق هذا النظام داخل المؤسسات ليس بالأمر السهل لأنه يتطلب مؤهلات تساعد على تثبيته ويتطلب تكاليف مرتفعة وهذا ما أدى بأغلب المؤسسات الجزائرية إلى عدم تطبيقه .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد :

تطرقنا في الفصلين الأولين من هذا البحث إلى العديد من الجوانب النظرية للنظام المحاسبي المالي الجديد وإلى نظام المحاسبة التحليلية، وحتى تكون دراستنا واقعية إرتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، حيث سنحاول في هذا الفصل التطبيقي عرض أهم المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع أن تؤثر على نظام المحاسبة التحليليةو كذلك إجراء دراسة ميدانية عن طريق عرض وتحليل نتائج الإستبيان لمعرفة آراء مختلف المهتمين بالمحاسبة من أكاديميين ومهنيين والطريقة والإجراءات التي تم بها إعداد الإستبيان، وفي الأخير سوف نتطرق إلى تحليل الإستبيان .

على هذا الأساس إرتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي الشكل التالي:

- المبحث الأول : المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع أن تؤثر على نظام المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثاني : عرض وتحليل قائمة الإستبيان.
- المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول : المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع أن تؤثر على نظام المحاسبة التحليلية

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم المعايير التي تبناها النظام المحاسبي المالي الجديد والمتوقع تأثيرها على نظام المحاسبة التحليلية، من خلال التطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي 01 عرض القوائم المالية وذلك بالتطرق إلى قائمة الدخل فيها، وكذلك تناول المعيار المحاسبي الدولي 02 الخاص بالمخزونات و أخيرا المعيارين 32 و 39 الخاصين بالقيمة العادلة .

المطلب الأول : أهمية تبني معيار عرض وإعداد القوائم المالية "IAS 01 "

❖ **أولا : التعريف بالمعيار** : يقوم المعيار الأول بتحديد الأوجه العامة و الشكل المطلوب في الحسابات و التقارير النهائية و الدورية و يلعب مبدأ الإفصاح المحاسبي في مكونات هذا المعيار دورا هاما و قد أوصى بوجوب عرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بشكل حقيقي و موضوعي مع إفشاء السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم و التقارير بشكل ظاهر وواضح في القوائم المالية على أن تفصح على الأقل في حالة اختيار أحد طرق المحاسبة دون الأخرى و خاصة إذا كانت هناك أحد الصناعات في نفس القطاع تستخدم طريقة أخرى. وكذلك الإفصاح عن تفضيل الطريقة عن الأخرى . و الأهم من ذلك إذا كانت هناك تغيير في هذه الطرق و السياسات من سنة إلى أخرى .[1]

وتناولت القواعد المنظمة للإفصاح في التقارير المالية كما جاءت في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ما يلي:[2]

- المعلومات التي يجب عرضها في تقرير مجلس الإدارة؛
- القواعد المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات؛
- القواعد المتعلقة بعرض القوائم المالية؛
- أساليب عرض المعلومات؛
- مكونات القوائم المالية؛
- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي؛
- المعلومات التي تعرض إما في صلب قائمة المركز المالي أو الإيضاحات؛
- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل؛

---

[1] – منتدى الكويت، **ملخص لبعض المعايير المحاسبية**، المعهد التجاري/ **ص01**، 2011/07/22، على 22:24، على الموقع :
http://www.girlsq8.com/vb/

[2] – حكيمة بوسلمة، **عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية ،جامعة البليدة، 16، 17و18 نوفمبر 2009، ص 02.

- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات؛
- التغيرات في حقوق المساهمين؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية؛
- فرضية استمرارية المؤسسة.

❖ **ثانيا : هدف المعيار ونطاق تطبيقه :**

أ- هدف المعيار : يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو لمؤسسات أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية. عدل المعيار لآخر مرة سنة 2007 ويطبق معدلا من سنة 2009 .[1]

ب- نطاق تطبيق المعيار : ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، و كذلك يمكن لمؤسسات الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وكذلك المؤسسات التي لا تسعى لتحقيق الربحو المؤسسات الحكومية .

❖ **ثالثا : أنواع القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول :**[2]

تعد المشروعات العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجري إعدادها بصورة منتظمة ودورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية ووفقا للقوانين ومعايير المحاسبة الدولية وتوصيات المنظمات المهنية، وهي :

أ- قائمة المركز المالي : وتصور المركز المالي للمشروع من حيث أصوله وخصومه أو ما له من حقوق وما عليه من إلتزامات في نهاية فترة مالية معينة.

ب- قائمة الدخل : وتصور نتيجة عمل المشروع (ربح أو خسارة) من خلال فترة مالية معينة (سوف يتم تناولها بشيء من التفصيل لاحقا) .

ج- قائمة التدفقات النقدية : وتظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) وحسب النشاطات، التشغيلية (النشاط الرئيسي للمؤسسة) التمويلية (الاقتراض والإئتمان) والاستثمارية (من الاستثمارات في الأصول المختلفة)، خلال فترات مالية معينة.

د- قائمة التغير بحقوق الملكية : وتظهر التغيرات في حقوق الملكية من إضافات أو تخفيضات (أرباح أو خسائر أوتوزيعات للأرباح أو الرصيد غير الموزع) في نهاية فترة مالية معينة.

هـ- الملاحق : السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

---

[1] – مأمون حمدان، **معايير المحاسبة الدولية**، دورة معايير المحاسبة الدولية، دمشق، كانون الأول، 2009، ص 17.

[2] – عزة الأزهر، مرجع سبق ذكره، ص 107 .

❖ **رابعا : قائمة الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول :**[1]

أ- مفهوم قائمة الدخل : هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. وتساعد التنبؤات التدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الإقتصادية للمؤسسة، كما تساعد الدائنين على تحديد إحتمال استرداد حقوقهم بالمؤسسة .

ب- مزايا قائمة الدخل :

تحقق قائمة الدخل المزايا والخصائص التالية :

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- معرفة أمكانيةتوزيع الأرباح للملاك؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدارضريبة الدخل الواجب دفعها؛
- التعرف على نشاطات المؤسسة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها.

ج- بنود قائمة الدخل : نص المعيار رقم 01 على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل وهي:[2]

- الإيراد؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر؛
- المصروف الضريبي؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- حصة الأقلية؛
- صافي الربح أو الخسارة للفترة .

بالنسبة لقائمة الدخل فنجد بعض دول العالم مازالت تعد حسابات ختامية، بينما البعض الآخر إنتقل إلى أسلوب القائمة الذي يصنف المصروفات بحسب وظيفتها، أما التصنيف الكلاسيكي للحسابات الختامية فإنه يصنفها بحسب طبيعتها لكن تصنيفها يقتصر على الوظائف الأساسية للمشروع وهي الإنتاج المتمثل في حساب التشغيل، والبيع والشراء أي الأرباح والخسائر الذي يمثل الوظيفة الإدارية والمالية.

[1] - نفس المرجع، ص 126.

[2] - القاضي حسين، حمدان مأمون، مرجع سبق ذكره، ص 277.

ويعرض الجدول التالي موقف بعض دول العالم من هذا التصنيف :

الجدول رقم (1.3) : موقف بعض دول العالم من تصنيف قائمة الدخل

البيان	قائمة	حسابات ختامية
أستراليا	✓	
فرنسا		✓
ألمانيا	✓	
إيطاليا	✓	
إسبانيا		✓
اليابان	✓	
المملكة المتحدة	✓	
الولايات المتحدة الأمريكية	✓	

المصدر : القاضي حسين، حمدان مأمون ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن ،2008، ص 24.

المطلب الثاني : معيار المخزونات " IAS 02 "

❖ **أولا : التعريف بالمعيار** : يعرف المخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 على أنه أصول :[1]

- مقتناة لغرض بيعها خلال الدورة التجارية العادية .
- تكون تحت الصنع لغرض البيع .
- تشمل مواد أو مستلزمات لاستخدامها في الإنتاج أو الخدمات .

❖ **ثانيا : تعاريف** : تستخدم التعاريف التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه :

صافي القيمة القابلة للتحقق : هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة للإكمال و التكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع .

القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو سداد إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري .

[1] – مأمون حمدان، مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي (2) المخزون، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، ص 02.

❖ **ثالثا : هدف المعيار ونطاق تطبيقه :**[1]

أ- هدف المعيار : يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عنه .

ب- نطاق تطبيقه :

1- يجب أن يطبق هذا المعيار في البيانات المالية المعدة في ظل نظام التكلفة التاريخية في محاسبة المخزون عدا :

- العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء، شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (المعيار 11 عقود الإنشاء).
- الأدوات المالية (IAS 32,IAS 39, IFRS7).
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (المعيار 41 الزراعة).

2- لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل :

- منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقا للممارسات الثابتة في تلك الصناعات .
- تجار وسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير .

❖ **رابعا : أساليب قياس تكلفة المخزون وطرق تقييمه**

أ- أساليب قياس تكلفة المخزون : يمكن استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون :

1- طريقة التكاليف المعيارية : تأخذ التكاليف المعيارية بالإعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والكفاءة والطاقة المستخدمة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

2- طريقة التجزئة :تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش ربح متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى.

[1] - نفس المرجع، ص 01.

ب- طرق تقييم المخزونات :

1- طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) : تفترض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون الذي تم شرائه أو إنتاجهأو لايباع أو لا، وبالتالي فإن بنود المخزون الباقية في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

2- طريقة متوسط التكلفة المرجحة : في ظل طريقة المتوسط المرجح للتكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزون المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

ملاحظة :

لقد سمح المعيار المحاسبي الدولي باستخدام طريقة أخرى فيما يسمى بالمعالجة البديلة عن طريق إستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO حيث تفترض هذه الطريقة أن بنود المخزون الذي تم شرؤها أو إنتاجها مؤخرا تباع أولا، وبالتالي فإن المخزون الباقي في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها أو إنتاجها أولا.

❖ **خامسا : الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية** : يجب أن تفصح البيانات المالية عن :

أ- السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون .

ب- مجمل مبالغ المخزون السلعي المدرجة وتفاصيل تلك المبالغ مصنفة بطريقة تلائم المؤسسة.

ج- المخزون السلعي المدرج بصافي القيمة الممكن تحقيقها.

هـ- الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون.

و- مبلغ المخزون السلعي المدرج ومقدم كرهن لقاء التزامات.

- تعتبر المعلومات المتعلقة بالقيم المدرجة للمخزون طبقا لتصنيفاته المختلفة، والتغيير في هذه الموجودات معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

- تشتمل تكلفة المخزون الذي أعتبر كمصروف خلال الفترة على تلك التكاليف التي أدخلت مسبقا في قياس أصناف المخزون المباع والتكاليف الصناعية غير المباشرة والقيمة غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون ويجوز بناء على ظروف المؤسسة إدخال تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

- كما طلب المعيار عند استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا الإفصاح عن الفرق بين قيمة بضاعة آخر المدة المدرجة في قائمة المركز المالي وعن أي مما يلي :

أ- قيمة المخزون آخر المدة محسوبا على أساس طريقة FIFO والمتوسط المرجح من جهة وصافي القيمة الممكن تحقيقها من جهة أخرى أيهما أقل.

ب- قيمة المخزون السلعي في تاريخ قائمة المركز المالي محسوب على أساس التكلفة الجارية وصافي القيمة الممكن تحقيقها أيهما أقل.

- تطبق بعض المؤسسات أسلوب عرض مختلف لقائمة الدخل يؤدي إلى إظهار مبالغ مختلفة للتكلفة عن التكلفة المعترف بها كمصروف خلال الفترة. وبالتالي تفصح المؤسسة عن قيمة التكاليف التشغيلية القابلة

للتحميل لإيرادات الفترة، مبوبة حسب طبيعتها. في هذه الحالة تفصح المؤسسة عن التكاليف المعترف بها كمصروف للمواد الخام، وتكاليف الأجور والتكاليف التشغيلية الأخرى بالإضافة إلى صافي قيمة التغير في المخزون للفترة.

المطلب الثالث : المعايير الخاصة بالقيمة العادلة

أنشأت مدرسة القيمة العادلة تصحيحا للخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، وقد استندت هذه المدرسة في واقعها العملي على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم " 29 " المسمى التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع .[1]

❖ **أولا : الإفصاح والعرض " IAS 32 "**

أ– التعريف بالمعيار : هو معيار يحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

ب– أهداف المعيار : إن أهداف المعيار هي كما يلي:

– وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية كمطلوبات أو حقوق ملكية.

– وضع مبادئ لإجراء المقاصة بين الأصول المالية والمطلوبات المالية.

إن معيار المحاسبي الدولي 32 قام بتوضيح بنود للإفصاح عن سياسات القيمة العادلة أهمها ما يلي:[2]

– الإفصاح عن الطرق التي تم على أساسها تقدير القيم العادلة للاستثمارات في الأسهم والسندات.

– الإفصاح عن طريقة معالجة الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية .

– الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحققة الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية .

– فيما يتعلق بالأوراق المالية المتوفرة للبيع فان الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع هذه الأسهم والسندات والمعترف بها في بيان الأرباح والخسائر يجب أن يتم عرضها بشكل منفصل عن الأرباح والخسائر الناجمة عن إعادة تقييم هذه الأسهم بالقيمة العادلة.

– الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أي خسارة جراء الهبوط غير المؤقت في قيمة الاستثمارات.

– ا لإفصاح عن الالتزامات المالية، نوعيتها (تجارية أو غير تجارية) لأجل تمييز ما يقاس منها بالقيمة العادلة .

---

[1] – حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2008/2007، ص133.

[2] – محمد محمود بشارة، **تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة في البنوك الأردنية طبقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية**، قسم العلوم الإدارية والمالية – المحاسبة – كلية الحصن الجامعية، جامعة البلقاء التطبيقية ، الأردن، ص 12.

❖ **ثانيا : الاعتراف والقياس " IAS 39 "**

أ- التعريف بالمعيار : جاء المعيار المحاسبي الدولي (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس لتوضيح مفهوم القيمة العادلة وتعريف مفهوم الأدوات المالية والمشتقات المالية التي تقاس جميعها بالقيمة العادلة .

ب- هدف المعيار : هدف هذا المعيار هو تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالموجودات المالية والمطلوبات المالية وقياسها والإفصاح عنها .

لقد جاء معيار المحاسبة الدولي (39) ليبحث في الأدوات المالية من حيث الاعتراف بها وقياسها وتطبيق القيمة العادلة في المحاسبة عنها، والإفصاح عنها كتكملة للمعيار (32) .

ج- قياس القيمة العادلة : وتعرف بأنها القيمة التي يتم بها شراء أصل أو بيع ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية ومطلعة في نفس الوقت أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية.

يجب الإبلاغ عن أية أرباح أو خسائر جراء التغير في القيمة العادلة لأصل مالي أو مطلوب مالي كالتالي:[1]

- يجب إدخال أية أرباح أو خسائر في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

- أما الأرباح أو الخسائر غير المحققة الناتجة من أصل مالي متوفر للبيع فتعالج بإدخالها في صافي ربح أو خسارة الفترة أو يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من الأصل عن طريق بيعة مثلا .

د- الأدوات والمشتقات المالية :[2]

1- الأداة المالية : هي أي عقد ينشأ عن كل من : موجودات مالية لمؤسسة ومطلوبات مالية على المؤسسة أو حقوق مساهمين لمؤسسة أخرى . ومنها تشتق التعريفات التالية أدناه :

1-1- الأصل المالي : إما أن يكون نقد، أو حق تعاقدي لاستلام نقد أو موجودات مالية أخرى من مؤسسة أخرى، أو حق تعاقدي لتبادل الأدوات المالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط مواتية، أو أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى .

2-2- المطلوبات المالية : هي أية مطلوبات عبارة عن التزامات تعاقدية من اجل تسليم نقد أو موجودات مالية أخرى لمؤسسة أخرى، أو لتبادل الأدوات المالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط .

2- المشتق المالي : يتلخص مفهوم المشتقات المالية إلى أنها عقود يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي ولا تتطلب إستثمارات مبدئية وتعتمد قيمتها على الأصل المعني موضوع العقد .

[1] - نفس المرجع، ص 10.

[2] - نفس المرجع، نفس الصفحة.

المبحث الثاني : عرض وتحليل قائمة الإستبيان

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الإستبيان الخاص بآثار النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية حيث إعتمدنا بشكل رئيسي على أداة الاستبيان لمعرفة مختلف آراء المعنيين بالمحاسبة حول التغيرات الحاصلة في هذا الميدان، ولكون هذه الأداة تعتبر من أهم الأدوات الحديثة المستعملة في البحث العلمي.

المطلب الأول : تصميم قائمة الإستبيان

مرت عملية تصميم الإستبيان على المراحل التالية :

❖ **أولا : بيانات الدراسة** : تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي :

أ– البيانات الثانوية : وهي تمثل الجانب النظري من البحث حيث حاول الطالب – حسب إستطاعته وما توفرت لديه من وسائل وأدوات – بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال النظام المحاسبي المالي الجديد والمحاسبة التحليلية، وكذلك دراسة مجموعة من الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتي تعتبر من المصادر الأساسية في هذا البحث.

ب– البيانات الأولية : هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لإختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الإستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة والتي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لتحديد آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية.

قبل نشره خضع الاستبيان لعملية تدقيق من قبل بعض الأساتذة من جامعة ورقلة، ينتمون لإختصاصات علمية مختلفة. وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب.

❖ **ثانيا : حدود الدراسة الميدانية** : تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

أ– الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة على مستوى مناطق : حاسي مسعود، ورقلة، الوادي وباتنة لدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين على مستوى المؤسسات ومكاتب المحاسبة .

ب– الحدود الزمانية : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر من 24 جوان 17 جويلية من نفس السنة .

ج– الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأساتذة والطلبة الجامعيين ومدراء الأقسام على مستوى المؤسسات والمكاتب المتخصصة في ميدان المحاسبة .

د– الحدود الموضوعية : إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع التوجه الجديد للمحاسبة من المخطط إلى النظام عن طريق تبني المعايير الدولية للمحاسبة .

المطلب الثاني : عرض الدراسة الوصفية للعينة محل الدراسة

روعي في إختيار المجتمع محل الدراسة أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والمؤسسات التي تتوفر على نظام للمحاسبة التحليلية على قدر الإمكان حيث يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة، محافظي الحسابات ومحاسبي المؤسسات، حيث تم توزيع 40 إستمارة إستبيان وقد تم بعد عملية الفرز والتنظيم الإبقاء على 33 إستمارة استبعدت منها 07 إما للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات.

وتتمثل الدراسة الوصفية للعينة فيما يلي :

❖ **أولا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس**

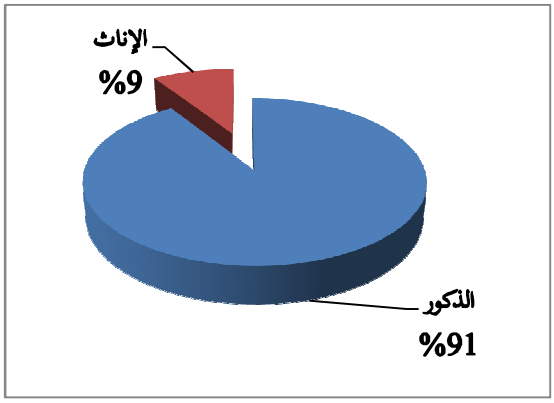
تتكون عينة الدراسة من 33 فردا، منهم 30 ذكرا و03 إناث، حيث بلغت نسبة الذكور 91% ، في حين بلغت نسبة الإناث 9% وذلك حسب ما يوضحه الجدول و الشكل المواليين :

الجدول رقم(2.3) : توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	30	%91
إناث	3	%9
المجموع	33	%100

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم(1.3) : توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

❖ **ثانيا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر**

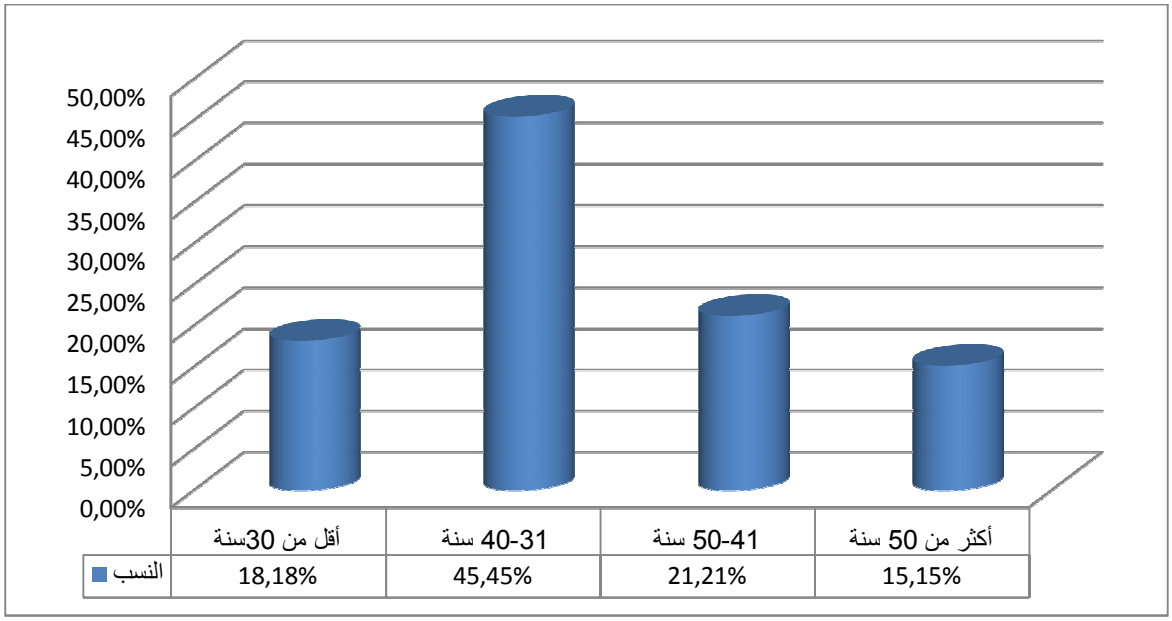
تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن هناك تباين في أعمار الأفراد وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 31- 40 سنة بنسبة مئوية تفوق 45.45% ، ثم تليها الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بنسبة مئوية تفوق 21.21%، ثم تليها الفئة العمرية الأقل من 30 سنة بنسبة مئوية تفوق 18.18% وأخيرا الفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة مئوية تفوق 15.15%، لذلك نستنتج أن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في العينة محل الدراسةتميل إلى أعمار متقدمة بعض الشيء في السن مما يعني أن لديها الخبرة الكبيرة في ميدان المحاسبة وهذا ما سوف ينعكس على نتائج الدراسة بالإيجاب ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول والشكل المواليين :

الجدول رقم (3.3) : توزيع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	6	15	7	5	33
النسبة	%18.18	%45.45	%21.21	%15.15	%100

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم (2.3) : توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

❖ **رابعا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة**

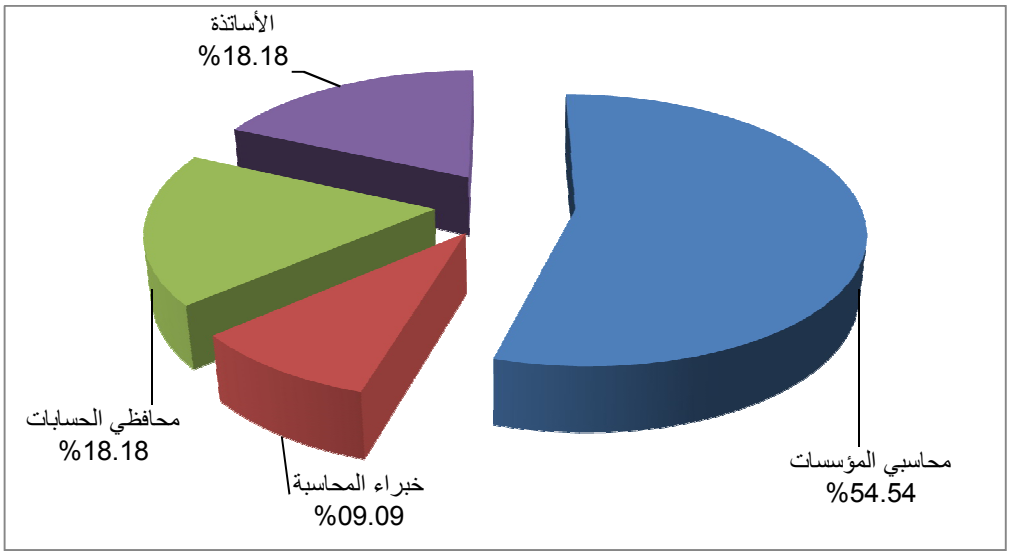
تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد من المحاسبين كون موضوع البحث يمس بدرجة كبيرة المؤسسات وقد بلغ عدد محاسبي المؤسسات 18 محاسب أي بنسبة تفوق 54.54%، في حين بلغ عدد خبراء المحاسبة 03 خبراء أي بنسبة تفوق 09.09%، أما محافظوا الحسابات والمحاسبين المعتمدين فقد بلغ عددهم 06 محافظي حسابات أي بنسبة تفوق 18.18%، أما الأساتذة فقد بلغ عددهم 06 أساتذة أي بنسبة تفوق 18.18%، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول والشكل الموالين :

الجدول رقم (4.3) : توزيع العينة حسب الوظيفة

البيان	محاسبي المؤسسات	خبراء المحاسبة	محافظي الحسابات	الأساتذة	المجموع
التكرار	18	03	06	06	33
النسبة	%54.54	%09.09	%18.18	%18.18	%100

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

الشكل رقم (3.3) : توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

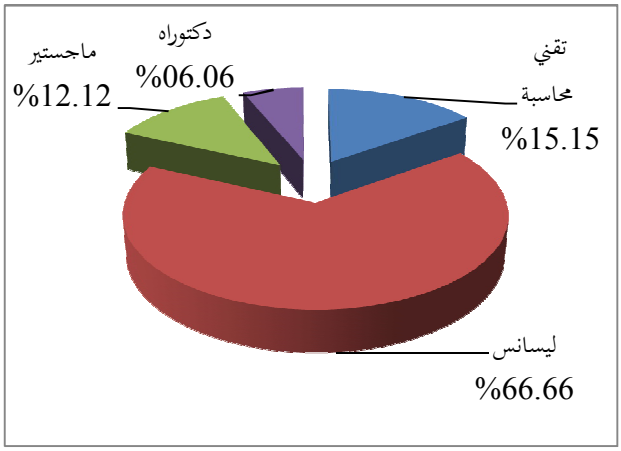
❖ **رابعا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 22 فردا بنسبة مئوية تفوق 66.66%، في حين بلغ عدد الأفراد من حاملي شهادة التقني في المحاسبة 05 أفراد بنسبة مئوية تفوق 15.15% وترجع هذه النسبة إلى المحاسبين الموجودين على مستوى المؤسسات، أما عدد الأفراد من حاملي شهادة الماجيستير فقد بلغ 04 أفراد بنسبة مئوية تصل إلى 12.12% وأفراد حاملي شهادة

الدكتوراه فقد بلغ 02 من الأفراد بنسبة مئوية تصل إلى 06.06%، أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى جامعي مما يعطي الأهمية للنتائج المتوصل إليها في البحث ويمكن التوضيح من خلال الجدول والشكل الموالين :

جدول رقم(5.3): العينة حسب المؤهل العلمي **شكل رقم(4.3)**:توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	22	%66.66
تقني محاسبة	05	%15.15
ماجيستير	04	%12.12
دكتوراه	02	%06.06
المجموع	33	%100



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

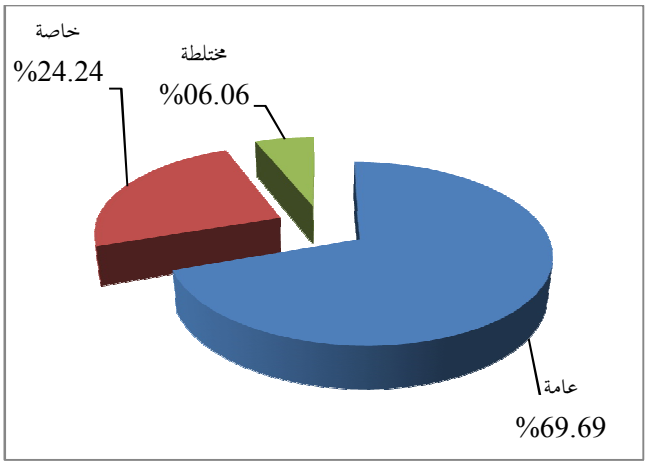
المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

❖ **خامسا: توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة**

تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد ينتمون إلى مؤسسات القطاع العام حيث بلغ عددهم 23 فردا بنسبة مئوية تفوق 69.69%، في حين بلغ عدد الأفراد من مؤسسات القطاع الخاص 08 أفراد بنسبة مئوية تصل إلى أكثر من 24.24%، أما عدد الأفراد من مؤسسات القطاع المختلط فقد بلغ 02 من الأفراد بنسبة مئوية تصل إلى أكثر من 06.06%، ويمكن التوضيح من خلال الجدول والشكل الموالين :

جدول رقم(6.3): العينة حسب طبيعة المؤسسة **شكل رقم(5.3)**:توزيع العينة حسب متغير طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	التكرار	النسبة
عامة	23	%69.69
خاصة	08	%24.24
مختلطة	02	%06.06
المجموع	33	%100



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

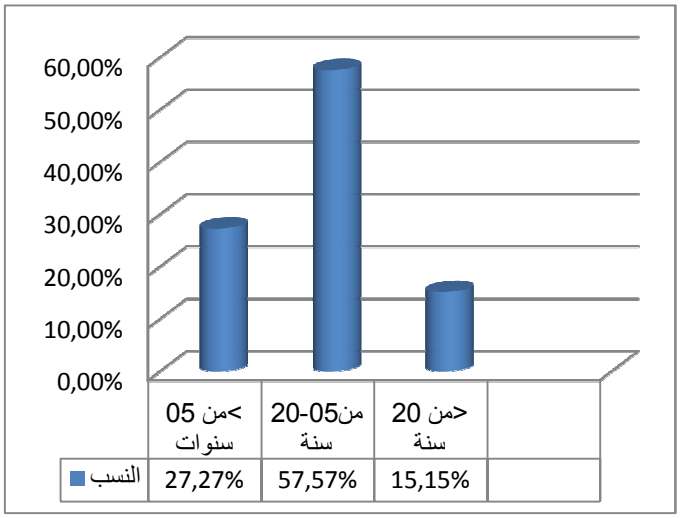
❖ **سادسا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

تبعا لأفراد العينة محل الدراسة نلاحظ أن أغلب الأفراد لديهم خبرة تتراوح ما بين 05 سنوات إلى 20 سنة خبرة حيث قدر عددهم بـ 19 فردا بنسبة مئوية تصل إلى أكثر من 57.57%، ثم تأتي فئة الأفراد الذين لا تزيد خبرتهم عن 05 سنوات حيث قدر عددهم بـ 09 أفراد بنسبة مئوية تصل إلى أكثر من 27.27%، وأخيرا الفئة التي تزيد خبرتهم عن 20 سنة حيث قدر عددهم بـ 05 أفراد بنسبة مئوية تصل إلى أكثر من 15.15%، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول والشكل المواليين :

الجدول رقم(7.3) : توزيع العينة حسب الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
< من05 سنوات	09	%27.27
20-05 سنة	19	%57.57
> من 20 سنة	05	%15.15
المجموع	33	%100

الشكل رقم(6.3) : توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

المبحث الثالث : تحليل الإستبيان

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل نتائج الإستبيان المقدم لأفراد العينة وذلك من خلال تبيان الأدوات الإحصائية المستعملة و تحليل المحاور الأساسية للأسئلة عن طريق حساب التكرارات و النسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية من أجل حوصلة النتائج لإجابات عينة الدراسة .

المطلب الأول : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الإستبيان

بعد تحصيل العدد النهائي للإستبيانات المقبولة، تم الإعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي في شكل جداول لترجمتها، كما تم إستخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة المعروفة باسم (Statistical Package For Sosail Sciences -SPSS-) في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي :

- إستخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الإستبيان .
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الإستبيان بالإستناد إلى إجابات أو إختبارات أفراد العينة .
- قياس الإنحراف المعياري لمعرفة مدى إنحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية .

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) ذي الثلاث درجات لقياس رأي أفراد العينة ويسهل على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم(8.3) : مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالب

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح (Weighted Mean)، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي :

الجدول رقم(9.3) : معايير تحديد الإتجاه

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثاني : تحليل نتائج الإستبيان

❖ **أولا : تحليل إتجاهات أفراد العينة الخاصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر :**

الجدول رقم (10.3) : تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	00	3	30	2,90	0.29	موافق
	%	00	9,1	90,9			
السؤال الثاني	التكرار	25	3	5	1,39	0.74	غير موافق
	%	75,8	9,1	15,2			
السؤال الثالث	التكرار	16	3	14	1,93	0.96	محايد
	%	48,5	9,1	42,4			
السؤال الرابع	التكرار	1	6	26	2,75	0.50	موافق
	%	3,0	18,2	78,8			
السؤال الخامس	التكرار	2	7	24	2,66	0.59	موافق
	%	6,1	21,2	72,7			
السؤال السادس	التكرار	00	11	22	2,66	0.47	موافق
	%	00	33,3	66,7			
تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر		**-**	**-**	**-**	**2.38**	**-**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (10.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر والذي يمثل أحد أهم إفرازات العولمة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.38 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي من (2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا أغلب أفراد العينة، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة مع تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر.

❖ثانيا : تحليل إتجاهات أفراد العينة الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

الجدول رقم(11.3) : تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	00	7	26	2,78	0.41	موافق
	%	00	21,2	78,8			
السؤال الثاني	التكرار	7	5	21	2.42	0.83	موافق
	%	21,2	15,2	63,6			
السؤال الثالث	التكرار	00	8	25	2.75	0.43	موافق
	%	00	24,2	75,8			
السؤال الرابع	التكرار	00	2	31	2.93	0.24	موافق
	%	00	6,1	93,9			
السؤال الخامس	التكرار	3	6	24	2.63	0.65	موافق
	%	9,1	18,2	72,7			
السؤال السادس	التكرار	2	14	17	2.45	0.61	موافق
	%	6,1	42,4	51,5			
تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF		-	-	-	**2.66**	-	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (11.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF والذي يمثل أحد أهم الخطوات في سبيل إصلاح الممارسة المحاسبية في الجزائر حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.66 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي من (2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا جميع أفراد العينة، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة مع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

❖ثالثا : تحليل إتجاهات أفراد العينة الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

الجدول رقم(12.3) : نظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	5	4	24	2.57	0.75	موافق
	%	15,2	12,1	72,7			
السؤال الثاني	التكرار	6	8	19	2.39	0.78	موافق
	%	18,2	24,2	57,6			
السؤال الثالث	التكرار	15	5	13	1.93	0.93	محايد
	%	45,5	15,2	39,4			
السؤال الرابع	التكرار	7	7	19	2.39	0.86	موافق
	%	21,2	21,2	57.6			
السؤال الخامس	التكرار	6	8	19	2.39	0.78	موافق
	%	18,2	24,2	57,6			
السؤال السادس	التكرار	11	9	13	2.06	0.86	محايد
	%	33,3	27,3	39,4			
تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF		**-**	**-**	**-**	**2.29**	**-**	**محايد**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (12.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة تتسم بالحياد نحو بعض العبارات المتعلقة بنظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF والذي يمثل الدور الذي كان يقوم به نظام المحاسبة التحليلية في المخطط المحاسبي الوطني الذي كان مطبقا في السابق وتطلعات المؤسسات الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة تحليلية فعال يستجيب لمختلف إحتياجاتها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.29 والذي يقع ضمن الفئة الثانيةمن فئات ليكارت الثلاثي من (1.67 إلى2.66) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة محايد.

❖رابعا : تحليل إتجاهات أفراد العينة الخاصة بالتأثيرات المتوقع حدوثها على نظام المحاسبة التحليلية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي

أ– على أساليب تقييم المخزونات :

الجدول رقم(13.3) : التأثيرات المتوقع حدوثها على أساليب تقييم المخزونات

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	4	8	21	2.51	0.71	موافق
	%	12,1	24,2	63,6			
السؤال الثاني	التكرار	7	9	17	2.30	0.80	محايد
	%	21,2	27,3	51,5			
السؤال الثالث	التكرار	9	5	19	2.30	0.88	محايد
	%	27,3	15,2	57,6			
السؤال الرابع	التكرار	5	13	15	2.30	0.72	محايد
	%	15,2	39,4	45,5			
السؤال الخامس	التكرار	00	2	31	2.93	0.24	موافق
	%	00	6,1	93,9			
تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF		-	-	-	**2.47**	-	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (13.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بأثر النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF على أساليب تقييم المخزونات والذي يمثل التأثيرات بإلغاء طريقة من طرق تقييم المخزونات وهي طريقة ما ورد أخيرا صدر أولا (LIFO) حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.47 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي من (2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا أغلب أفراد العينة، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة تقر بأن إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) من آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائريSCF على نظام المحاسبة التحليلية.

ب- حول أسلوب القياس بالقيمة العادلة :

الجدول رقم(14.3) : التأثيرات المتوقع حدوثها حول أسلوب القياس بالقيمة العادلة

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	3	8	22	2.57	0.66	موافق
	%	9,1	24,2	66,7			
السؤال الثاني	التكرار	29	04	00	1.12	0.33	غير موافق
	%	87.9	12.1	00			
السؤال الثالث	التكرار	5	3	25	2.60	0.74	موافق
	%	15,2	9,1	75,8			
السؤال الرابع	التكرار	3	8	22	2.57	0.66	موافق
	%	9,1	24,2	66,7			
السؤال الخامس	التكرار	00	4	29	2.87	0.33	موافق
	%	00	12,1	87,9			
تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF		-	-	-	**2.35**	-	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (14.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بتبني أسلوب القياس بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF وأثر ذلك على حساب سعر التكلفة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.35 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي من (2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا أغلب أفراد العينة، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة تقر بأن هناك أثر للقياس بأسلوب القيمة العادلة المتبنى من النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF على نظام المحاسبة التحليلية.

ج- على طرق حساب التكاليف

الجدول رقم(15.3) : التأثيرات المتوقع حدوثها على طرق حساب التكاليف

العبارات		الإستجابات			المؤشرات الإحصائية		الإتجاه
		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	إتجاه العينة
السؤال الأول	التكرار	00	4	29	2.63	0.60	موافق
	%	00	12,1	87,9			
السؤال الثاني	التكرار	3	3	27	2.72	0.62	موافق
	%	9,1	9,1	81,8			
السؤال الثالث	التكرار	2	8	23	2.87	0.33	موافق
	%	6,1	24,2	69,7			
تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF		-	-	-	**2.74**	-	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب حسب نتائج الإستبيان

تشير الأرقام في الجدول رقم (15.3) إلى أن إتجاهات أفراد عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأثر النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF على طرق حساب التكاليف حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.74 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي من (2.34 إلى3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، والتي تؤكد رضا جميع أفراد العينة، ومن خلال الإتجاه العام للعينة لكل الإجابات نقول أن أفراد العينة تقر بأن هناك أثر على طرق حساب التكاليف من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF على نظام المحاسبة التحليلية.

خلاصة الفصل الثالث :

تسعى الدولة الجزائرية ومن خلال ما توفره من إمكانيات إلى فتح آفاق جديدة للمؤسسات الجزائرية وذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة وذلك سعيا منها لتهيئتها لدخول معترك الأسواق الدولية في ظل قرب الجزائر من الإنضمام لمنظمة التجارة العالمية .

وقد إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل أثر النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في حقل المحاسبة ومن خلال دراسة وتحليل لآراء الفئة محل الدراسة نستنتج ما يلي :

- تشير نتائج الإستبيان بالنسبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد وهذا باتفاق إلى حد كبير أنه يجب توفير البيئة المناسبة على مستوى الإقتصاد والتنظيم القانوني والمؤسسة من أجل إنجاح هذا النظام الجديد.

-تشير نتائج الإستبيان بالنسبة للآثار المتوقعة الحدوث المطروحة على الفئة محل الدراسة إلى انه يوجد إتفاق كبير على هذه الآثار.

الـخاتمـة

باعتبار أن معايير المحاسبة الدولية مصطلح جديد في الساحة الاقتصادية الجزائرية والمجسدة من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد، فقد تطرقنا في هذا الموضوع إلى الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحاسبة التحليلية من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة " **ما هي الآثار المتوقعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على المحاسبة التحليلية ؟** " فاستنتجنا أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية هو النقطة المحورية من أجل إعداد نظام محاسبة تحليلية يتماشى وطموحات المؤسسات وذلك عن طريق إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات والمهتمين بالمحاسبة لمعرفة أهم الآثار المتوقع حدوثها.

1. نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة، وذلك كما يلي:

– الفرضية الأولى : والتي تنص على أنه " تطبيق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية من شأنه التأثير على البيئة الإقتصادية والقانونية وعلى المؤسسة الجزائرية " ولقد تم تأكيدها حيث وجدنا أن النظام المحاسبي المالي الجديد ومن خلال تطبيقه للمبادئ والقواعد التي جاء بها سوف يؤثر حتما على البيئة الإقتصادية والقانونية وعلى المؤسسة الجزائرية وذلك بسبب المرجعية الدولية التي تبناها عن طريق تطبيقه لمبادئ وقواعد المعايير المحاسبية الدولية.

– الفرضية الثانية : والتي تنص على أن " تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وحده غير كفيل بإقامة نظام للمحاسبة التحليلية " ولقد تم تأكيدها حيث أنه لابد على المؤسسات قبل تطبيق المحاسبة التحليلية معرفة أهميتها ودورها الذي تلعبه في المؤسسة وذلك لا يكون إلا بتكوين وتأطير المحاسبين من أجل التحكم في هذه الأداة التسييرية.

– الفرضية الثالثة : والتي تنص على أن " هناك تأثير للنظام المحاسبي المالي الجديد على تقييم المخزونات، أسلوب القياس بالقيمة العادلة وعلى طرق حساب التكاليف بسبب تطبيقه لمبادئ وقواعد جديدة مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية " ولقد تم تأكيدها حيث تبين من خلال الدراسة أن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي أعتمد في إعداد إطاره المفاهيمي بدرجة كبيرة على المعايير المحاسبية الدولية، سوف يؤثر على أساليب التقييم للمخزونات وذلك باعتماده على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا في تقييم المخزونات وإلغائه لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا بسبب عدم إعطائها تقييما دقيقا للمخزونات وهذا يؤثر على مخرجات النظام المحاسبي المالي المتمثل في القوائم المالية، ويؤثر أيضا على حساب سعر التكلفة من خلال إعتماده على أسلوب القياس بالقيمة العادلة و أخيرا على طرق حساب التكاليف من خلال إتاحته إستخدام جدول حساب النتائج حسب الوظيفة.

2. نتائج البحث :

– تجاوبا مع التطور والتوسع التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية؛

– تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات؛

– قامت الجزائر بتغير مخططها المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، أملا في جلب المستثمرين الأجانب و الالتحاق بالركب الدولي، باعتبار أن المخطط السابق لا يتماشى ومتطلبات هذه التغيرات الاقتصادية، وعدم توفير معالجات محاسبية لبعض المشاكل المحاسبية كالضرائب المؤجلة عقد الإيجار التمويلي،...الخ.ولهذا جاء النظام المحاسبي المالي الجديد لتوفير الحلول لها.

– لقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بمبادئ محاسبية جديدة لم تكن موجودة وفق المخطط المحاسبي الوطني كمبدأ القيمة العادلة، والذي يتطلب إدراج مختلف العناصر ضمن الكشوف المالية وفقا لقيمتها الحقيقة في تاريخ إعداد الكشف، وليس تاريخ الحصول عليها مع محافظته على مبدأ التكلفة التاريخية عند التقييم الأولي ، ثم يتم إعادة التقييم خلال كل نهاية فترة مالية. إضافة إلى أسبقية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني ، أي يتم الأخذ بعين الاعتبار الجانب الاقتصادي قبل الجانب القانوني وهذا ما يظهر جليا في عقد الإيجار التمويلي.

– إن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القوائم المالية أو(الكشوف المالية) الواجب إعدادها ونشرها من قبل المؤسسات، والمتمثلة في : الميزانية، جدول النتائج، كشف التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)، كشف التغيرات في رؤوس الأموال، والملاحق.

– جاء النظام بمدونة حسابات تشمل 07 أصناف محاسبية، حيث تم تجميع الصنف الرابع والخامس للمخطط المحاسبي الوطني في صنف واحد الصنف الرابع "حسابات الغير"، وتم حذف الصنف 08 "النتائج"، بل يضعها مباشرة ضمن حسابات رؤوس الأموال، أي تم اختصار مرحلة التحويل من حسابات النتيجة إلى حسابات رؤوس الأموال وهذا شيء جيد. ولكن هذا ما لا نجده ضمن معايير المحاسبة الدولية، فهي لا تعتمد أرقام الحسابات في عملية التقييد المحاسبي.

– نظام المحاسبة التحليلية ضروري للمؤسسات إذ لابد على المؤسسات من تكوين متخصصين في هذا المجال.

– من خلال الدراسة الميدانية ومن نتائج تحليل الإستبيان إتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤثر على نظام المحاسبة التحليلية .

– غياب المحاسبة التحليلية في أغلب المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يعرقل، ويشكل حاجزا بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد ، لأنه يعتمد على معطيات المحاسبة التحليلية في إعداد بعض القوائم، ولكن حسب العينة محل الدراسة هناك وجود إهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بضرورة وضع نظام للمحاسبة التحليلية.

– ويمكن تفسير توجه أفراد العينة حول وجود آثار للنظام المحاسبي المالي الجديد على نظام المحاسبة التحليلية بسبب تبنيه لمرجعية محاسبية دولية تختلف كثيرا عن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان مطبقا.

3. توصيات البحث :

– على المؤسسات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها ومحاسبيها في هذا النظام.

– على الهيآت المنجزة لهذا النظام إصدار التفسيرات والتوضيحات للأمور الغامضة.

– جعل المحاسبة التحليلية إلزامية التطبيق وليست اختيارية في الجزائر.

– على المؤسسات الجزائرية النظر إلى هذا النظام كنظام وليس كمخطط.

– يجب أن يتم تغيير أو تعديل كل الجهات التي لها علاقة بالاقتصاد والمؤسسات الاقتصادية لتتماشى والنظام المحاسبي المالي الجديد.

– يجب تدعيم هذا النظام وترقيته من الجانب الأكاديمي أولا.

4. آفاق البحث :

وفي الأخير نقول أن هذا البحث في إطار الآثار المتوقع حدوثها على نظام المحاسبة التحليلية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يتطلب وقت وتعمق أكبر وأوسع من كل الجوانب، لذا فمن الضروري الإشارة إلى أنه توجد أفكار ومواضيع عديدة غامضة تتطلب الدراسة قد تكون منطلق لإشكاليات أخرى للبحث منها:

– أثر المعايير المحاسبية الدولية على نظام المعلومات المحاسبي، وكيفية تنميطه مع النظام المحاسبي المالي.

– أثر المعايير المحاسبية الدولية على التسيير المالي.

– أثر المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي.

المراجع

1. قائمة المراجع باللغة العربية :

أولا: الكتب :

1. أحمد صلاح عطية، **محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

2. أحمد نور ، **محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية** ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1993.

3. القاضي حسين، حمدان مأمون ، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008.

4. أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

5. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون طبعة، مصر، 2004.

6. بوعلام بوشاشي، **المنير في المحاسبة التحليلية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.

7. تشارلز هورنجرن و آخرون ،**محاسبة التكاليف "مدخل إداري"**، تعريب أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، المملكة السعودية ، 2009.

8. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (الجزء الأول)**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008.

10. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

11. عبد الجليل بوداح ، **مدخل إلى المحاسبة التحليلية** ، الطبعة الثانية ، مكتبة إقرأ، الجزائر، 2009.

12. عبد الكريم بويعقوب ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

13. علي رحال، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999.

14. محمد سامي راضي ، **مبادئ محاسبة التكاليف** ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر، 2003.

15. محمد سعيد أوكيل ، **فنيات المحاسبة التحليلية** ، دار الآفاق ، الجزائر، 1991.

16. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة1 ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2008.

17. ناصر دادي عدون ، **تقنيات مراقبة التسيير**، (ج 2) ، الطبعة الثانية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1994.

18. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **مبادئ محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية ، مصر، 2009.

19. نوح لبوز، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد**،ج01 ، مؤسسة الفنون المطبعية بسكرة، الجزائر، 2009.

20. هاشم أحمد عطية، **محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2000.

21. يوسف قريشي و إلياس بن ساسي، **التسيير المالي دروس و تطبيقات** ،الأردن، دار وائل، 2006.

ثانيا: الرسائل والأطروحات :

1. أحمد طوايبية ، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج** ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2002.

2. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2008/2007.

3. درحمون هلال ، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2005/2004.

4. سامية فكير، **أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر، 2010.

5. عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي المحتوى ألمعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2006/2005.

6. عزة الأزهر، **عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009.

7. محمد الخطيب نمر، **اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية** ، مذكرة ماجيستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

8. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية،الجزائر، 2004.

9. مرابطي نوال ، **أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير** ، مذكرة ماجيستير ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2006/2005.

ثالثا: مجلات :

1. شعيب شنوف، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008.

2. كنوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06.

رابعا: الملتقيات البحوث والمحاضرات :

1. الشريف ريحان، فارح زهوة، **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر2007.

2. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزائر، 13- 15 أكتوبر2009.

3. جمال عمورة ،**الإهتلاكات وتدهور القيم في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية ،جامعة البليدة، أيام 16، 17و18 نوفمبر 2009.

4. جوزف رزق، **مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير الدولية المحاسبية، الجزائر، عنابة، أيام: 10-11-12نوفمبر2007.

5. حاج قويدر ثورين، **نظام محاسبة التكاليف و دوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية**، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر.

6. حكيمة بوسلمة، **عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية ،جامعة البليدة، 16، 17و18 نوفمبر 2009.

7. شعيب شنوف، **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الإشكاليات والتحديات**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

8. مأمون حمدان، **المعيار المحاسبي الدولي (2) المخزون**، جمعية المحاسبين القانونيين السورية.

9. مأمون حمدان، **معايير المحاسبة الدولية**، دورة معايير المحاسبة الدولية، دمشق، كانون الأول، 2009 .

10. مختار مسامح ، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 16-17 جانفي 2010.

11. محمد محمود بشارة، **تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة في البنوك الأردنية طبقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية**، قسم العلوم الإدارية والمالية – المحاسبة –، كلية الحصن الجامعية، جامعة البلقاء التطبيقية ، الأردن.

12. منصوري الزين، **تطبيق المعاير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي آليات تطبيقه وآفاقه في ظل معاير المحاسبة الدولية، البليدة، 2009.

13. ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلي النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة البليدة، أيام 16, 17,و18نوفمبر 2009.

14. نور الدين مزياني، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

خامسا : القوانين المراسيم والقرارات :

1. الجهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية ،العدد27،28 مايو2008.

2. الجهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 يحدد أسقف الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس، سنة 2009 .

3. القانون رقم 11/07، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.

ب. قائمة المراجع باللغة الفرنسية :

أولا: الكتب :

1. A. Boughaba, **comptabilité Analytique d'exploitation**, BERTI ed,alger 1998.

2. Bernard Raffournier, **les Normes comptables internationales**, (IAS/IFRS), 2e, édition economica.. Paris. France,2005.

3. Daniel Boussard, comptabilité Analytique, 1995.

4. C.Pérochon : **Comptabilité analytique d'exploitation,** édition foucher, Paris, 1968.

5. Guedj.N et Coll, **le contrôle de gestion, ed d'organisation**, 2ème ed ,Paris., 1998,

6. Patrick Piget **: comptabilité analytique**, édition Economica, 3ème édition., 2001.

ثانيا: الرسائل :

1. Merouani Samir, **le projet du nouveau système comptable financière Algérien**, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère en science de gestion option mangement, école supérieur de commerce d'Alger, 2006-2007.

ثالثا: مواقع أنترنت :

1. file:///G:/html/t1685-topic.htm

2. http:// www.iasb.org

3. http://www.acc4arab.com

4. http://www.haheet.com/show-news.aspx?mid=266638pg=38

5. http://www.univ.skikda.dz/site-seg/journee-etu.htm.

6. http:www.kantakji.com /fish/filesaccounting/hi.doc

ملحق رقم 01.القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

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

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

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

جدول تغير الأموال الخاصة

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

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب، والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

ر ر) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

ز ز) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ذ ذ) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا لكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخففة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، " إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

ملحق رقم 02. إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم :علوم تجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر بعنوان:

محاولة تحديد أثر النظام المحاسبي المالي على نظام المحاسبة التحليلية ، نرجوا منكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، حيث يهدف هذا البحث إلى معرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول موقفكم من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذلك النظام المحاسبي المالي في الجزائر والتأثيرات المتوقعة على مختلف الأنظمة داخل المؤسسة.

نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة ، ونحيطكم علما أن إجاباتكم لن يطلع عليها أحد ولن تستخدم إلا في البحث العلمي .

وفي الأخير تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام

ملاحظة: يرجى وضع علامة **(x)** أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

أولا - معلومات عامة

1– الجنس **:** ذكر ☐ أنثى ☐

2– العمر**:** أقل من**30** سنة ☐ **31– 40** سنة ☐ **41– 50** سنة ☐ أكثر من **50** سنة ☐

3– الوظيفة/المهنة : الشهادة المحصل ليها:

5– طبيعة المؤسسة : عامة ☐ خاصة ☐ مختلطة ☐

2011/2010

أولا: محور خاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

	موافق	غير موافق	محايد
تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة			
البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية			
وجود اهتمام ووعي لدى المؤسسة الجزائرية بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية			
تطبيق الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي			
معايير المحاسبة الدولية تأثر إيجابيا على المعلومة المحاسبية للمؤسسة			
تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر يؤثر على مختلف الأنظمة الموجودة في المؤسسة			

ثانيا : محور خاص بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

	موافق	غير موافق	محايد
يؤثر النظام المحاسبي المالي على البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية			
يؤثر النظام المحاسبي المالي على التنظيم القانوني			
يؤثر النظام المحاسبي المالي على الأنظمة المختلفة الموجودة في المؤسسة			
تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بتنظيم المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسة			
القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة			
الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يساهم بتنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا			

ثالثا:محور خاص بنظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

	موافق	غير موافق	محايد
تقوم المحاسبة التحليلية حسب المخطط المحاسبي الوطني بدورها في قياس الأداء على مستوى المؤسسة			
لا يوفر المخطط المحاسبي الوطني معلومات بشكل جيد تسمح لنظام المحاسبة التحليلية بإنتاج معلومات تساهم في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة			
كل الطرق المعتمدة في تقييم المخزونات حسب المخطط المحاسبي الوطني تساهم بدور فعال في تقييم المخزونات			
نظام المحاسبة التحليلية حسب المخطط المحاسبي الوطني يقوم بدوره في ضبط ورقابة عناصر التكاليف			
يوجد اهتمام من طرف المؤسسات الجزائرية بضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي			
تقوم المؤسسات الجزائرية بتكوين وتأطير المحاسبين في مجال المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي			

رابعا : محور الأسئلة الخاصة بالتأثيرات المتوقع حدوثها على نظام المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

1- على أساليب تقييم المخزونات :

	موافق	غير موافق	محايد
لاتشكل طريقة الوارد أخيرا صادر أولا lifo أساسا دقيقا للتقييم			
إتباع طريقة الوارد أخيرًا صادر أولا lifo في تقييم المخزون يؤدي إلى تقييم المخزون بقيمة أقل من القيمة الفعلية في السوق			
تسبب طريقة الوارد أخيرًا صادر أولا lifo في تقييم المخزون إلى وجود نوع من التهرب الضريبي			
يعود إلغاء طريقة الوارد أخيرًا صادر أولا lifo في تقييم المخزون لعدم توافقها مع خاصية الموثوقية في الخصائص النوعية للقوائم المالية			
الطرق التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي في تقييم المخزونات تساهم بدور فعال في تقييم المخزونات			

2- حول أسلوب القياس بالقيمة العادلة :

	موافق	غير موافق	محايد
محدودية طريقة التكلفة التاريخية في التقييم			
تتوفر الجزائر على سوق مفتوح ومنافس			
تطبيق طريقة القيمة العادلة يمكن أن تحل مشكل التقييم			
القيمة العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية			
تعتبر القيمة العادلة أداة قياس كفأة تساهم في تحديد سعر التكلفة بشكل دقيق			

3- على طرق حساب التكاليف :

	موافق	غير موافق	محايد
قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة جاءت نتيجة لإحتياجات وخصوصيات المؤسسة			
طبيعة بناء قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة تساعد في التمييز بين مختلف التكاليف			
جاءت قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة تلبية لمتطلبات نظام المحاسبة التحليلية			

ملحق رقم 03. نتائج الدراسة الإحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام SPSS

1. النتائج الخاصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

I1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	3	9,1	9,1	9,1
	3,00	30	90,9	90,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

I2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	25	75,8	75,8	75,8
	2,00	3	9,1	9,1	84,8
	3,00	5	15,2	15,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

I3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	16	48,5	48,5	48,5
	2,00	3	9,1	9,1	57,6
	3,00	14	42,4	42,4	100,0
	Tota	33	100,0	100,0	

I4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	1	3,0	3,0	3,0
	2,00	6	18,2	18,2	21,2
	3,00	26	78,8	78,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

I5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	6,1	6,1	6,1
	2,00	7	21,2	21,2	27,3
	3,00	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

I6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	11	33,3	33,3	33,3
	3,00	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL I

I1	I2	I3	I4	I5	I6	
2,9091	1,3939	1,9394	2,7576	2,6667	2,6667	**Mean TOTOL**
33	33	33	33	33	33	**N**
,29194	,74747	,96629	,50189	,59512	,47871	**Std. Deviation**

2. النتائج الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

S1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	7	21,2	21,2	21,2
	3,00	26	78,8	78,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

S2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	21,2	21,2	21,2
	2,00	5	15,2	15,2	36,4
	3,00	21	63,6	63,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

S3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	8	24,2	24,2	24,2
	3,00	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

S4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	2	6,1	6,1	6,1
	3,00	31	93,9	93,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

S5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	9,1	9,1	9,1
	2,00	6	18,2	18,2	27,3
	3,00	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

S6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	6,1	6,1	6,1
	2,00	14	42,4	42,4	48,5
	3,00	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL S

S1	S2	S3	S4	S5	S6	
2,7879	2,4242	2,7576	2,9394	2,6364	2,4545	**Mean TOTOL**
33	33	33	33	33	33	**N**
,41515	,83030	,43519	,24231	,65279	,61699	**Std. Deviation**

3. النتائج الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

A1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	15,2	15,2	15,2
	2,00	4	12,1	12,1	27,3
	3,00	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

A2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	18,2	18,2	18,2
	2,00	8	24,2	24,2	42,4
	3,00	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

A3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	15	45,5	45,5	45,5
	2,00	5	15,2	15,2	60,6
	3,00	13	39,4	39,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

A4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	21,2	21,2	21,2
	2,00	7	21,2	21,2	42,4
	3,00	19	57,6	54,5	97,0
	Total	33	100,0	100,0	

A5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	6	18,2	18,2	18,2
	2,00	8	24,2	24,2	42,4
	3,00	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

A6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	11	33,3	33,3	33,3
	2,00	9	27,3	27,3	60,6
	3,00	13	39,4	39,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL A

A1	A2	A3	A4	A5	A6	
2,5758	2,3939	1,9394	2,3939	2,3939	2,0606	**Mean TOTOL**
33	33	33	33	33	33	**N**
,75126	,78817	,93339	,86384	,78817	,86384	**Std. Deviation**

4. النتائج الخاصة بالتأثيرات المتوقع حدوثها على نظام المحاسبة التحليلية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

1.4. على أساليب تقييم المخزونات

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	4	12,1	12,1	12,1
	2,00	8	24,2	24,2	36,4
	3,00	21	63,6	63,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

B2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	7	21,2	21,2	21,2
	2,00	9	27,3	27,3	48,5
	3,00	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

B3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	9	27,3	27,3	27,3
	2,00	5	15,2	15,2	42,4
	3,00	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

B4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	15,2	15,2	15,2
	2,00	13	39,4	39,4	54,5
	3,00	15	45,5	45,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

B5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	2	6,1	6,1	6,1
	3,00	31	93,9	93,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL B

B1	B2	B3	B4	B5	
2,5152	2,3030	2,3030	2,3030	2,9394	**Mean TOTOL**
33	33	33	33	33	**N**
,71244	,80951	,88335	,72822	,24231	**Std. Deviation**

2.4. على أسلوب القياس بالقيمة العادلة

C1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	9,1	9,1	9,1
	2,00	8	24,2	24,2	33,3
	3,00	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

C2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	29	87,9	87,9	87,9
	2,00	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	5	15,2	15,2	15,2
	2,00	3	9,1	9,1	24,2
	3,00	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	9,1	9,1	9,1
	2,00	8	24,2	24,2	33,3
	3,00	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	4	12,1	12,1	12,1
	3,00	29	87,9	87,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL C

C1	C2	C3	C4	C5	
2,5758	1,1212	2,6061	2,5758	2,8788	**Mean TOTOL**
33	33	33	33	33	**N**
,66287	,33143	,74747	,66287	,33143	**Std. Deviation**

3.4. على طرق حساب التكاليف

D1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	4	12,1	12,1	12,1
	3,00	29	87,9	87,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

D2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	3	9,1	9,1	9,1
	2,00	3	9,1	9,1	18,2
	3,00	27	81,8	81,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

D3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,00	2	6,1	6,1	6,1
	2,00	8	24,2	24,2	30,3
	3,00	23	69,7	69,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

TOTAL D

D1	D2	D3	
2,8788	2,7273	2,6364	**Mean TOTOL**
33	33	33	**N**
,33143	,62614	,60302	**Std. Deviation**

الملاحق

المحتويات

العنوان	الصفحات
الإهداء	**III**
الشكر	**IV**
ملخص	**V**
المحتويات	**VI**
قائمة الجداول	**VII**
قائمة الأشكال	**VIII**
قائمة العبارات والرموز	**IX**
مقدمة	**أ**
الفصل الأول: **النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF**	**02 - 38**
تمهيد	**02**
المبحث الأول : معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	**03**
المطلب الأول : مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	**03**
المطلب الثاني : التعريف بمعايير المحاسبة الدولية	**04**
المطلب الثالث : موقف بعض الهيئات من المعايير المحاسبية الدولية	**08**
المبحث الثاني : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي	**12**
المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	**12**
المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي	**15**
المطلب الثالث : أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي	**17**
المبحث الثالث : مكونات النظام المحاسبي المالي	**19**
المطلب الأول : الإطار التصوري و المعايير المحاسبية	**19**
المطلب الثاني : تنظيم المحاسبة والحسابات المجمعة والمدمجة	**22**
المطلب الثالث : الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي	**23**

المطلب الرابع : تغيير التقديرات والطرق المحاسبية 29
المبحث الرابع : الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه 30
المطلب الأول : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية 30
المطلب الثاني : الجديد في النظام المحاسبي المالي 32
المطلب الثالث : تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي 34
المطلب الرابع : صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 36
خلاصة الفصل 38

الفصل الثاني:
مدخل إلى المحاسبة التحليلية 40 - 69

تمهيد 40
المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية 41
المطلب الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية 41
المطلب الثاني : وظائف وأهداف المحاسبة التحليلية 42
المطلب الثالث : الإنتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية 43
المبحث الثاني : مدخل للتكاليف وسعر التكلفة 45
المطلب الأول : مفاهيم حول التكلفة وسعر التكلفة 45
المطلب الثاني : مكونات التكاليف وسعر التكلفة 46
المطلب الثالث : التصنيفات المختلفة للتكاليف 47
المبحث الثالث: عرض أهم طرق المحاسبة التحليلية 51
المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) 51
المطلب الثاني : الطرق الجزئية 54
المطلب الثالث : طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) 60
المطلب الرابع : المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية 67
خلاصة الفصل..... 69

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية **93 - 71**

تمهيد **71**

المبحث الأول : المعايير المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي المتوقع أن تؤثر على نظام المحاسبة التحليلية..... **72**

المطلب الأول : أهمية تبني معيار عرض وإعداد القوائم المالية "IAS 01 " **72**

المطلب الثاني : المطلب الثاني : معيار المخزونات " IAS 02 "..... **75**

المطلب الثالث : المطلب الثالث : المعايير الخاصة بالقيمة العادلة **78**

المبحث الثاني : عرض وتحليل قائمة الإستبيان **80**

.....

المطلب الأول : تصميم قائمة الإستبيان **80**

المطلب الثاني : عرض الدراسة الوصفية للعينة محل الدراسة **81**

المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان **86**

.....

المطلب الأول : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الإستبيان **86**

المطلب الثاني : تحليل نتائج الإستبيان **87**

خلاصة الفصل **93**

خاتمة..... **95**

قائمة المراجع..... **100**

قائمة الملاحق..... **106**