جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي "SCF"

دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر

_ فرع المدية _

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين :

- بن عياد رانية
- بن كبير إكرام

تحت إشراف الأستاذ:

- د. غزازي البشير

السنة الجامعية: 2020/2019

الشكر

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله خاتم الأنبياء والمرسلين

نحمد الله ونشكره لإنهاء هذا العمل المبارك

يسرنا أن نتقدم بالشكر الخالص وامتناننا العميق

إلى الأستاذ المشرف: غزازي بشير

والذي ساعدنا على إتمام هذا العمل وإمدادنا

بكل الإرشادات والنصائح من أجل إعداد المذكرة.

والى الأستاذ الفاضل رميدي عبد الوهاب وعمال اتصالات الجزائر بالأخص بوشلاغم ميسوم

كما أتقدم إلى لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث،

كما أتقدم بكامل الشكر والتقدير

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل

سواء بدعاء أو بكلمة طيبة أو حتى بابتسامة.

rawpixel



إهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل.."

واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما

كما ربياني صغيرا"

إلى من تاهت الكلمات و الحروف في وصفها، و يعجز

القلم عن كتابة أي شيء عنها **أمي الغالية** أدام الله

عليها صحتها و رعاها.

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه، إلى الذي اقتدي

بخطوات رسمه عينا سهرت و يدا تعبت ، **أبي العزيز** و

الحنون الذي وقف معي في اليسر و العسر أطال الله

في عمره و أدامه تاجا فوق راسي

اخوي رضـــا و أيـــوب وفقهم الله لما يحبه و يرضاه

إلى أختي التي لم تلدها أمي رانية

الى كل طلاب دفعتي 2020/2019

إلى كل الأهل و الأقارب و كل من وسعتهم ذاكرتي و

لم تسعهم مذكرتي.



بن كبير إكرام



إهداء

إلى التي تعجز الكلمات والعبارات عن وصف جميلها

وعطائها وجميع السكنات والحركات عن رد جميلها ووفائها

حقها، إلى أحب شخص في هذه الدنيا إلى قلبي بعد الله

ورسوله **إلى أمي الحبيبة** أطال الله في عمرها في طاعته

وحفظها.

إلى الذي بذل كل شيء ولم يبخل بأي شيء إلى مدرستي

في النزاهة والطيبة **أبي الغالي** جزاه الله عنا خير الجزاء في

الدنيا و الأخرة.

إلى إخوتي : ياسين، إبراهيم، إسماعيل، بن يوسف، محمد.

و أخواتي : نسيمة وزوجها وابنتيهما دانية وليان، هاجر

وزوجها وابنهما خليل، حليمة، هنـاء، إلهام.

وعمتي وزوجها.

وخالتي وزوجها وابنهما حسين

وصديقة العمر : إكرام

وإلى صديقتي العزيزة: فريال.

إلى كل الى الأهل والأقارب من قريب ومن بعيد

إلى كل طلاب دفعتي 2020/2019

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

بن عياد رانية

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بتشخيص موضوع الدراسة، و الإطار العلمي كدراسة حالة " مؤسسة اتصالات الجزائر فرع المدية" من خلال قوائمها المالية وبعض الدفاتر المحاسبية و المعلومات المتعلقة بالدراسة لمعرفة مدى التزام المؤسسة بقواعد ونصوص المحاسبة العامة وقياس استجابتها الفعلية لإصلاح من خلال القياس والإفصاح المحاسبي.

و توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن المؤسسة تلتزم بقواعد ونصوص مسك المحاسبة بشكل ومقبول لسيرورة العمل المحاسبي، في حين تشير النتائج إلى وجود توافق كبير بين الممارسات المحاسبية المحلية والدولية باعتبار النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية .

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المؤسسة الاقتصادية، الممارسات المحاسبية.

Résumé

Cette étude vise à identifier la réalité des pratiques comptables dans l'institution économique en fonction du système de comptabilité financière, et afin d'atteindre les objectifs recherchés, le chercheur s'est appuyé sur le cadre théorique lié au diagnostic du sujet de l'étude, et le cadre scientifique tel qu'une étude de cas de "Algérie Telecom Corporation, Agence Médée" à travers ses états financiers et certains Les livres comptables et les informations liées à l'étude pour connaître l'étendue de l'engagement de l'institution vis-à-vis des règles et textes de la comptabilité publique et mesurer sa réponse effective à la réforme par la mesure comptable et la divulgation.

Et nous avons conclu à travers cette étude que l'institution adhère aux règles et aux dispositions de tenue de la comptabilité de manière acceptable pour le processus de travail comptable, tandis que les résultats indiquent qu'il existe un grand accord entre les pratiques comptables locales et internationales car le système de comptabilité financière est dérivé des normes comptables internationales.

Mots clés: système de comptabilité financière, institution économique, pratiques comptables.

قائمة المحتويات

شكر

إهداء

المستخلص

قائمة المحتويات **I**

قائمة الأشكال **IV**

قائمة الجداول **IV**

قائمة الملاحق **V**

قائمة الرموز والمختصرات **V**

مقدمةعامة..... **أ–هـ**

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة 2-32

تمهيد:..... 2

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة..... 3

المطلب الأول:لمحة عن المؤسسات الاقتصادية..... 3

المطلب الثاني:ماهية المحاسبة..... 11

المطلب الثالث:المبادئ والفروض الأساسية للمحاسبة..... 14

المبحث الثاني: خصوصيات النظام المحاسبي المالي..... 20

المطلب الأول:تقديم النظام المحاسبي المالي..... 20

المطلب الثاني:أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي..... 26

المطلب الثالث:شروط نجاح النظام المحاسبي المالي و صعوبات تطبيقه..... 28

خلاصة الفصل..... 32

الفصل الثاني: الإطار النظري للممارسات المحاسبية 65-33

تمهيد: 34

المبحث الأول: عموميات حور الممارسات المحاسبية..... 35

المطلب الأول: تعريف الممارسات المحاسبية..... 35

المطلب الثاني: الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي..... 35

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي..... 40

المبحث الثاني: تقييمحسابات الأصول المالية 43

المطلب الأول: تقييم التثبيتات..... 43

المطلب الثاني: تقييم المخزونات..... 57

المطلب الثالث:تقييم الأعباء والإيرادات..... 63

خلاصة الفصل 65

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر "فرع المدية" 85- 67

تمهيد..... 67

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر..... 68

المطلب الأول:لمحة تاريخية لمؤسسة اتصالات الجزائر..... 68

المطلب الثاني:فروع وهياكل مؤسسة اتصالات الجزائر..... 70

المطلب الثالث:المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بالمدية..... 71

المبحث الثاني: تقييم حسابات المؤسسة..... 76

المطلب الأول:تقييم التثبيتات..... 76

المطلب الثاني:تقييم المخزونات..... 80
المطلب الثالث: تقييم الأعباء والإيرادات..... 82
خلاصة الفصل 85
خاتمة عامة 87
قائمة المراجع..... 91
الملاحق..... 96

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل(1-1)	يوضح المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.	22
الشكل (1-2)	يوضح مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري.	22
الشكل (3-2)	يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر- فرع المدية-	74

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1-2)	يوضح سير حسابات التثبيتات المعنوية	44
الجدول (2-2)	يوضح سير حسابات التثبيتات المادية	45
الجدول (3-2)	يوضح طرق الإهتلاك	55-53
الجدول (4-2)	يوضح سير حسابات المخزونات	59-58

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 01	يوضح تسجيل أعمال إعادة التهيئة.	96
الملحق 02	يوضح تسجيل انجاز بنية تحتية.	97
الملحق 03	يوضح تسجيل شراء أظرفة وأوراق.	98
الملحق 04	يوضح تسجيل شراء قطع غيار .	99
الملحق 05	يوضح تسجيل شراء إطار عجلة.	100
الملحق 06	يوضح تسجيل أعمال صيانة.	101
الملحق 07	يوضح تسجيل التنقلات والاستقبالات.	102
الملحق 08	يوضح تسجيل استهلاك الكهرباء والغاز.	103
الملحق 09	يوضح تسجيل عقوبة تأخير.	104

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	المعنى
SCF	النظام المحاسبي المالي. Système de Comptabilité financière
IAS	معايير المحاسبة الدولية.Normes Comptables Internationales
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية Comité International des normes comptables
AAA	جمعية المحاسبين الأمريكية.Association Américaine des Comptables

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

إن تحقيق النجاح للمؤسسة الاقتصادية يتطلب إعداد وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها وفق ضوابط ومعايير تجد قبولا عاما، وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات و التوجيهات للقياس و الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، ولاشك غياب هذه المعايير قد يعرض المعلومة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية و الثقة علاوة على ذلك قد يؤدي إلى عدم إمكانية الاعتماد على البيانات و المعلومات المحاسبية.

وبهدف توحيد وتنميط المبادئ والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي تم إنشاء ما يعرف بمعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية في مختلف المؤسسات في العالم تجاوبا مع موجة الانفتاح التي مست جميع الميادين وذلك من خلال إنشاء نظام محاسبي موحد يحظى بقبول المؤسسات المالية و الاقتصادية.

و لقد عمدت الجزائر على تبني هذا النظام و الذي يسمى بالنظام المحاسبي الجديد استجابة للإصلاحات في نظامها المحاسبي وتماشيا مع متطلبات نظام اقتصاد السوق.

- **إشكالية الدراسة:**

و عليه يمكن طرح و صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالتالي :

"إلى أي مدى تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؟"

- **الأسئلة الفرعية:**

و حتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع لابد من تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- هل استجابت المؤسسة الاقتصادية للإصلاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي وفقSCF؟
- ما مدى التزامها بقواعد التسجيل والإفصاح المحاسبي وفقSCF؟
- هل ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص الممارسات المحاسبية ساعد المؤسسة على حل المشاكل المحاسبية التي عجزت محاسبة المؤسسة على حلها؟

- **فرضيات الدراسة:**

للإجابة على التساؤلات و بعد الاطلاع على بعض الدراسات يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- تستجيب المؤسسة الاقتصادية بشكل كاف للإصلاح المحاسبي وهذا من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي
- تلتزم المؤسسة بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي.
- تلتزم المؤسسة بقواعد التسجيل والإفصاح المحاسبي.
- قواعد تقييم الممارسات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

- **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات الاقتصادية بالممارسات المحاسبية، ومدى قدرة هذه المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي للوصول إلى إعداد قوائم و تقارير مالية أكثر موضوعية و موثوقية من قبل مستخدميها.

- أهداف الدراسة:

- اكتشاف الكيفية التي يتم بها التسجيل والتقييم المحاسبي في ظل SCF
- التعرف على طبيعة الممارسات المحاسبية في القطاع الاقتصادي.
- معرفة مدى قدرة مؤسسة اتصالات الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي في الممارسات المحاسبية.

- **حدود الدراسة:**

- الحدود الموضوعية: تناولت هذه الدراسة موضوع تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وكمدخل للدراسة وضحنا ماهية المحاسبة وخصوصيات النظام المحاسبي المالي، وكانت التثبيتات، المخزونات، الأعباء و الإيرادات محل الدراسة التفصيلية وذلك بتبيان طرق تقييمها وتسجيلها محاسبيا.
- الحدود المكانية: انحصرت هذه الدراسة التطبيقية في "المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بالمدية".
- الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال النصف الثاني من الموسم الجامعي 2020/2019، أما الدراسة التطبيقية كانت خلال فترتين: من 2020/03/01 إلى 2020/03/12 و من 2020/09/13 إلى 2020/09/17.

- **أسباب اختيار الدراسة:**

- الرغبة الشخصية في الاطلاع و التعمق في هذا الموضوع.

- الاهتمام بالمجال المحاسبي المالي.
- الأهمية البالغة للممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية.
- الاطلاع على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالنظام المحاسبي المالي و مدى وقوفها على واقع الممارسات المحاسبية لديها.

- **المنهج المستخدم في الدراسة:**

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي و التحليلي، حيث تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري أي الفصل الأول و الثاني، فقد تم عرض الأدبيات النظرية للمحاسبة، و كذا خصوصيات النظام المحاسبي المالي في الفصل الأول، وفي الفصل الثاني فتم التطرق إلى الإطار النظري للممارسات المحاسبية، أما في الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي هو دراسة حالة الأمر الذي اوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان التسجيل المحاسبي .

- **صعوبات الدراسة:**

- صعوبة الحصول على المراجع بسبب غلق المكتبة الجامعية والمكتبات العامة.
- صعوبة الحصول على معلومات كافية لإنجاز الجانب التطبيقي بسبب كوفيد 19.

- **الدراسات السابقة:**

لقد اطلعنا في مذكرتنا هذه إلى العديد من الدراسات السابقة التي كانت مواضيعها قريبة من موضوع مذكرتنا ونذكر منها ما يلي:

1. دراسة (رشيد قريرة) "تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي **SCF** " دراسة حالة لعينة من شركات تأمين الأضرار في الجزائر سنة 2015، رسالة ماجيستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015.

تمحورت إشكالية الدراسة حول ما هو واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل **SCF**،ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة و المقابلة.

2. دراسة (جواهر جابو) "تقييم الممارسات المحاسبية لعقود الإنشاء وفق **SCF**" دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي بورقلة خلال الفترة 2015/2012، مذكرة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017/2016.

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في واقع الممارسات المحاسبية في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

3. دراسة (يوسف راشدي) " تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية " دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية بوالية ورقلة لسنة 2018، مذكرة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2017.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الإستبانة لهذا الغرض، إضافة إلى الأساليب الإحصائية ومن أهمها الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية.

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في واقع الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، والتزامها بقواعد الاعتراف، القياس، التسجيل والإفصاح المحاسبي.

إن خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة تتمثل في اختلاف الدراسة التطبيقية، الزمان والمكان، حيث أنه الدراسة الأولى والأخيرة اعتمدتا على الاستبيان في دراستهما التطبيقية، وكذلك من حيث المؤسسة محل الدراسة دراستنا كانت في مؤسسة اقتصادية خدماتية (اتصالات الجزائر) في حين الدراسات السابقة كانت في قطاع التأمين، قطاع البناء، والمؤسسات البترولية، و من حيث النتائج كذلك هناك عمليات لا تقوم بها المؤسسة محل دراستنا مثلا إعادة تقييم التثبيتات.

- **هيكل الدراسة:**

من أجل الإلمام بموضوع البحث و الإجابة على الإشكالية المطروحة قسمت الدراسة إلى ثلاث فصول بعد المقدمة كما يلي:

- الفصل الأول: يتناول الأدبيات النظرية للمحاسبة، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين، فالمبحث الأول يتناول الإطار المفاهيمي للمحاسبة، و المبحث الثاني خصوصيات النظام المحاسبي المالي.
- الفصل الثاني: يتناول الإطار النظري للممارسات المحاسبية، قسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول عموميات حول الممارسات المحاسبية، و المبحث الثاني يتناول تقييم حسابات الأصول المالية.
- الفصل الثالث: خصص للجانب التطبيقي لإظهار مدى تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر و المبحث الثاني دراسة حسابات المؤسسة.

و في الأخير قدمنا خاتمة عامة تتضمن جملة من النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى مدى تطابق فرضيات الدراسة مع الدراسة التطبيقية، مع الإشارة إلى اقتراحات و آفاق الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تمهيد:

أدى انفتاح المجال المحاسبي ضمن التكتلات العالمية إلى عولمة المحاسبة بوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة تمثلت في إنشاء معايير محاسبية دولية هدفها توحيد قواعد وأسس الممارسات والمعالجات المحاسبية، حيث كان للجنة المعايير الدولية دورا هاما في وضع النظام المحاسبي المالي الجديد، فمنذ صدوره أصبحت المؤسسة تحتل مكانة خاصة مقارنة لما كانت عليه وبهذا يجب على المؤسسة أن تعطي قوائم مالية (مخرجات المحاسبة) تمتاز بشفافية ومصداقية وموضوعية للوثوق بها والاعتماد عليها من طرف مستخدميها.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة.

المبحث الثاني: خصوصيات النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة

تعتمد المؤسسات على أنظمة محاسبية من أجل الوصول إلى الوضع المالي للمؤسسة لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على جوانب المحاسبة.

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسات الاقتصادية

تعتبر المؤسسة نواة النشاط الاقتصادي مهما كان حجمها صغيرا أو كبيرا كما تعد أداة لتنمية المجتمع، فهي لم تظهر على الاشكال والأنماط التي هي سائدة في الوقت الحالي، وإنما عرفت تطورات عديدة منذ نشأتها، من الاكتفاء الذاتي على المستوى المحلي الى المؤسسات الكبرى التي نراها اليوم بمختلف أشكالها وأنواعها، ومن أهم المراحل التي مرت بها هي كالآتي[1]:

- الإنتاج السري البسيط.
- ظهور الوحدات الحرفية.
- النظام المنزلي للحرف.
- المانيفاكتورة.
- المؤسسات الصناعية الالية.
- التكتلات والشركات المتعددة الجنسيات.

الفرع الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية.

أولا: تعريف المؤسسة الاقتصادية: لقد تعددت تعاريف المؤسسة الاقتصادية وتنوعت بحسب طبيعتها، نشاطها والدور الذي تقوم به في الحياة الاقتصادية، ومن هذا المنطلق يمكن عرض مجموعة من التعاريف للمؤسسة الاقتصادية منها:

[1] - رشيد واضح، **المؤسسة في التشريع الجزائري بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2002، ص11.

تعرف المؤسسة الاقتصادية على أنها اندماج عدة عوامل بهدف انتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع الأعوان الاقتصاديين الآخرين وهذا في إطار قانوني ومالي اجتماعي تختلف نسبيا ومكانيا تبعا لمكان تواجد المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به ويتم اندماج لعوامل الإنتاج بواسطة التدفقات النقدية الحقيقية (سلع وخدمات) وأخرى عينية ترتبط كل منها ارتباطا وثيقا بالأفراد حيث تتمثل الأولى في الموارد والوسائل المستعملة في التسيير والمراقبة"[1].

أيضا على أنها "القوالب التي ينظم فيها الناس شؤونهم في علاقاتهم، بعضهم مع بعض، والمؤسسة كما تعرف جهاز عمل وأجهزة العمل تشمل تركيبات ونظم وأدوات وتجهيزات وتوزيع"[2].

وتعرف كذلك على أنها "شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف انتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة"[3].

ويمكن تعريف المؤسسات الاقتصادية بشكل عام على أنها "منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تأخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية، المادية والإعلامية بغية خلق القيمة المضافة حسب أهداف في نطاق زماني ومكاني، يشمل هذا التعريف كل المؤسسات بمختلف أحجامها وأشكالها، لكن لا يسمح بتمييز المؤسسة الغرة عن الكبيرة"[4].

ثانيا: خصائص المؤسسة الاقتصادية: من التعاريف السابقة يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص وهي:[5]

[1]. ناصر دادي عدون، **اقتصاد مؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص10.

[2]. عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1993، ص23.

[3]. صمويل عبود، **اقتصاد مؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982، ص58.

[4]. عبد الرزاق بن حبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص25.

[5] - **مرجع سبق ذكره**، ص ص 25-26.

– للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حي امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

– القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

– أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.

– التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها.

– ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها.

– لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.

–المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الانتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

–يجب أن يشمل إصلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة، إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الاقتصادية وأهدافها

أولا: تصنيف المؤسسات الاقتصادية: تأخذ المؤسسات الاقتصادية أشكالا مختلفة ومتعددة، وهذه الاشكال يصعب دراستها بصفة إجمالية لذا نأخذ مجموعة من المعايير بحيث من خلالها يمكن تصنيف هذه المؤسسات، هذه المعايير هي:

1. تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني: وتصنف إلى:

1.1 المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها لخواص وتتفرع إلى نوعين: مؤسسات خاصة فردية ومؤسسات خاصة في شكل شركات.

- **المؤسسات الفردية:** هي المؤسسات التي يمتلكها شخصا واحد، ولهذا النوع من المؤسسات عدة مزايا منها:[1]

✓ صاحب المؤسسة هو المسئول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة.

✓ صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة.

ولها أيضا عدة عيوب نذكر منها:

✓ قلة رأس المال وهذا مادام صاحب المؤسسة لوحده يمدها بعنصر راس المال.

✓ صعوبة الحصول على القروض من المؤسسات المالية.

✓ قصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد، مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية.

✓ مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة فهو مسئول عن كافة ديون المؤسسة.

[1] . عثمان لخلف، **واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة، الجزائر، 2003-2004، ص20.

- **الشركات:** وهي مؤسسات تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر، يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو العمل، واقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من ربح أو خسارة، ويمكن تقسيمها إلى شركات الأشخاص، وشركات الأموال.

✓ **شركات الأشخاص:** وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي، والثقة المتبادلة بين الشركاء، ذلك أن شخصية الشريك فيها دور رئيسي في قيامها واستمرارها وانقضائها، فهي لا تقوم الا على عدد قليل من الأشخاص يعرف بعضهم بعضا ويثق كل واحد في الاخر، ودعما لهذه الثقة وحفاظا عليها لا يجوز كأصل عام التنازل عن الحصص للغير الا بقيود معينة، وإذا زال الاعتبار الشخصي وانهارت الثقة انقضت الشركة.[1]

وتنقسم الى: شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركات المحاصة.

➢ **المزايا:** – سهولة التكوين فهي تحتاج فقط إلى عدة شركاء.

– نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة فيسهل بذلك تسيير المؤسسة.

– من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في أعمالهم أكثر من اجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح.

–زيادة القدرة الآلية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء، كما تسهل إمكانية الحصول على القروض.

➢ **العيوب:**– حياة الشركة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء.

–وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.

[1] عبد الحميد المنشاوي **التعليق على القانون التجاري الجديد رقم 17 في ضوء الفقه و القضاء**، مصر، ص 720.

-في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة الشركاء.

- ✓ **شركات الأموال:** وهي الشركات التي ترتكز في المقام الأول على الاعتبار المالي، ولا اعتماد لشخصية الشريك، وما تنطوي عليه من صفات، وتظهر بصمات هذا الاعتبار المالي عند تكوين الشركة واثناء حياتها، وعند انقضائها فأثناء تكوينها غالبا ما يتجه الى الجمهور الذي لا يعرف بعضه بعضا للحصول على راس مالها وذلك في صورة طرح الأسهم عليه، واثناء حياتها لا يظل الشريك اسيرا لها بل يستطيع الانسحاب منها عن طريق تداول أسهمه دون أن يؤثر ذلك على بقائها واستمرارها، واذا بلغت خسائرها حد معين تعين حلها و تصفيتها و تضم هذه الطائفة: شركات المساهمة ، شركات التوصية بالأسهم، و الشركات ذات المسؤولية المحدودة.[1]

- ➢ **المزايا:** – مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم وسنداتهم.
  - إمكانية الحصول على العروض بشكل أسهل وأسرع.
  - إمكانية استخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.
  - حياة المؤسسة أكثر استقرار.
- ➢ **العيوب:** – بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الاهتمام الفعال بشؤون الشركة من قبل مسيريها غير المساهمين.
  - تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.

[1]. عبد الحميد المنشاوي، **مرجع سابق ذكره**، ص720.

2.1 المؤسسات العمومية: هي المؤسسات التي يكون راس مالها تابع للدولة بأكمله، ولا يحق للمسؤولين التصرف فيها او بيعها الا بموافقة الدولة، وتكون اما في شكل مؤسسات وطنية او مؤسسات تابعة للجماعات المحلية.

3.1 المؤسسات المختلطة: تنشا بين طرفين الدولة والقطاع الخاص معا، يساهم الطرفين في تكوين راس مالها وغالبا ما تكون نسبة مساهمة الدولة أكبر حتى تكون الأغلبية والاحقية في اتخاذ القرارات الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم: يمكن تصنيف المؤسسات وفق هذا المعيار بالاعتماد على عدد المستخدمين العاملين في المؤسسة أو على حجم رأس مالها.

وتصنف المؤسسات حسب هذا النوع إلى:[1]

- **المؤسسات المصغرة:** من عامل إلى 09 عمال؛
- **المؤسسات الصغيرة:** من 10 عمال إلى 199 عامل؛
- **المؤسسات المتوسطة:** من 200 عامل إلى 499 عامل؛
- **المؤسسات الكبيرة:** من 500 عامل فما فوق، وهي ذات دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي من خلال ما تقدمه سواء على المستوى الوطني أو على مستوى السوق الدولية في شكل فروع لها.

3. تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي: يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة أي تبعا للنشاط الذي تمارسه، وتصنف إلى: [2]

[1] . غول فرحات، **الوجيز في اقتصاد المؤسسة**، دار الخلدونية، 2008، ص 10.

[2]. عمر صخري، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

1.3. **المؤسسات الصناعية:** وتنقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي إلى:

- **المؤسسات الصناعية الثقيلة او الاستخراجية:** كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات، وما يميز هذه المؤسسات أنها تحتاج لرؤوس أموال كبيرة كما تتطلب توفير مهارات وكفاءات عالية لتشغيلها.
- **المؤسسات الصناعية الخفيفة او التحويلية:** كمؤسسات الغزل والنسيج، مؤسسات الجلود.

2.3. **المؤسسات الفلاحية:** وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، حيث تقوم بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي، الحيواني، والسمكي.

3.3. **المؤسسات التجارية:** وهي التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات المفرق.

4.3. **المؤسسات المالية:** وهي التي تقوم بالنشطة المالية كالبنوك، مؤسسات التامين، مؤسسات الضمان الاجتماعي.

5.3. **المؤسسات الخدماتية:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية.

ثانيا: أهداف المؤسسة الاقتصادية: تعبر الأهداف على النتائج التي ترغب المؤسسة بلوغها ونلخص أهم الأهداف في العناصر التالية:

1. **الأهداف الاقتصادية:** تتمثل أبرزها فيما يلي:

1.1. **تحقيق الربح:** يعتبر من أهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة اقتصاديا، نظرا لحاجة المؤسسة لأموال من أجل تحقيق الاستمرارية في النشاط والنمو، حيث يسمح تحقيق الربح

بتوسيع نشاطات المؤسسة، وتختلف درجة الاهتمام بالأرباح بين المؤسسات العمومية والخاصة.

2.1. تحقيق متطلبات المجتمع:إن تحقيق المؤسسة للنتائج المسطرة يمر عبر بيع الإنتاج المادي وتغطية تكاليفه، وبالتالي يمكن القول ان المؤسسة الاقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت:

- تلبية متطلبات المجتمع.
- تحقيق الربح.

3.1.عقلنة الإنتاج: يتم ذلك من خلال الاستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج ورفع انتاجها بواسطة التحقيق الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع .

2. الأهداف الاجتماعية: تتمثل فيما يلي:

– ضمان مستوى مقبول من الأجور مقابل مجهوداتهم وهو ما يسمح بتحسين مستوى معيشة العمال.

– الدعوى إلى تنظيم وتماسك العمال من خلال علاقات اجتماعية ومهنية بين الاشخاص رغم اختلافهم في المستوى العلمي.

– توفير التأمينات والمرافق للعمال كالتامين الصحي، التامين ضد حوادث العمل، التقاعد...، فضلا عن المرافق العامة كالمطاعم.

3. الأهداف الثقافية والرياضية: تتمثل في الجانب التكويني والترفيهي من بينها:

–توفير الوسائل الترفيهية التي تعمل على افادة العمال وأبناء العمال كالمسرح، رحلات...

– تدريب العمال المبتدئين حيث انه مع تطور وسائل الإنتاج السريع أصبح العديد من العمال لا يتحكمون في هذه التكنولوجيات بصفة جيدة، والتالي لا بد من تدريبهم وهو ما يسمح برفع مردودية المؤسسة.

– تخصيص اوقات للرياضة، حيث تعمل العديد من المؤسسات الحديثة على اتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة.

4. **الأهداف التكنولوجية:** من خلال قيام المؤسسة بالبحث والتطوير وذلك بتوفير إدارة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا وترد لها مبالغ كبيرة.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة

نظرا لأهمية المحاسبة في مختلف المجالات بما فيها المؤسسات بأنواعها، فلا بد من التعريف بالمحاسبة وعرض أهم الأهداف التي وجدت من أجلها، وفي هذا المطلب سنتطرق لذلك.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة المعلومات (البيانات) الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما. ونظر ا للتطور الوظيفي للمحاسبة فمن الطبيعي أن يكون هناك تطورا موازيا في تعريفها ولهذا هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها:

تعرف المحاسبة على أنها "علم وفن تتضمن مجموعة القواعد المحاسبية هذه القواعد التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وتتمثل هذه الاهداف في تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والتبادلات التجارية بشكل يسهل معرفة هذه العمليات خلال فترة مالية معينة".[1]

وتعرف كذلك على أنها "نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستعملي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات".[2]

[1] نعيم دهمش، **مبادئ المحاسبة**، معهد الدراسات المصرفية، طبعة الأولى، ص.05

[2] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأولى، 2002، ص 13.

وعرفت أيضا " المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والاسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من وقائع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن تم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".[1]

كما عرف مجلس مبادئ المحاسبة عام 1970 م المحاسبة بأنها "نشاط خدمي، دوره تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية عن الوحدات الاقتصادية، من أجل الاختيار بين البدائل المتاحة واتخاذ القرارات الاقتصادية"[2].

من خلال هذه التعاريف نجد أن" المحاسبة هي نظام معلومات يقوم على مجموعة من الأسس والفرضيات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الاحداث الاقتصادية الى معلومات مالية تفيد متخذي القرار على اتخاذ القرارات المناسبة، وتتم هذه العملية من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص وتوصيل المعلومات المالية عن الأحداث الاقتصادية الى الأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشاة".

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

إن الهدف الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشاة وهي الإدارة، وكذلك باقي المنشاة والتي قد تحتاج اليها، وهذا الهدف يتحقق بتحقق الأهداف التالية: [3]

-قياس نتائج الاعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.

[1] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني– الجزء الأول–**، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2002، ص9.

[2] ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، طلال محمد الجحاوي، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 31.

[3] . عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، 2016، ص ص 21-22

– تأمين مختلف المعلومات المالية بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يسمح لمختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج اعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.

– قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها النشاطات التي أنشأت من أجلها.

– معرفة في كل وقت الديون الواجبة الدفع، والحقوق الواجبة التحصيل.

– الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لان المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية.

– توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة، المساهمين، المقرضين، المحللين الماليين، الجهات والهيئات الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع، كذلك يمكن للمعلومات المحاسبية ان تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات التثبيت والتمويل.

– توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخليين وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق، وتقييم الأداء.

– كما تهدف المحاسبة بصفة عامة الى معرفة المركز المالي للمؤسسة وتحديد أسعار المنتجات، والرقابة المستمرة عللا العاملين.

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ الأساسية للمحاسبة

تعتبر المبادئ والفروض من اهم المقومات الفكرية للمحاسبة، إلا أن عدد هذه المبادئ والفروض ومفاهيمها يختلف من دولة لأخرى، نتيجة لعوامل عديدة، إلا أن جهود توحيد المفاهيم والمبادئ والفروض المحاسبية قائمة

في ظل أعمال التوحيد الدولي، وسنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق إلى أهم المبادئ والفروض المحاسبية المعروفة في الادبيات المحاسبية.

الفرع الأول: الفروض الأساسية للمحاسبة

وهي تلك الفروض التي تضعها المنظمات المهنية المحاسبية، كي يتم الالتزام بها من قبل المحاسبين عند القيام بإعداد البيانات والقوائم والتقارير المالية، بحيث لا يمكن فهم هذه البيانات والقوائم المالية إلا من خلال هذه الفروض، وفيما يلي نبذه مختصره لهذه الفروض:[1]

1. **فرض الوحدة المحاسبية: (استقلال الوحدة المحاسبية)** :من وجهة نظر المحاسبة، تعامل كل منشاة على أنها وحدة منفصلة عن مالكيها وعن المنشآت الأخرى ولها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالا تاما عن مالكها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها، ويمثل هذا الفرض محور الاهتمام الذي يدور حول النظام المحاسبي. ولذلك فلكل منشأة سجلاتها المحاسبية، ونظامها المحاسبي من تحديد وقياس وتسجيل واحتفاظ وتبليغ للمعلومات المحاسبية. فالمعاملات المالية الخاصة بالمالك ليست جزءا من المنشاة المملوكة له ولا تثبت في السجلات المحاسبية الخاصة بتلك المنشاة إلا إذا كانت ذات تأثير مباشر عليها. (مثل: رأس المال والمسحوبات).
2. **فرض الوحدة النقدية:** لا بد من استخدام صيغة مفهومة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عند تسجيل أو تبليغ تلك المعلومات، وهذا بالضرورة أدى إلى مفهوم الوحدة النقدية او القياس النقدي، والذي يعني أن المحاسبة تقوم بقياس الموارد (الأصول) والتعهدات(الالتزامات) والتغيرات فيها (الدخل) في شكل وحدات نقدية (الدينار الجزائري، الدولار الأمريكي...الخ) باعتبار أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة.

[1] - يعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص13.

3. **فرض الاستمرارية:** يقصد بالاستمرارية ان المنشاة وجدت لتستمر وأن المنشاة مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن تكفي لإنجاز تعهداتها الموجودة، في ظل غياب دليل موضوعي على عكس ذلك. وترتيبا على ذلك يتم تقييم الأولي على أساس التكلفة التاريخية ويتم تجاهل قيم التصفية للأصول والالتزامات وأثرها على الدخل، فضلا عن أن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة والخصوم طويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدا الاستمرارية.

4. **فرض الفترة المحاسبية:** لكي يتم قياس نتيجة نشاط المنشأة (الوحدة المحاسبية) بدقة تامة فإن الأمر يستلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المنشأة، وهو الامر الذي يعد غير منطقي أو عمل نظرا للحاجة الملحة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة أعمال المنشاة أولا بأول حتى يستطيعوا التصرف في ظل رؤية واضحة واتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. لذلك يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورة غالبا ما تكون سنة مالية وفي نهاية كل فترة يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة من خلال مقابلة مصروفات الفترة بإيرادات نفس الفترة، كما يتم اعداد قائمة المركز المالي في نهاية تلك الفترة.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة:

تقترح مبادئ المحاسبة في الأصل من طرف مختصين من خبراء وهيئات ويتفق عليها مع مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية. حيث تضبط المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم العمليات المتبعة في إثبات العمليات المالية وإعداد القوائم والبيانات المالية ونتطرق إلى هذه المبادئ وفقا لما يلي: [1]

1. **مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:** ينبغي مقابلة تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفق علاقة سببية مع تحديد نقطة زمنية فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات، وبالتالي

[1]. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق ذكره، ص من 25 الى 29.

فالنفقات التي لا تخص الدورة المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل لهذا العام بل يجب اظهارها في قائمة المركز المالي باعتبارها نفقات مقدمة أو مستحقة أي يجب مراعاة أساس الاستحقاق. أما بالنسبة للنفقات التي لا يمكن تخصيصها للإيراد بشكل مباشر فانه وفقا لطبيعتها:

-يتم تحميلها على قائمة الدخل في مرحلة لاحقة.

- يتم اعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على السنوات المستفيدة (كمصاريف التأسيس).

- يتم اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة الاصل الثابت المعني.

2. **مبدأ التكلفة التاريخية:** تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات ...الخ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها. وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي، فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات العمر الاقتصادي ولا يتم الاعتراف بالقيمة إلا عند تحققها (بتحقق الإيراد أو البيع).

3. **مبدأ الإفصاح التام:** ويعني أن القوائم المالية يجب ان تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية، أي يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم. فمبدأ الإفصاح يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار. ولا يقتصر الإفصاح التام على القوائم المالية فقط، وإنما يشتمل كذلك على الملاحظات الإيضاحية، التي تعد جزءا مكملا للقوائم المالية، وبالتالي يجب أن تشتمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير المراجع...، ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية:

- ملحق بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.

- ملخص لتفاصيل المخزون وأسس تقييمه.

-ملخص لخطط التعاقد الخاصة بالمؤسسة.

4. **مبدأ الأهمية النسبية:** يرتبط هذا المبدأ بشكل كبر بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة اليه، وبناءا على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها ضئيلة لا ينبغي ان تستغرق كثيرا من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر ملائمة واقتصادا.

5. **مبدأ الحيطة والحذر:** هذا المبدأ ينص على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعير عن واقع المؤسسة، بحيث جب دائما العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات المحاسبية التي يمكن فيما بعد أنها لم تتحقق. أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل.

6. **مبدأ الثبات في اتباع النسق:** وفقا لهذا المبدأ فإنه يكون على المؤسسة أن تطبق معالجة محاسبة واحدة على جميع المعاملات المتماثلة وعدم تغييرها من فترة لأخرى الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية عقد المقارنات بين القوائم المالية للفترات المختلفة، كما يفيد في دراسة اتجاهات المؤشرات المالية. غير ان مبدا البات لا يعني ان المؤسسة لا تستطيع من تطبيق طريقة محاسبية إلى أخرى ولكنه يقتصر ذلك التحول على الحالات التي يبت فيها أن الطريقة الجديدة أفضل من الطريقة السابقة، وفي هذه الحالة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة وتأثير ذلك التغيير المحاسبي ومبرراته كإيضاح متمم للقوائم المالية المعدة عن الفترة التي حدث بها التغيير.

7. **مبدأ الموضوعية:** نبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحص هذه الحقائق وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. حيث أن

المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك، فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة، والتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز او تضخيم للمبالغ، لذلك يجب ان تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعي وأدلة خالية من الاحكام والأهواء الشخصية، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج.

8. **مبدأ قياس وتحقق الإيرادات** : يتطلب الاثبات المحاسبي للإيرادات توافر الشرطين التاليين:

ش01 : **الاكتساب:** أي أن ميعاد العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة.

ش 02: **التحقق أو قابلية التحقق:** التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية. أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

9. **مبدأ القيد المزدوج:** تعتمد المحاسبة المالية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الثانية، أي كل عملية محاسبية تقوم بتسجيلها المؤسسة تؤثر في ثنائي من الحسابات على الأقل إحداهما في طرف يسمى المدين وإحداهما في طرف آخر يسمى الدائن، ويشترط توازن الحسابات وذلك لكل عملية.
10. **مبدأ عدم المقاصة:** يجب أن لا تكون مقاصة بين الحسابات للأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف والإيرادات في جدول حسابات النتائج، وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها.

المبحث الثاني: خصوصيات النظام المحاسبي المالي

نظرا لظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، و هدا ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر، وخصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، وبالتالي صار من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد والذي شرع العمل به مطلع سنة 2010.

وفي هذا المبحث سنتطرق إلى تقديم النظام المحاسبي المالي:

المطلب الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

سبق تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من القوانين والمراسيم الرئاسية كانت بغرض فهم وتنظيم سير هذا النظام، وهذا ما سيتم التعرف عليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

1. **تعريف النظام المحاسبي المالي**: عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 03، ص03.

2. **مجال التطبيق**: حسب المادة 04 من القانون 07-11: يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. [1]

كما تلزم المؤسسات التالية بمسك المحاسبة المالية وهي:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للكيانات الغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي

1. **مكونات الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي:**

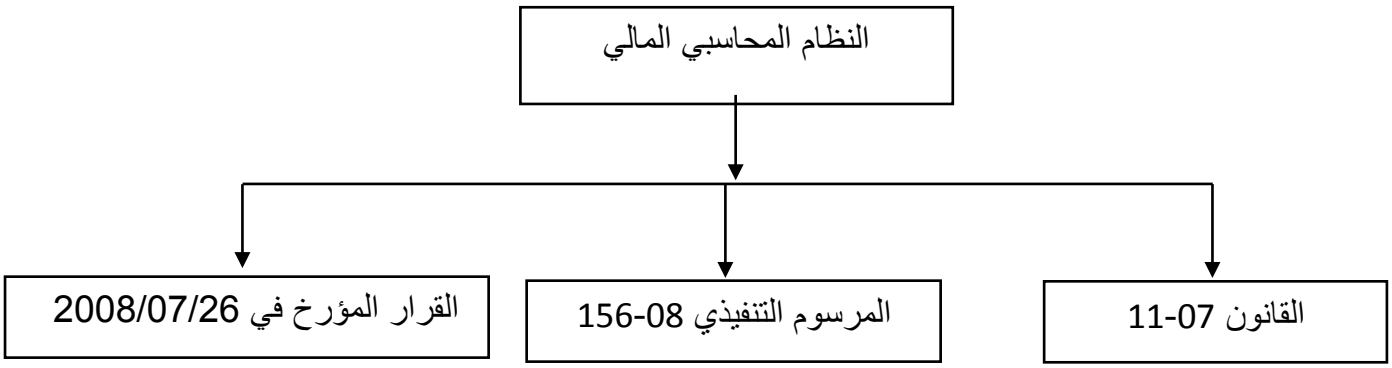
1.1 صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المالي (المادة 43).

2.1 صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 (المادة 44).

3.1 القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 2009/03/25.

[1] . **الجريدة الرسمية**، مرجع سابق ذكره، المادة 04، ص03.

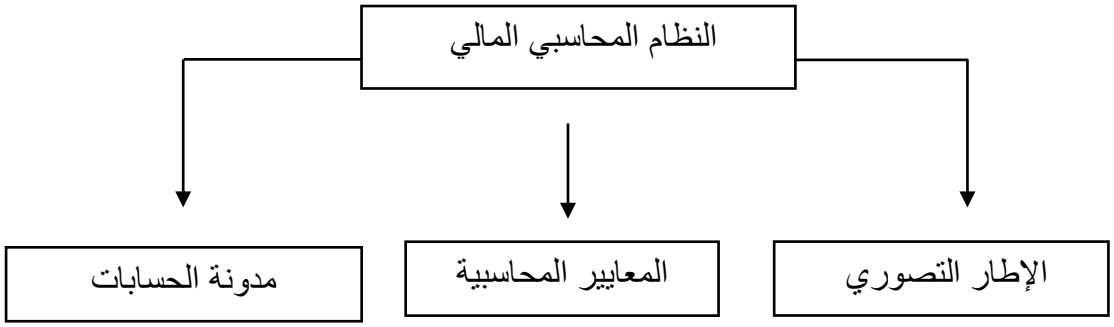
الشكل رقم(1-1): يوضح المنظومة المتكاملة الصادرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي:



المصدر: سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية ف ظل النظام المحاسبي والمالي الجزائري** ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي: 17-2010/01/18، ص 06.

2. مكونات النظام المحاسبي المالي: يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-2) مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: سعد بوراوي **الأسس والمبادئ المحاسبية ف ظل النظام المحاسبي والمالي الجزائري** ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي: 17-2010/01/18.

1.2. الإطار التصوري: يعرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) المفاهيم الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية مثل الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها وكذا الخصوصيات النوعية للمعلومات المالية، كما يعتبر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي دليل عملي ومرجع من أجل وضع معايير

محاسبية جديدة إضافة إلى أنه يسهل تفسير المعايير المحاسبية ويمكن من فهم الأحداث والوقائع غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي وبالتالي فان الإطار التصوري للمحاسبة المالية يعتبر أداة تسمح بالفهم الجيد للمعايير المحاسبية.[1]

نستنتج أن الإطار التصوري في النظام المحاسبي المالي يعرف:[2]مجال التطبيق، لمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، عناصر القوائم المالية: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة الأعباء، الإيرادات.

- **أهداف الإطار التصوري:** يمكن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) مما يلي:[3]

-تحسين وتطوير المعايير المحاسبية المعمول بها.

- إعداد الكشوف أو القوائم المالي.

- يمكن المستعملين للقوائم المالية من فهم وتفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يتم إعدادها وفق المعايير المحاسبية.

- يمكن من معرفة مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2.2. المعايير المحاسبية: تحدد المعايير المحاسبية ما يلي:[4]

-قواعد حساب وتقييم الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات.

- محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.

- تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

[1] - وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 08-156، بتاريخ 26ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27ماي 2008، المادة2، ص11.

[2] - وزارة المالية، القانون 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 نوفمبر2007، المادة 7.

[3] . وزارة المالية، نفس المرسوم السابق، المادة 3.

[4] . وزارة المالية، القانون07-11السابق ذكره، المادة 8.

3.2. مدونة الحسابات: مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصنافا وهي:[1]

الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة.

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.

الصنف الرابع: حسابات الغير.

الصنف الخامس: الحسابات المالية.

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

الصنف السابع: حسابات الايرادات.

أما الأصناف 8،9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

- **مبادئ مدونة الحسابات:** تعد كل مؤسسة مدونة حسابات واحدة على الأقل تناسب هيكلها ونشاطها واحتياجاتها إلى الإعلام الخاص بالتسيير. ويعتمد الحساب كأصغر وحدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية وتجمع الحسابات في أصناف أو طبقات، وتوجد نوعان من الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية.
- طبقات حسابات التسيير.

تقسم كل طبقة إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

[1]. وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 08 -156 السابق ذكره، المادة 31.

- **الإطار المحاسبي الإجباري:** تلتزم المؤسسات أيا كان حجمها ونشاطها (إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة بها) بإعداد مخطط حسابات يحتوي كل صنف منه قائمة حسابات ذات رقمين اثنين ويعتبر هذا المخطط الإطار المحاسبي الذي يجب على هذه المؤسسات تطبيقه.[1]

في هذا الإطار يمكن للمؤسسات أن تفتح التقسيمات الضرورية التي تحتاجها. كما تقترح مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.

3. عناصر الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية:

1.3. الميزانية: تحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على أرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

2.3. حسابات النتائج: ترتب فيها الأعباء حسب طبيعتها أو حسبة الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

3.3. جدول التدفقات النقدية أو سيولة الخزينة: يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (أ، ب) ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال السيولة.

4.3 جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة

[1] . وزارة المالية، القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 44.

لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

5.3. الجداول الملحقة: ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية وحسابات النتائج.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.في هذا المطلب سنتطرق أهمية النظام المحاسبي المالي وكذا أهم الأهداف التي وجد من أجلها.

الفرع الأول: أهمية النظام المحاسب المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب، لا سيما في مجالات المحاسبة المالية.

[1] . بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)** ، مجلة الباحث، العدد الأول، 2002 ،مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص57.

- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي ينشئ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية:[1]

- السماح بالتحكم في الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين والشركاء، إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر، كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص صدقهم وشفافيتهم
- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية، للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطه.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.

[1] سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، ص17

- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق منها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية.
- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح) حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS.

المطلب الثالث: شروط نجاح النظام المحاسبي المالي وصعوبات تطبيقه

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، إلا أن للبيئة الجزائرية خصوصيات لم ترتقي بعد إلى استيعاب متطلبات تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي. من خلال هذا المطلب سيتم تقديم اهم الشروط الواجب تطبيقها لنجاح هذا النظام والصعوبات التي تواجه تطبيقه.

الفرع الأول: شروط نجاح النظام المحاسبي المالي

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هدا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، والتي نلخصها في النقاط التالية:[1]

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد، هده الراحل تقوم بتحديدها الجهات المعني.
- توضيح معا لم هدا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.
- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب.
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهدا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين وتأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث ولتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هده المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.[1]

[1] عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد ، الشلف، 2009، ص ص 308-309

- الانخراط في برنامج **IFAC**للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين.

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

سيواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق نظرا لعدم توفر البيئة المواتية وعدم نضج الاقتصاد الوطني، مكن تلخصها فيما يلي: [2]

- إن النظام القديم تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه.
- تدرب المحاسبون والخبراء على المخطط المحاسبي القديم لسنوات عديدة وأتقنوه، فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد.
- العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.
- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة.
- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.

[1] . قورين حاج قويدر، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، الموسم الجامعي 2007، ص 218

[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 IFRS/IAS ، الجزائر، -13 15 أكتوبر2009 ، ص8-9.

- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة.
- غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.
- نقص البرمجيات للنظام المحاسب المالي الجديد SCF التي من شأنها المساعدة على تطبيقه.
- نقص المراجع وعدم توفر دليل محكم للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل والذي يتمحور حول ماهية المحاسبة والنظام المحاسبي المالي تبين لنا رغم المكانة التي أضفاها النظام المحاسبي المالي للمحاسبة في المؤسسة الاقتصادية إلا أن لا تزال هناك عوائق في تطبيقه، وبالتالي لا يمكن للنظام المحاسبي المالي أن يعطي ثماره ويطبق في مؤسسات تفتقر للموارد البشرية المختصة ومؤهلة في هذا النوع من المحاسبة لاسيما افتقارها لمسيرين يعطون أهمية بالغة لدقة وضوح وشفافية المعلومات المحاسبية المقدمة وكذا نقص الإمكانيات التكنولوجية الحديثة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للممارسات المحاسبية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات المالية عن مؤسسة معينة إلى أطراف مختلفة منهم المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين لهم علاقة بنشاط هذه المؤسسة من مستثمرين وموردين، الإدارة الجبائية وغيرهم، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام حيث يقدم المعلومات الضرورية لمستخدميها فيجب على المؤسسة أن تعطي قوائم مالية تمتاز بشفافية وموضوعية لجعلها غير مضللة وأن تحترم الممارسات المحاسبية من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول الممارسات المحاسبية.

المبحث الثاني: تقييم حسابات الأصول المالية.

المبحث الأول: عموميات حول الممارسات المحاسبية

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الممارسة المحاسبية، الاعتراف، القياس والتسجيل المحاسبي، والإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف الممارسات المحاسبية

هي تلك العمليات التي يقوم بها المحاسب أو مجموعة من المحاسبين بناءا على مبادئ وقواعد وطرق محاسبية وقوانين تم وضعها من أجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في فترة من الزمن أو هي ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل ويكون فيه التسجيل والتبويب والتلخيص بناءا على المبادئ والقواعد و الطرق المحاسبية التي نص عليها القانون وحددها [1].

هي الطريقة الروتينية التي يتم جمعها من يوم إلى يوم والأنشطة المالية لكيان تجاري وتسجيلها، والممارسات المحاسبية للشركة تشير إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية والالتزام بها على أساس روتيني، وعادة من قبل محاسب أو مدقق حسابات أو فريق من المهنيين في المحاسبة[2].

المطلب الثاني : الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الاعتراف، القياس والتسجيل المحاسبي و مواصفاتهم.

الفرع الأول : الاعتراف المحاسبي

أولا: مفهوم الاعتراف المحاسبي :

الاعتراف حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع عناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات...الخ) وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف وهي كما يلي :[3]

---

[1] . يوسف راشدي ،**تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** ، مذكرة ماستر أكاديمي، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، ص 9

[2] . المرجع السابق ذكره. ص 9

[3] . فدوى دابو، ايمان بن محمد ، **تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات** ، مذكرة ليسانس مهني ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، ص **6**

إمكانية تدفق منافع اقتصادية من وإلى المؤسسة، وتعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من وإلى المؤسسة .

- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية .
- الملائمة :أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.
- الموثوقية : أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الأخطاء، وتتميز بالدقة والصحة.

اهتم كذلك البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية، حيث جاء فيه الاعتراف والإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها، وتتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية .

ثانيا: مواصفات الاعتراف المحاسبي:

ولقد حدد البيان السابق 4 مواصفات ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلا للإثبات المحاسبي ، وتتمثل هذه المواصفات فيما يلي:

- انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية.
- القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة.
- توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات.
- توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

الفرع الثاني : القياس المحاسبي

أولا: مفهوم القياس المحاسبي:

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية

القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلاّ أنها تتفق في المضمون.

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة .[1]

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) والذي نص على: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية و المستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".[2]

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس .

تقوم عملية القياس على 4 أركان أساسية هي:[3]

- الخاصية محل القياس حيث ينصب هذا الركن على خاصية لشيء معين و الذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلا.
- مقياس مناسب للخاصة محل القياس حيث إذ كان التعدد النقدي للربح مثلا هو الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة . أما أذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصة محل القياس ، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.
- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس والتي تكون للخاصية محل القياس لشيء معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس ،و لا بد من تحديد نوع القياس.
- الشخص القائم بعملية القياس ،و الذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية ،لان نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، و الشخص هو المحاسب.

---

[1]. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، ص114

[2]- ريتشارد شرويد، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006، ص185

[2]. محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص115

[3]. محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص116-117

ثانيا: خطوات القياس المحاسبي:

و من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في:[1]

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنضام القيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.
- بمجرد تجميع الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة أو المهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور و الإحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

ثالثا: مواصفات القياس المحاسبي:

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:[2]

1. **الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملائمة):** يعتبر قياس الربح، من الأهداف الأساسية في عملية القياس المحاسبي وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة عليها و عرضها عرضا صادقا وأمينا. وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرار، و يمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها .ولا بد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن هذه الأهداف المحاسبية وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد ت الرشيدة.

[1] . فضل كمال سالم، **مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية و أثره علي اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008، ص94

[2] . عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائريSCF**، مذكرة ماجستير –جامعة باجي مختار، 2012 ص 37-38

2. **القابلية للتحقق:** تشكل البيانات و المعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة. وبالتالي فان البيانات و المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون لها دلالة محددة, وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات و الإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.
3. **الالتزام بالموضوعية:** يقصد بالموضوعية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية، وبمعنى أخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيد عن التحيز الشخصي.
4. **قابلية القياس الكمي:** جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه للتعبير عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات و عدم تماثلها.

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي

أولا:تعريف التسجيل المحاسبي:

هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طر يق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيد هو "عملية تسجيل بيان معين، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض، أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاما عليها ترتيبها وتصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية، وتسجل يدويا أو أليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج.[1]

ثانيا: مواصفات التسجيل المحاسبي: وتتمثل فيما يلي: [2]

- يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج.
- يحتوي كل تسجيل على حسابين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن.

[1] - جورج توما بيداويد، **الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا**، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2012، ص2

[2] - يوسف راشدي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 13-14

- احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات.
- يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح وسيلة لنقل المعلومات المالية من خلال القوائم و التقارير المالية من داخل المؤسسة إلى خارجها وله أهمية كبيرة في إعطاء صورة أو وضعية معينة عن هذه المؤسسة للمساهمين أو الشركاء سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الإفصاح ومواصفاته إضافة إلى أنواعه.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه : "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة".[1]

"هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعالياتها ونشاطاتها".

"شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية".[2]

[1] - زغدار أحمد سفير، **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الباحث، العدد السابع 2010/2009 ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 84.

[2]. الشيرازي، مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت 1991،ص 32

ثانيا: مواصفات الإفصاح المحاسبي: وتتمثل فيما يلي:[1]

- الشمولية: يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل.
- الدقة: لابد أن تتصف البيانات والمعلومات المفصح عنها بالدقة.
- الملائمة: هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمده الجهة المستفيدة والمستخدمة لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قرارها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح.
- الشفافية: تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية.
- الوضوح: لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو التباس.
- الحيادية: باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتمتع بالحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى.
- المقارنة: إن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة الإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا ,حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين وبالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة و المحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي[2]:

[1] . جورج توما بيداويد، **مرجع سبق ذكره**، ص 24-26

[2] . لطفي زيدون وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم 01 ،2007 ،سوريا، ص 180.

1. **الإفصاح الكامل**: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
2. **الإفصاح العادل**: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
3. **الإفصاح الكافي**: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
4. **الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.[1]
5. **الإفصاح التثقيفي(الإعلامي)**:أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
6. **الإفصاح الوقائي**: هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بالأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية .لهذا يجب أن تكون المعلومات على

[1] - لطفي زيدون وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 181

درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

في الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لا بدَّ من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة.

المبحث الثاني: تقييم حسابات الأصول المالية

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على كيفية تقييم كل من التثبيتات، المخزونات، الأعباء والإيرادات.

المطلب الأول: تقييم التثبيتات

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التثبيتات المادية والمعنوية سندرس في البداية التقييم ومن ثم الاهتلاك و خسارة القيمة وفي النهاية التنازل عنها.

الفرع الأول: مفهوم التثبيتات المادية والمعنوية وسير حساباتها

أولا: تعريف التثبيتات المعنوية و سير حساباتها:

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية والمادية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة.

يعبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة.[1]

1. **تعريفها** : عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل :شهرة المحل، العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، البراءات، ورخص الاستغلال.[2]

يتم الاعتراف بأصل على أنه تثبيت معنوي إذا توفرت فيه المعايير التالية[3]:

[1] - عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011،ص: 93.

[2] . محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 ، ص133

[3] . محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص133

- عنصر قابل للتشخيص :معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله و تحويله، إيجاره و تبديله، كما أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق و التزامات.
- مورد تحت رقابة :تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن لها أن تمنع استفادة الغير منها.
- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة.
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيه.

2. سير حسابات التثبيتات المعنوية:

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي:[1]

الجدول رقم (2-1): حسابات التثبيتات المعنوية

الحساب(ح/20)	شرحه
ح/**203** مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	يسجل في هذا الحساب مختلف مصاريف البحث والتطوير التي تنفقها المؤسسة، من أجل مثلا تطوير النشاط الذي قامت من أجله أو إنتاج منتج جديد وغيرها.
ح/**204** برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	يسجل فيه مختلف البرمجيات التي تقتنيها المؤسسة أو تطورها.
ح/**205** الامتيازات و الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات	يسجل فيه الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد: امتياز استخدام علامات، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا.
ح/**207**فارق الاقتناء	يسجل فيه فوارق الشراء ايجابيا كان أو سلبيا، الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا .
ح/**208** التثبيتات الأخرى غير المادية	ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حسابا خاصا بها.

المصدر: عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، بوزريعة- الجزائر، ط 2، 2016، ص ص93-97

[1]. عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، بوزريعة- الجزائر، ط 2، 2016، ص ص93-97

ثانيا: تعريف التثبيتات المادية وسير حساباتها:

1. تعريفها: في المادة 221-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالآتي:[1]

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

2. سير حسابات التثبيتات المادية: يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المادية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي:[2]

الجدول رقم (2-2): حسابات التثبيتات المادية.

الحساب (ح/21)	شرحه
ح/**211** الأراضي	يسجل فيه الأراضي بمختلف أنواعها سواء كانت للبناء أو مقالع ومناجم... مضافا إليها تكلفة اقتنائها، والتكاليف المتعلقة بإعدادها للغرض التي اشتريت من أجله.
ح/**212** عمليات تهيئة الأراضي	يسجل فيه مختلف تكاليف عمليات التهيئة للأراضي التي تمتلكها المؤسسة.
ح/**213** البناءات	يسجل فيه مختلف المباني الصناعية، والمباني الإدارية والتجارية التي تحوزعليها المؤسسة أو تقوم بانجازها.
ح/**215** التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	يسجل فيه كل التركيبات التقنية ومختلف الأدوات والمعدات... التي تشتريها المؤسسة أو تقوم بإنجازها بغرض استعمالها في النشاط الذي قامت من أجله .
ح/**218**التثبيتات المادية الأخرى	يسجل فيه القيم الثابتة التي لم تذكر سلفا، كوسائل النقل والانتقال، تجهيزات مكتب، الأغلفة المتداولة....

المصدر: عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، بوزريعة- الجزائر، ط 2، 2016، ص ص98-99

[1] . عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ،2009 ، ص72

[2] . عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، بوزريعة- الجزائر، ط 2، 2016، ص ص98-99

الفرع الثاني: تقييم التثبيتات المادية والمعنوية

بعد التأكد من توفر شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات من الضروري تحديد القيمة التي سيقيد ا محاسبيا، وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول عليها، كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا الفرع.

أولا: تقييم التثبيتات المعنوية:

يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

1. **التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية:** يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

1.1. حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء:[1]

"تكلفة الشراء =سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية "

{ سعر الشراء = سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع}.

{التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل + الأتعاب غير المباشرة +اختبارات سير الأصول}.

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف الآتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار.
- تكاليف تحويل نشاط ما.
- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.
- خسائر العمليات عند البداية.

2.1. حالة إنتاج الأصل داخليا:[2]من الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث والتطوير لخلق هذا

[1] . محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص 136

[2] . هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**،2010-2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010، ص ص 68 69

التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا وإذا فقط تستطيع المؤسسة إثبات:

- نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات . أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات.

ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، وتبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي.

وتستثنى من تكلفة الإنتاج ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية، والمصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني) خسائر العمليات الأولية، مصاريف تكوين المستخدمين والتكاليف غير المباشرة.

3.1. **حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل:** يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة،أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطي والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.[1]

4.1. **حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية:** عض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل: حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، تراخيص أو حصص استيراد، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون (20) الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة، فإن المؤسسة

[1] - محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص137

تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي، بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح ا المعيار المحاسبي الدولي العشرون بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود[1].

2. التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية: حسب النظام المحاسبي المالي ،يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي.[2]

1.2. نموذج التكلفة: بعد التسجيل الأولي ،فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة.

2.2. نموذج القيمة المعاد تقييمها: في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي، وبعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة السابقة.

- **القيمة العادلة** :هي القيمة السوقية للأصل وتحدد هذه القيمة من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال أما الأصل الذي لا يمكن تحديد له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات بشكل فعال هن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق أو الإقفال.

حيث أن إعادة تقييم الأصول المعنوية تتم إذاكان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.

ثانيا: تقييم التثبيتات المادية: تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها.

1. التقييم الأولي للتثبيتات المادية: تقيم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفتها.

1.1. حالة الشراء:تسجل التثبيتات المادية بتكلفة اقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيارIAS 16على الأتي:[3]

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع، والصافي من التخفيضات التجارية.

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،2009 ، ص ص140 -141

[2]- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 69-70

[3] . بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص267

- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل مثل: مصاريف النقل(بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك)، التسليم، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحير وتهيئة الموقع ...إلخ.
- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.
- تجارب التشغيل.
- الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة أرض أو مبنى.

وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

- مصاريف إدارية وأعباء عامة.
- مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للاستغلال.
- خسائر التشغيل الأولي.

وعند اقتناء التثبيتات المادية يمكن التمييز بين حالتين:

- **الحالة 01**: حالة الشراء نقدا(التسديد المباشر): يمكن المؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون انتظار مهلة لذلك، يمكن أن تستفيد من خصم تعجيل الدفع، ويكون التسجيل المحاسبي بحساب التثبيت (ح/21X) مدين و الحساب المالي (ح/512) أو (ح/53) دائن.
- **الحالة 02**: حالة الشراء على الحساب (الدفع بعد أجل): ينبغي تحديد تكلفة الأصل وذلك أخذ في الحسبان لعنصر الزمن والهدف من ذلك حياد (عدم تأثير) تكلفة الدين على تقييم الأصل، ويكون تسجيلها بحساب التثبيت (ح21X) مدين و ح/(404) دائن.

2.1. حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التثبيت المادي بتكلفة إنتاجه حسب النظام المحاسبي المالي، فان تكلفة الإنتاج لأصل يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية:[1]

- سعر شراء المواد الأولية.
- التكاليف المباشرة للإنتاج.
- التكاليف غير المباشرة للإنتاج الثابتة والمتغيرة.

[1]. هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 49-52

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى عناصر تكلفة الإنتاج بالتفصيل، لكن حسب المعيار الدولي 16فإن عناصر التكلفة هي:

- **التكاليف المباشرة للإنتاج:** الأعباء المباشرة للإنتاج هي تلك التي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة.
- **التكاليف غير المباشرة للإنتاج:** تنقسم إلى :

✓ **التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج:** هي التي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل حصة اهتلاك المباني والتجهيزات الصناعية، يضاف عند الاقتضاء، اهتلاك تكاليف التفكيك وحصة اهتلاك التجهيزات المعنوية مثل مصاريف التطوير والبرمجيات.

✓ **التكاليف غير المباشرة المتغيرة للإنتاج:**هي التي تتغير مباشرة أو تقريبا بشكل مباشر، وفقا لحجم الإنتاج، مثل المواد الأولية غير المباشرة واليد العاملة غير المباشرة، ويتم توزيع التكاليف المتغيرة للإنتاج لكل وحدة منتجة على أساس الاستخدام الفعلي لإنشاءات الإنتاج.

كما أن تكاليف الاقتراض (أعباء الفوائد، اهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار)لتمويل شراء أو إنتاج تجهيز مادي، معنوي يمكن أن تدرج في تكلفة الأصل إذا تحققت جملة من الشروط :

- تطلب إنجاز الأصل مدة طويلة(حسب 12SCF شهر) قبل استعماله وبيعه.
- يخص فترة إنتاج هذا الأصل ،حتى الشراء أو الاستلام النهائي.

3.1. حالة التبادل: يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو أنه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل[1].

[1]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 291-292

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل التي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذ تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

4.1. حالة الحصول على التثبيتات المادية عن طريق القروض: بمكن أن ترتبط بتكلفة التثبيت إذا اختارت المؤسسة ذلك حسب المعيار IAS 23 وذلك باحترام الشروط التالية:[1]

- إذا تطلب الأصل مدة طويلة(حسب SCF أكثر من 12 شهر) (لم تحدد المدة في المعيار) قبل أن يستعمل أو يباع.
- في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا التثبيت.
- في حالة القروض العامة، التي استعملت للحصول على التثبيت.

وهناك نفقات لاحقة للأصول الثابتة و تتمثل فيما يلي:[2]

- يتم اضافة النفقات اللاحقة للأصول الثابتة إلى القيمة الدفترية للأصل إذا ما أدت هذه النفقات إلى إدخال تحسينات على أداء الأصل ومن ثم زيادة المنافع المستقبلية له عن ما كانت محدد أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل وبشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية، ومن أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل:
- إدخال تعديل أو تطوير على الأصل يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية أو لإطالة عمره الإنتاجي أو تحسين جودة الإنتاج بصورة ملموسة أو إتباع طرق جديدة للإنتاج تؤدي الى تخفيض تكاليف التشغيل بشكل ملحوظ عما كان محددا لها مسبقا.
- يتم تحميل نفقات الإصلاح وصيانة الأصول الثابتة كمصروف على الفترة التي أجريت فيها ،حيث إن الغرض من هذه النفقات هو المحافظة على استعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتوقعها المؤسسة طبقا لمعايير الأداء المقدرة مسبقا للأصل.

[1] . حواس صلاح، **المحاسبة العامة، دروس ومواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص33

[2] . بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 296

- عندما يتم تخفيض القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة أي هناك خسارة طرأت على المنافع المستقبلية المقدرة له فان أي نفقات استعادة هذه المنافع المستقبلية المتوقعة يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته للتشغيل. الإسترادادية ،وينطبق هذا أصلا على الأصل الذي تقتنيه المؤسسة ويكون عليها تحمل النفقات الضرورية لجعله صالح، وينطبق هذا أصلا على الأصل الذي تقتنيه المؤسسة ويكون عليها تحمل النفقات الضرورية لجعله صالح للتشغيل.

2. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية: تقييم الأصول الثابتة (المادية) بحسب التكلفة فقد تم التعرف إلى ذلك سابقا، كما تقيم التثبيتات المادية فيما بعد بطريقتين هما: التكلفة وإعادة التقييم.[1]

1.2. طريقة التكلفة: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية: التكلفة التاريخية – الاهتلاك– خسائر القيمة

2.2. طريقة إعادة التقييم: تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية.

الفرع الثالث: اهتلاك و خسارة قيمة التثبيتات المادية والمعنوية

أولا: اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية: يعتبر الاهتلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للإهتلاك والذي سيتم توضيحه كالتالي:

1. **تعريف الاهتلاك:** يعرف الإهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-07 فقد عرف الاهتلاك كالتالي: "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".[2]

2. **طرق الاهتلاك:** قبل التطرق إلى طرق الاهتلاك يجب أن نعرف بعض المصطلحات:

[1]- محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص 102

[2]. عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 126

- **القيمة القابلة للاهتلاك:** هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة المتبقية.

- **القيمة التخريدية (المتبقية):** هي القيمة المتوقع الحصول عليها من بيع الاصل أو الاستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم المصروفات البيع.

- **العمر الانتاجي (الافتراضي)للأصل:** هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي.

ويمكن توضيح طرق الاهتلاك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): طرق الاهتلاك.

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها
الاهتلاك الثابت	يتم توزيع التكاليف على العمر الإنتاجي بطريقة متساوية.	يحسب قسط الاهتلاك وفق العلاقة التالية:**قسط الاهتلاك= القيمة القابلة للاهتلاك×المعدل×المدة.** **المعدل= 1/العمر الإنتاجي** أو **المعدل= العمر الإنتاجي/100**
الاهتلاك المتناقص	تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة. تطبيق القيمة الأصلية للاستثمار(التثبيت) بالنسبة للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح اهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا، ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب ويجب على المؤسسة اختبار هذه	يتم حسابها وفق المعدلات التالية: **العمر المقدر** **المعامل** 3-4سنوات 1.5 5-6سنوات 2 أكثر من 6 سنوات 2.5 **معدل الاهتلاك المتناقص= معدل الاهتلاك الثابت× المعامل**

	الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل 03 سنوات ذات صلة مباشرة بالإنتاج.	يتم التوقف عن استعمال الاهتلاك المتناقص لما يكون الاهتلاك المتناقص أقل من القيمة المتبقية على السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية. اذا كان : **القيمة الباقية× المعدل>القيمة المتبقية/عدد السنوات المتبقية.** في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل. أما اذا كان : **القيمة الباقية× المعدل<القيمة المتبقية/ عدد السنوات المتبقية.** في هذه الحالة توزع القيمة المتبقية بالتساوي غلى السنوات الباقية.
الاهتلاك المتصاعد	تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى (مع الاهتلاك) تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة للتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة .	يتم الحصول على قسط الاهتلاك للاستثمار كالتالي: **مدة الاستعمال السابقة/ (ن(ن+1)/2).** ن: يمثل عدد سنوات الاهتلاك. و **القسط السنوي= القيمة القابلة للاهتلاك× رقم السنة/ ∑أرقام السنوات .** ∑أرقام السنواتحسب العمر الإنتاجي. **مثال:** تثبيت عمره الانتاجي 5سنوات مجموع أرقام السنوات= 1+2+3+4+5 أو يساوي ن(ن+1)/2 = 5(5+1)/2= 15.

اهتلاك وحدات الإنتاج	بعض التثبيتات تتناقص او استنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط او وحدات الإنتاج ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الانتاجي لهذه التثبيتات بوحدات الإنتاج والتي يمكن أن يكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة لمعدات النقل ... إلخ.	يعبر العمر بوحدات كمية (الطن، كلغ، كلم، وحدة منتجة) يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط (الإنتاج) كالتالي: **معدل الاهتلاك= القيمة القابلة للاهتلاك/عدد وحدات النشاط الإجمالية.** **قسط الاهتلاك= عدد الوحدات المنتجة× معدل الاهتلاك.**

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على: حواس صلاح، **المحاسبة العامة دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2008، ص ص152-153.

ملاحظة: الأراضي لا تهتلك.

ثانيا: خسارة قيمة التثبيتات المادية و المعنوية: يجب على المؤسسة في اية كل سنة أن تخضع موجدا ا بما فيها التثبيتات المعنوية والمادية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدولي IAS 16وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1. **تعريف خسارة القيمة:** عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة (أي الممكنة (التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية[1]:

تدني القيمة= القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.

[1]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 366.

- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منه التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

2. **المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة:** قد تكون مؤشرات داخلية ونذكر منها :

- التدهور أو الإتلاف المادي المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر.[1]
- تغيرات هامة في طريقة الاستخدام أو مستقبلية لها إثر على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة...).

أو قد تكون خارجية وتتمثل في:

- حدوث انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر.
- تغيرات هامة لها أثر سلبي على المؤسسة حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب في المحيط التقني الاقتصادي أو القانوني و من أمثلة ذلك (ظهور اجراءات جديدة تعجل من التقنيات المستخدمة غير فعالة، تغيير في التنظيمات...إلخ) .
- معدل الفائدة السائد في السوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

الفرع الرابع: التنازل عن التثبيات المادية والمعنوية

قد تستغني (تتنازل) المؤسسة التثبيتات بسبب من الأسباب كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالبيع، الشطب أو الاستبدال.

أولا: المعلومات الواجب توفرها: لمعالجة التنازل عن التثبيتات يتوجب معرفة العناصر التالية:[2]

- التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء أو الإنتاج).
- مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ الاستغناء وتدني القيمة إن وجدت.

[1]- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 52

[2]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص294-295

- تحديد القيمة المخصصة والمكملة للاهتلاك من بداية السنة لتاريخ التنازل.
- القيمة المحاسبية الباقية = التكلفة (مجموع الاهتلاكات + تدني القيمة).
- سعر بيع أو قيمة استبدال التثبيتات.
- حساب نتيجة عملية التنازل ربح أو خسارة.

ثانيا: شطب الأصل من الخدمة (التخلص منه):عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أية منافع اقتصادية مستقبلية ، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات، وهنا نميز بين حالتين:

1. **التثبيت المهتلك كليا:** اذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الاهتلاك يساوي تكلفة التثبيت .

2. **التثبيت قيد الاهتلاك:** ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الإهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الاهتلاك مدين ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية 652 وبسعر التنازل يسجل في الجانب الدائن من حساب 752 فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية وتسجل حالتين:

- الحالة 01(حالة الربح): **سعر التنازل>القيمة المحاسبية الصافيةVNC**
- الحالة 02 (حالة الخسارة): **سعر التنازل<القيمة المحاسبية الصافية VNC**

المطلب الثاني: تقييم المخزونات

الفرع الأول: تعريف المخزونات و سير حساباتها:

أولا: تعريف المخزونات: هي تلك السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها (بضاعة) أو بغرض تحويلها (مواد أولية) أو تلك المنتجات التي تتحصل عليها من تحويل المواد الأولية.[1]

[1] - عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **مرجع سبق ذكره**، ص 114

انطلاقا من هذا التعريف يمكن القول أن المخزون يضم البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع، والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لإعادة بيعها، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أو تحت التصنيع من قبل المشروع والمواد الأولية واللوازم التي تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية.

ثانيا: سير حسابات المخزونات: يمكن توضيح سير حسابات المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي وفق الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (2-4): سير حسابات المخزونات

الحساب (ح/3x)	شرحه
ح/**30** البضائع	هي مختلف السلع التي تقوم المؤسسة بشرائها بغرض بيعها دون إجراء عليها أي تحويل .
ح/**31** المواد الأولية والتوريدات	هي مختلف السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها واستعمالها في عملية الإنتاج.
ح/**32** التموينات الأخرى	هي مختلف اللوازم التي تستعمل مباشرة في عملية التصنيع، أي التموينات التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة، ويضم الحسابات التالية: ح/321 المواد القابلة للاستهلاك. ح/322 التوريدات القابلة للاستهلاك. ح/326 الأغلفة.
ح/**33**إنتاج السلع الجاري إنجازه.	هي مختلف المنتجات والأشغال الموجودة قيد التصنيع في الورشات، ويضم الحسابات التالية: ح/331 المنتجات الجاري انجازها. ح/335 الأشغال الجاري انجازها.
ح/**34**إنتاج الخدمات الجاري انجازه	هي مختلف الخدمات الموجودة قيد التصنيع، ويضم الحسابات التالية:

[1]. نفس المرجع، ص ص 114-116

	ح/341 الدراسات الجاري انجازها. ح/345 الخدمات الجاري تقديمها.
ح/**35**المخزونات من المنتجات	ويشمل الحسابات التالية: ح/351 المنتجات الوسيطية: هي مختلف المواد التي وصلت إلى درجة معينة من التصنيع بحيث تستطيع المؤسسة بيع هذه المنتجات، أو ادخالها إلى ورشات أخرى لإتمام عملية الإنتاج. ح/355 المنتجات المصنعة: هي مختلف المنتجات التي وصلت إلى المرحلة النهائية من العملية الإنتاجية. ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات): هي مختلف الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية أو المنتجات التي فيها عيوب أي لا تستطيع استعمالها ولا تسويقها كمنتجات عادية.
ح/**36**المخزونات المتأتية من التثبيتات	ويسجل فيه القيم الثابتة التي تصبح غير قابلة للاستخدام أو تعطلت لأسباب معينة فتقوم المؤسسة ببيعها بعد تحويلها إلى مخزونات.
ح/37المخزونات الخارجية(التي هي في الطريق، في المستودع)	هي المخزونات التي تشتريها المؤسسة وهي مخزنة عند الغير أو لم تدخل بعد إلى المخازن.
ح/**38**المشتريات	يسجل في هذا الحساب قيمة المشتريات من المادة الأولية أو اللوازم أو البضاعة وما هو إلا حساب وسيط يراقب لنا حركة المخزونات(تحرير الفاتورةوادخال المخزون المشترى إلى المخازن)
ح/**39**خسائر القيمة عن المخزونات والجاري انجازها	يسجل فيه قيمة التدني المتوقع في قيم المخزون.

المصدر: عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، بوزريعة- الجزائر، ط 2، 2016، ص ص114-116.

الفرع الثاني: تقييم المخزون

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

أولا: التقييم على أساس التكلفة: يجب أن يشمل تكلفة المخزون كل من : تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي ترتب عليها جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين: [1]

1. **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل والمصاريف المباشرة والتي لها عالقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري، التخفيضات والعناصر المشابهة الأخرى مثل (الإعانات المستلمة)ويمكن أن تشمل تكلفة الشراء فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار الدولي 21 والمتعلق بالتغير في أسعار العملة الأجنبية.
2. **تكاليف التحويل:** تشمل تكاليف التحويل، التكاليف المباشرة للإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة، الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة.
3. **التكاليف الأخرى:** تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه و ظروفه الحالية، مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

ثانيا: التقييم على أساس صافي القيمة القابلة للتحصيل: لا يمكن تسجيل المخزونات بمبلغ يفوق المبلغ المحدد عند الاستعمال، حيث أنه إذا ما أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعمد هذ المؤسسة إلى إدراج مقارنة ما بين تكلفة التخزين (الإدخال) والقيمة القابلة للتحصيل، فتعترف بنقص في قيمة المخزون (تدهور) إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات.[2]

صافي القيمة القابلة للتحصيل: سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط – التكاليف المكملة لعملية البيع و التكلفة المقدرة لإنتاج المخزون.

يتم تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية على أساس تقييم كل عنصر من عناصره على حدا، وفي بعض الحالات يمكن تطبيقه على البنود المتشابهة في كل مجموعة.

[1] - اسماعيل سبتي، صلاح الدين شريط، **معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي SCFوالمعيار المحاسبي الدولي رقمIAS2** ،المجلد 6 /العدد: 1 جوان،2018 ص 41-67 ، ص ص 45-46

[2] - اسماعيل سبتي، صلاح الدين شريط، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 46-47

إن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة متفقة مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها.

لا يتم تخفيض قيمة المواد الخام أو المهملات التي تدخل في تصنيع سلعة ما، إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة، أما في حالة كون تكلفته ستتجاوز صافي القيمة القابلة للتحصيل فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الخام بالفرق.

في حالة الاحتفاظ بالمخزون المقيم بصافي القيمة القابلة للتحصيل لنهاية الفترة المالية التالية، يتم إعادة تقييم المخزون، وفي حالة ارتفاع صافي القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة في الفترة السابقة فيتم الاعتراف بالزيادة ويتم زيادة قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحصيل الجديدة.

الفرع الثالث: أساليب وطرق قياس تكلفة المخزون

أولا: أساليب قياس تكلفة المخزون: يمكن عمليا استخدام عملية طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون للوصول إلى قيمة تقريبية للمخزون.[1]

-تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المؤسسة الخاصة.

- أما طريقة التجزئة فتستخدم في مؤسسات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

ثانيا: طرق تحديد تكلفة المخزون: تحدد تكلفة المخزون كما يلي:

1. **طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي):** يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشترى وتستعمل لمنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.[2]
2. **طرق التقييم الحقيقية:** اعتمد النظام المحاسبي المالي وكذلك المعيار الدولي رقم 02 هذه الطريقة حيث يلزم المؤسسة بتطبيق إما طريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو ما يعرف بطريقة (first in first out)أو طريقة المتوسط المترجح. [3]

[1] . سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، 2014، ص53

[2] . سعداوي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 53

[3] . نفس المرجع، ص ص 53-54

1.2. **طريقة الوارد أولا الصادر أولا**: تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي يتم اقتناؤها أولا تباع أولا، بمعنى أن البيع يتم من أقدم بضاعة موجودة في المخزن.

- **مميزات وعيوب طريقة FIFO**:

- المخزون المتبقي يتكون من أحدث الشحنات وهذا ما يقلل أخم.
- إن تدفق التكلفة يتماشى إلى حد كبير مع التدفق المادي، ولا يخضع لتحكم المديرين أو المستهلكين.
- تقدم أساسا ثابتا لتقييم آخر المدة، مما يسهل عملية إجراء مقارنات بين نتائج مؤسسة مماثلة.
- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية، والأرباح والخسائر الناشئة من تغير الأسعار.
- تقييم مخزون آخر المدة بأحدث أسعار الشراء لغرض اعداد الميزانية الختامية.
- ويعاب على هذه الطريقة عدم الاهتمام بقاعدة المقابلة لتحديد النتيجة، حيث يتم المقابلة بين التكاليف التاريخية مع الإيرادات الجارية.

2.2. **طريقة المتوسط الحسابي المرجح CMP**:ينصح باستخدام هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا، إذ تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي على ربح المؤسسة.

يتم حساب متوسط التكلفة المرجحة كالتالي: $cpm = \frac{\mathrm{Vi+Vj}}{Qi+Qj}$

حيث: Vi:قيمة الكمية المتبقية من الصنفi

Vj: قيمة الكمية المشتراة من الصنف j في آخر المدة قبل الجرد.

Qi: هي الكمية المتبقية من الصنف i.

Qj: هي الكمية المتبقية من الصنف j في آخر المدة قيل الجرد.

- **مميزات طريقة المتوسط الحسابي المرجح**:

- باتباع هذه الطريقة سوف تتأثر تكلفة مخزون آخر المدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال الدورة، فالسعر المدفوع في بدايتها يكون له نفس الحدث في التقييم مثل السعر المدفوع في نهاية الدورة.
- لا تفرض أي تدفق التكلفة كما هو الحال في طريقة FIFO، لكن يمكن القول بأن ذلك يخضع للاختبار العشوائي للمستهلكين مما يجعل لكل عنصر من عناصر المخزون خلال الدورة فرصة متساوية لكي يظهر في مخزون آخر المدة.

- تعتبر محايدة باستعمالها تكلفة واحدة لتقييم مخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات، فهي لا تخضع لقاعدة مقابلة الإيرادات بالتكلفة التاريخية، ولا تقريب تكلفة مخزون آخر المدة للأسعار الجارية.
-

المطلب الثالث: تقييم الإيرادات والأعباء

سنتطرق في هذا المطلب إلى تقييم الأعباء والإيرادات.

الفرع الأول: الأعباء

أولا: تعريف الأعباء: وردت عدة تعاريف للأعباء نأخذ منها:

التعريف العام للأعباء: هي المبالغ المالية التي سددتها أو ستسددها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج و الاستغلال أو بدون مقابل مباشر. [1]

تعريف الأعباء في النظام المحاسبي المالي: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.[2]

ثانيا: التسجيل المحاسبي للأعباء: هناك قواعد متعلقة بتسجيل الأعباء وجب تطبيقها، فالمبدأ العام هنا عدم تسجيل أي أعباء عدا اذا كانت هذه الأعباء ستحقق رقم أعمال للدولة، وهذا المبدأ يسمى "مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف " مع العلم أن هناك العديد من الأعباء الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات وهي بصفة تقدم وتصنف وفق طريقتين: [3]

1. **الطريقة الأولى:** وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء حسب الطبيعة مثل مواد مستهلكة ضرائب ورسوم، أعباء العمال... إلخ.
2. **الطريقة الثانية:** وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء حسب الوظيفة أي حسب وظيفتها ضمن نشاط المؤسسة فنجد مثلا: أعباء الإدارة، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع... إلخ.

الفرع الثاني: الإيرادات

[1] - عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص 81
[2] . نفس المرجع، ص 81
[3]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 254

أولا: تعريف الإيرادات: وردت عدة تعاريف للإيرادات نأخذ منها:

في مفهومها العام: هي التدفق الداخل للموارد والناتج عن بيع السلع أو تقديم خدمات بهدف تحقيق الربح.[1]

يعرف الإيراد بأنه: زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء.[2]

ثانيا: التسجيل المحاسبي للإيرادات

- يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل أيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق التي تحملها الكيان أو التي سيتحملها.
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة.
- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.
- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.[3]

[1]. عاشور كتوش، **مرجع سبق ذكره**، ص 204

[2]. يوسف راشدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 27

[3]- . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره، العدد 19 بتاريخ 2009/03/25**، ص 6

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في هذا الفصل بما تناولته الدراسات السابقة بمكن القول بان الممارسات المحاسبية في البيئات المختلفة باعتبارها ذلك العمل الروتيني من خلالها يتم اعداد القوائم المالية و الممارسات المحاسبية لها علاقة كبيرة مترابطة مع انظمة المحاسبة المالية بحيث كلما كانت هذه الممارسات صحيحة من خلال صحة القياس, التسجيل , الافصاح المحاسبي كلما ساهمت في اعطاء مخرجات صادقة تتمثل في قوائم وتقارير مالية تعبر عن واقع المؤسسة بصورة صادقة تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل المسؤولين في المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر " فرع المدية "

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث و المتمثلة في الفصول السابقة نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع بإجراء دراسة ميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر "فرع المدية" محاولين ابراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا وقد وقع اختيارنا على هذه المؤسسة بسبب توفرها قوائم مالية ومعلومات خاصة تساعدنا في انجاز واتمام البحث.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مباحث كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر.
- ✓ المبحث الثاني: تقييم حسابات المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر

سنتناول في هذا المبحث تقديم عام المؤسسة اتصالات الجزائر حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول : لمحة تاريخية لمؤسسة اتصالات الجزائر .

سنتناول من خلال هذا المطلب تاريخ اتصالات الجزائر و كذلك نشأتها ثم نعرج على تعريفها

الفرع الأول : تاريخ اتصالات الجزائر[1]

باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد والمواصلات وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام والاتصال ، وقد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت سنة 2000 ، جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة لنشاطات البريد والمواصلات ، وكرس الفصل بين نشاطي التنظيم واستغلا وتسيير الشبكات.

وتطبيقا لهذا المبدأ تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا وماليا وكذلك المتعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية والخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة "بريد الجزائر" وثانيهما بالاتصالات والمتمثلة في "اتصالات الجزائر" .

وفي إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان سنة 2001 بيع رخص لإقامة واستغلال شبكة للهاتف النقال واستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى، حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات VSAT وشبكة الربط المحلي في المناطق الريفية.

كما تم فتح السوق كذلك للدراسات الدولية سنة 2003 والربط المحلي في المناطق الحضرية سنة 2004، وبالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما سنة 2005 وذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية والقواعد المنافسة، وفي نفس الوقت تم المشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم .

الفرع الثاني : نشأة اتصالات الجزائر[2]

نص القرار رقم 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد و المواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد ، و كذلك مؤسسة

[1]–الموقع الرسمي لاتصالات الجزائرwww.algerietelecom.dz بتاريخ 2020/03/06 على الساعة 20:22

[2] نفس المرجع السابق بتاريخ 2020/03/09 على الساعة 17: 25

اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تعزيز شبكة الاتصالات في الجزائر وأوكلت لوزارة البريد و تكنولوجيا الإعلام و الاتصال مهام المراقبة لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات، و بعد دراسات قامت بها وزارة البريد و تكنولوجيا الإعلام و الاتصال تبعا للقرار 2000/03 أصبحت اتصالات الجزائر حقيقة مجسدة سنة 2003.

01 جانفي 2003 ، كانت الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر ، حيث كان على اتصالات الجزائر و إطاراتها حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ حيث أصبحت المؤسسة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد و تكنولوجيا الإعلام و الاتصال ، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا ترحم فيه شراسة المنافسة ، والبقاء فيها للأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

الفرع الثالث : التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر[1]

مؤسسة اتصالات الجزائر هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم ملك للدولة بنسبة 100 % تنشط بقطاع الاتصالات بدأت العمل فعليا في الفاتح من جانفي من سنة 2003 ، يقع مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 05 ، الديار الخمس بالمحمدية ، الجزائر العاصمة ، ولديها :

- رأسمال اجتماعي مقدر ب : : 61.275.180.000 دينار جزائري.
- رقم سجلها التجاري : 02B-180.83
- الرقم الجبائي : 000216.2990330049
- بندها الضريبي: 16293838021
- رقم التعريف الإحصائي : 00021622906569 36

وتهدف مؤسسة اتصالات الجزائر لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية سطرتها إدارة المجمع في برنامجها منذ البداية وهي :

- الجودة.
- الفعالية.
- نوعية الخدمات.

وسمحت هذه الأهداف التي سطرتها اتصالات الجزائر ببقائها في الريادة و جعلها المتعامل رقم 01 في سوق الاتصالات بالجزائر .

[1] نفس المرجع السابق، بتاريخ 2020/03/09، على الساعة 18:00

في حين تمثلت بعض نشاطاتها فيما يلي: تقدم خدمات الهاتف الثابت و النقال، الانترنت، المعطيات الرقمية السمعية والبصرية و الاتصال عبر الساتل.

المطلب الثاني : فروع وهياكل مؤسسة اتصالات الجزائر

سنتناول من خلال هذا المطلب فروع مجمع اتصالات الجزائر وكذلك الهياكل المنتشرة وطنيا.

الفرع الأول : فروع مجمع اتصالات الجزائر

تعتبر اتصالات الجزائر مجمع حقيقي من خلال فروعها التي أنشئت لتساير التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات ، فقد تم إنشاء ثلاثة فروع هي:

1. **فرع اتصالات الجزائر للأنترنت "Djaweb"**: مختص في تكنولوجيا الاتصال و الانترنت ذو السرعة الفائقة ، للإشارة فإن كل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي ، البحث العلمي ، التربية الوطنية ؛ التكوين المهني، الصحة ، الإدارة ، المحروقات ، المالية ،الجيش، الدرك ،الشرطة . . . إلخ) مربوطة حاليا بشبكات الإنترنت " Intranet " بمقرات الربط للأنترنت عن طريق شبكة "جواب" "Djaweb" .
2. **فرع اتصالات الجزائر للنقال"موبيليس"** : حيث تعتبر موبيليس المتعامل التاريخي للهاتف النقال في الجزائر من خلال تغطيتها 98 % ، وكذا عدد زبائنها الذي تعدى مليون مشترك.
3. **فرع اتصالات الجزائر الفضائية ATS** : مختصة في تكنولوجيا الساتل و الأقمار الصناعية.

الفرع الثاني : هياكل مؤسسة اتصالات الجزائر

بالإضافة على كونها مالكة للشبكة الوطنية القاعدية و الرائدة في مجال الاتصالات في الجزائر تعتبر اتصالات الجزائر من أكبر المؤسسات الوطنية تواجداً عبر كافة مناطق الوطن و ذلك من خلال هيكلها الذي يتوزع عبر كل ربوع الوطن.

فاتصالات الجزائر تعتمد في هيكلتها على منطق الشمولية أي إيصال خدماتها إلى أبعد نقطة من هذه البلاد، تسيرها مديرية عامة مقرها العاصمة و 12 مديرية إقليمية : لكل من {الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، ورقلة، بشار، الشلف، باتنة، تيزي وزو، البليدة، تلمسان}.

أين تم التقسيم حسب الأقاليم، وتحتوي هذه المديريات الإقليمية على مديريات ولائية أين تتواجد اتصالات الجزائر في 48 ولاية بمديريات ولائية إذ توجد في الجزائر العاصمة ثلاث 03 مديريات ولائية (جزائر شرق،

جزائر غرب و جزائر وسط) بمجموع 50 مديرية عبر التراب الوطني، من جهتها تحتوي هذه المديريات على وكالات تجارية ومراكز تقنية موزعة عبر كافة القطر الوطني بهدف خدمة الزبائن في مختلف الأنحاء.

المطلب الثالث: المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بالمدية

تعد مديرية المدية من أحد المديريات العملياتية لاتصالات الجزائر التابعة للمؤسسة الأم، وفي هذا المطلب سنتناول المديرية العملياتية للاتصالات بولاية المدية من خلال تقديم لمحة تاريخية عن نشأتها، وتقديم هيكلها الوظيفي وكذا اهداف ومهام هذه المديرية.

الفرع الأول: نشأة المديرية العملياتية للاتصالات بالمدية

بتاريخ 11 نوفمبر 2002 تم وفق القرار رقم /15 02 الخاص بتنظيم المديرية العامة لاتصالات الجزائر تأسيس المديرية العملياتية للاتصالات عبر كامل ولايات الجزائر، ومنها المديرية العملياتية بالمدية وكانت الانطلاقة الرسمية لهذه المديرية في الفاتح من جانفي سنة 2003، أي بعد تقسيم قطاع البريد والمواصلات الى مؤسستين: بريد الجزائر واتصالات الجزائر كشركة عمومية ذات أسهم وقد كانت تسمى في بداية 2003 بالوحدة العملية للاتصالات الى غاية جوان 2011، اين تم تغيير الاسم من وحدة عملية الى المديرية العملياتية. ويقع فرع مؤسسة اتصالات الجزائر بالمدية ضمن شبكة التوزيع التابعة للإدارة المركزية للجزائر العاصمة والإدارة الجهوية بالبليدة، وهي عبارة عن وحدة عملية للاتصالات تفرع عنها أربع وكالات تجارية تتمثل في وكالة المدية، وكالة البرواقية، وكالة قصر البخاري، وكالة بني سليمان.[1]

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية

تقسم المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بالمدية إلى:

أولا: قسم الممتلكات والوسائل العامة: وتنقسم الى المصالح التالية:

1. **مصلحة الشراء:** تهتم بشراء كل ما يلزم المؤسسة.
2. **مصلحة الامداد:** وتهتم هذه المصلحة بتوفير وإمداد الدوائر والمصالح الموجودة على مستوى المديرية بالوسائل اللازمة، كالتدعيم بالسيارات والتجهيزات ولتمكينهم من القيام بعملهم على أحسن وجه.
3. **مصلحة الممتلكات:** تهتم بعملية الجرد المادي وحماية ممتلكات المؤسسة، كما تقوم بالسهر على جلب عقود لممتلكات المؤسسة من المصالح المختصة مثل أملاك الدولة.
4. **مصلحة النشاطات الاجتماعية:** تهتم بالأنشطة الاجتماعية ومساعدة العمال.

ثانيا: قسم المالية والمحاسبة: وتتضمن المصالح التالية:

1. **مصلحة الميزانية:** تهتم بإعداد الميزانية.
2. **مصلحة المحاسبة:** تهتم بتدقيق ومراجعة المحاسبة العامة.
3. **مصلحة الخزينة:** تهتم بالدفع النقدي.

ثالثا: القسم التقني: وتتضمن المصالح التالية:

1. **مصلحة تهيئة واستغلال الشبكات:** تقوم هذه المصلحة بتجديد الشبكات القديمة والسهر على استغلالها أحسن استغلال.
2. **مصلحة تهيئة واستغلال الآلات:** تقوم هذه المصلحة بتجديد الآلات، كالخزائن الهاتفية والعمل على استغلالها أحسن استغلال.

3. **مصلحة الهندسة والتخطيط**: تهتم بهندسة ووضع مخططات من اجل وضع شبكات جديدة للهاتف والانترنت.

القسم التجاري: وتتضمن المصالح التالية:

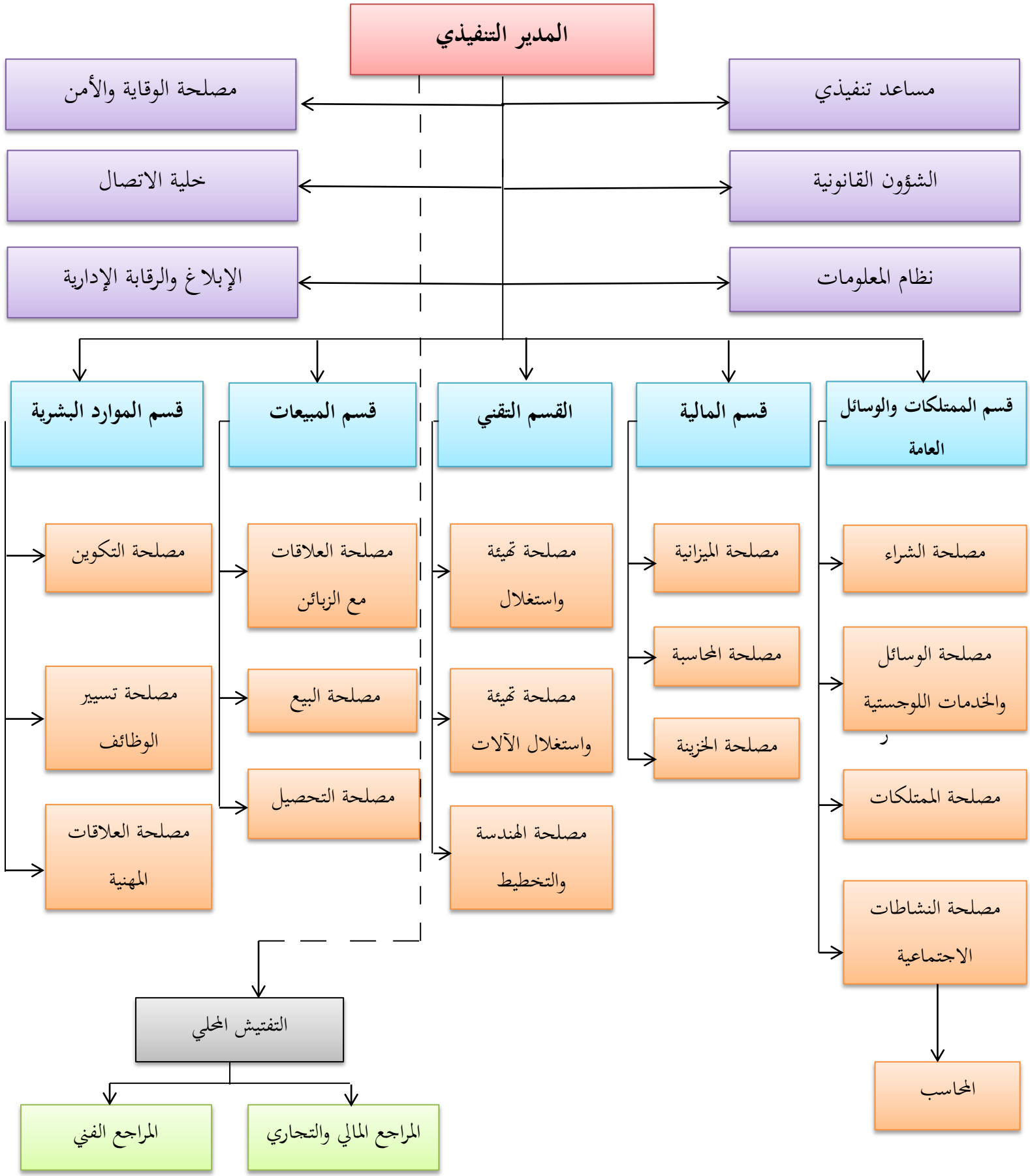
1. **مصلحة العلاقات مع الزبائن**: تهتم بخدمة الزبائن بعد البيع.
2. **مصلحة البيع**: وتهتم هذه المصلحة ببيع الخدمات الموجودة للهاتف والانترنت وايصالها للزبائن على أحسن وجه ممكن.
3. **مصلحة التحصيل**: تتكفل بعملية تحصيل ديون الزبائن العالقة.

رابعا: قسم الموارد البشرية: والتي بدورها تنقسم الى:

1. **مصلحة التكوين**: تهتم هذه المصلحة بتكوين ورسكلة العمال حسب المتطلبات الموجودة في السوق، وهذا لضمان جودة عالية مقدمة من طرف العمال حفاظا على مركزها التنافسي في السوق.
2. **مصلحة العلاقات المهنية الاجتماعية**: تهتم هذه المصلحة بضمان جو مناسب للعامل اجتماعيا وتوفير كل ما يحتاجه من الناحية الإدارية.
3. **مصلحة تسيير الوظائف**: وتهتم بتسيير المسار المهني للعمال من بداية العمل حتى التقاعد

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر فرع المدية في الشكل التالي:

الشكل(3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر فرع المدية



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: مهام وأهداف المديرية العملياتية

تتمثل اهداف ومهام المديرية العملياتية فيما يلي:

أولا: مهام المديرية العملياتية بالمدية: ترتكز مهام المديريات العملياتية بصفة عامة، وبصفة خاصة على القيام بالنشاطات التالية:

- تقديم أحسن الخدمات للزبائن من اجل ارضائهم، والإجابة على جميع شكاوى الزبائن.
- تقديم خدمات الهاتف الثابت والانترنت للخواص والمهنيين وشبكات الانترنت للمهنيين لمختلف المديريات العمومية والخاصة، كالمستشفيات والبنوك.
- إيصال الانترنت الى كل بيت.
- تجديد الشبكة الهاتفية (تغيير الكوابل النحاسية بكوابل الالياف البصرية).
- انشاء شبكات هاتفية في المناطق المعزولة (غير المتوفرة على الهاتف والانترنت).
- تقديم خدمات الاتصال التي تسمح بنقل وتبادل الصوت، الرسائل المكتوبة، المعطيات الرقمية، المعلومات السمعية البصرية.

ثانيا: أهدافها: تسعى المديريات العملياتية بصفة عامة وبصفة خاصة الى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- الحفاظ على مكانة المؤسسة في السوق.
- استقطاب أكبر عدد من الزبائن.
- ارضاء الزبائن.
- تسهيل الحصول على الخدمات السلكية واللاسلكية.
- تحسين جودة الخدمات والرفع من تنافسيتها.
- تطوير خدمات جديدة للعملاء.
- تقديم خدمات للمساعدة التقنية.
- تنفيذ تقارب الصوت والصورة.
- زيادة الخدمات المباعة.

ثالثا: خدماتها: من اهم الخدمات التي تعرضها المديرية العملياتية للاتصالات بالمدية نجد:

- خدمة الهاتف الثابت.
- خدمة الانترنت المرتبطة بالهاتف الثابت عالي التدفقADSL .
- خدمة الهاتف الثابت اللاسلكي.
- خدمة الويفي :" Wifi" تمكن هذه الخدمة من الدخول الى شبكة الانترنت اللاسلكي وهي عبارة عن حل مبتكر يسمح بتغطية مناطق حضرية واسعة بالتدفق العالي من دون اسلاك.
- بطاقات التعبئة بسعر 100 دج يوم من الانترنت.
- بطاقات التعبئة بسعر 500 دج سبعة أيام من الانترنت.
- بطاقات التعبئة بسعر 1000 دج ثلاثون يوم من الانترنت.

المبحث الثاني: تقييم حسابات المؤسسة

من خلال تواصلنا مع خلية المحاسبة في مؤسسة اتصالات الجزائر " المديرية العليمة لاتصالات الجزائر بالمدية "و حسب ما تناولناه في الجانب النظري عن كيفية تقييم بعض العناصر (التثبيتات، المخزونات، الأعباء والإيرادات) سنبينها في هذا المبحث.

المطلب الأول: تقييم التثبيتات

تمتلك "المديرية العليمة لاتصالات الجزائر بالمدية "مجموعة من التثبيتات التي تستخدمها في نشاطها مثل برامج إعلام آلي ومعدات وأدوات و معدات نقل وتجهيزات مكتب... إلخ.

الفرع الأول: عرض التثبيتات

أولا: ممتلكات المؤسسة من التثبيتات المعنوية: حسب المعلومات التي عرضت علينا من قبل المشرفين عن قسم المحاسبة لاحظنا أن المؤسسة تمتلك واحد من التثبيتات المعنوية والمتمثل في برامج الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة لمساعدتها في نشاطها وتسهيل العمل الإداري لكنها لا تظهر في حسابات الأصول في ميزانية المؤسسة بل تسجل عند المؤسسة الأم...هذا ما أخبرنا المسؤول في قسم المحاسبة بعد طرحنا عليه سؤال عن سبب عدم ظهورها في حسابات المؤسسة.

ثانيا : ممتلكات المؤسسة من التثبيتات العينية: تمتلك المؤسسة مجموعة كبيرة من الأصول الغير جارية العينية لكن تعذر علينا الحصول على عدد يفي بمتطلبات الدراسة لدواع لا نعلمها ومع هذا تمكنا من حيازة 6 نماذج تمثل بعض التثبيتات في المؤسسة كما يلي:

مجموعة معدات "مكاتب ومستلزماتها"، هواتف ثابتة و تجهيزات شبكة، معدات تبريد وتسخين، تجهيزات مختلفة" ساحب تذاكر "، معدات مختلفة "تجهيزات مكتب "، طابعة.

ثالثا: ممتلكات المؤسسة من التثبيتات المالية: حسب المعلومات التي تتوفر لدينا عن المؤسسة من قسم المحاسبة وجدنا أن المؤسسة لا تمتلك تثبيتات مالية وهذا لأن طابعها عمومي يهدف إلى تقديم خدمة ولا يهدف إلى تحقيق الربح فقط.

الفرع الثاني: تقييم التثبيتات

أولا: التقييم الأولي :

1. التقييم الأولي: يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

الشراء، انتاج، التبادل...إلخ.

مثال01: بتاريخ 2019/07/31 قامت المؤسسة بأعمال إعادة تهيئة المباني وقد كلفها المشروع كالتالي:
المبلغ خارج الرسم (HT) 57590 دج، الضريبة خارج الرسم 19% (TVA) مبلغ الضمان 3426.61- دج.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبلغ متضمن الرسم(TTC) **= المبلغ خارج الرسم** (HT) **+ الرسم على القيمة المضافة**(TVA)

الرسم على القيمة المضافة(TVA) = 590 57دج × 0.19 = 1, 942 10دج

المبلغ متضمن الرسم(TTC) = 590 57دج + 1, 942 10دج = 49, 105 دج65

الملحق رقم 01 ص96

		2019/12/31		
21852			57590	
44561			10942.1	
4047			(3426.61)	
	*404			65105.49
		(أعمال إعادة التهيئة)		

مثال 02: قامت المؤسسة بإنجاز البنية التحتية لاستقبال وربط الكابلات، وقد بلغ مبلغ المشروع كالتالي:
المبلغ خارج الرسم(HT) 240 574 12 دج،TVA 19%، مبلغ الضمان 334,65 496 1-دج.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

TVA = 240 574 12دج × 0.19 = 105,60 389 2 دج.

TTC = 240 574 12دج + 60, 105 389 2دج = 04, 011 467 13دج.

الملحق رقم 02 ص97

		..../../..		
2152		المنشآت التقنية، المعدات والأدوات	240 574 12	
44561		رسوم مسترجعة	105,60 389 2	
4047		مبلغ الضمان	65, 334 496 1	
	512	ح/البنك		04, 011 467 13
		(انجاز بنية تحتية)		

2.عرض طريقة الإهتلاك: بعد قيامنا بالمقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة وحسب ما أخبرنا به عن طريقة الإهتلاك المتبعة في المؤسسة فهي طريقة الإهتلاك الخطي و أن العمر الإنتاجي لمختلف الممتلكات يقدر ب 10 سنوات.

نلاحظ أم المؤسسة ملتزمة بتطبيقها للإهتلاك الثابت وبما يتوافق مع مبادئ وأسس المحاسبة المالية وبهذا يمكن القول أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في حساب الإهتلاك والالتزام بالطرق التي نص عليها وكذا تتوافق معه في تسجيلاتها المحاسبية.

3. التنازل عن التثبيتات: من خلال دراستنا لحالة هذه المؤسسة لم تصادفنا وضعية تتمثل في التنازل على التثبيتات لكن حسب اطلاعنا فإن المؤسسة بع غير الجارية تقوم بترصيدها مع الإهتلاك المتراكم وتحول الأصول إلى الشركة الأم وهناك حالات يتم فيها تبادل الأصول الغير جارية بين الوحدات وعموما حسب المعلومات التي تحصلنا عليها تكون القيود المحاسبية في حالة التحويل إلى الأم كالتالي:

من ح/ **18 الوحدة الأم

إلى ح/***2 التثبيتات حسب نوعها

ويتم تحويل الأصول مع اهتلاكاتها المتراكمة.

4. إعادة التقييم وخسائر القيمة: من نقاط الضعف التي وقفنا عليها في دراستنا للتثبيتات في هذه المؤسسة هي أنها لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة وكذلك لا تسجل لها أي خسائر في القيمة وهذا من شأنه أن يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

ثانيا: التقييم اللاحق: يوجد نموذجين نذكرهما :

1. **نموذج التكلفة:** بعد التسجيل الأولي ،فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل " بالتكلفة ناقص الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة". وبما أن المؤسسة ليس لديها اهتلاكات متراكمة و كذلك خسائر في القيمة متراكمة فإن التكلفة تبقى نفسها.
2. **نموذج القيمة المعاد تقييمها:** وبعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة السابقة.

في هذه المؤسسة لا تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة وكذلك لا تسجل لها أي خسائر في القيمة وبالتالي نقول أنها لا تعتمد على هذا النموذج.

المطلب الثاني: تقييم المخزونات

قبل البدء في تقييم المخزونات سنتعرف على أهم الوثائق المستعملة في المؤسسة لتسيير ومعالجة المخزون محاسبي وهي كالتالي:

- **وصل الطلبية (bon de demande)**: هذه الوثيقة تصنف من خلال كل احتياجات المؤسسة من بضائع ومواد ولوازم من حيث تحديد الكمية، النوعية، السعر، لتبعث للمورد من طرف المؤسسة. (الطلبية لا تسجل محاسبيا).
- **طلب الشراء Demande d'achat:** هي وثيقة يبعثها المستعمل الذي يريد السلعة في المؤسسة لقسم المشتريات وكمية السلعة التي يريدها.
- **الفاتورة: Facture**: هي عبارة عن ورقة يبعثها المورد للمؤسسة تحتوي على اسم وعنوان المورد، البضاعة أو السلعة وعدد الوحدات وسعر الوحدة وتحتوي على ثلاثة نسخ خاصة بكل قسم.
- **وصل استلام Bon de réception :** وصل يبين وصول السلعة يبعثه قسم الاستقبال للأمر بالدفع للتأكد من استلام السلعة ليعطي الأمر بالدفع للخزينة ويحتوي على 5 نسخ.
- **بطاقة التسجيلFiche d'enregistrement :** هي وثيقة يحررها المحاسب العام للمؤسسة تحتوي كل المعلومات الخاصة بعملية الشراء وكيفية التسديد والقيمة الإجمالية للشراء ليبعثها للأمر بالدفع.

مثال 01: بتاريخ 2020/06/30 اشترت المؤسسة أظرفة وأوراق من عند أحد موردیها بمبلغ: المبلغ خارج الرسم (HT) 500 521دج، TVA 19 % ، الفاتورة لم تستلم بعد.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

TVA = 500 521دج × 0.19 = 085 99 دج.

TTC = 500 521دج + 085 99دج = 585 620دج.

الملحق رقم 03 ص98

		2020/06/30		
322		اللوازم القابلة للاستهلاك	521 500	
4456		ضريبة مسترجعة	99 085	
	*382	التموينات الأخرى المخزنة		620 585
		(وصول بضاعة دون فاتورة)		

- عند وصول الفاتورة نسجل:

من ح/*382

إلى ح/512 أو 401 بتكلفة الشراء.

- عندما لا تستلم الفاتورة في نهاية الدورة المالية نسجل:

من ح/*382

إلى ح/408

مثال02: قامت المؤسسة بشراء قطع غيار لإحدى سياراتها من أحد موردیها بمبلغ: 250 28 دج، لا توجد TVA.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

الملحق رقم 04 ص99

		..../../..		
382		اللوازم القابلة للاستهلاك	28 250	
	512	ح/ البنك		28 250
		(فاتورة شراء قطع غيار)		

32212		..../../..	28 250	
	382	اللوازم القابلة للاستهلاك التموينات الأخرى المخزنة (سند ادخال قطع غيار)		28 250

مثال03: بتاريخ 2020/06/02 اشترت المؤسسة إطار عجلة بقيمة 300 472 دج، بدون TVA.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

الملحق رقم 05 ص100

382		..../../..	472 300	
	512	اللوازم القابلة للاستهلاك ح/ البنك (فاتورة شراء إطار عجلة)		472 300
32212		..../../..	472 300	
	382	اللوازم القابلة للاستهلاك التموينات الأخرى المخزنة (سند ادخال)		472 300

المطلب الثالث: تقييم الأعباء والإيرادات

الفرع الأول: الأعباء

مثال01: بتاريخ 2020/06/30 قامت المؤسسة بإصلاحات شبكة الصرف الصحي وقد بلغت هذه المصاريف كالتالي: المبلغ خارج الرسم (HT) ، TVA 19% ، مبلغ الضمان 70, 853 32- دج.

والتسجيل المحاسبي كالتالي:

TVA = 163 552دج × 0.19 = 97, 910 104دج.

TTC = 163 552دج + 97, 910 104دج = 27, 220 624دج.

الملحق رقم 06 ص101

		2020/06/30		
61521		الصيانة والتصليحات والرعاية	552 163	
44561		ضريبو مسترجعة	104 910 ,97	
4047		مبلغ الضمان	32 853 ,70	
	521	ح/البنك		624 220 ,27
		(أعمال صيانة)		

مثال 02: بتاريخ 2020/05/18 بلغت مصاريف التنقلات والاستقبالات لأحد مقاوليها بقيمة: المبلغ خارج الرسم (HT) 100 55 دج، TVA 19%.

التسجيل المحاسبي:

TVA = 100 55دج × 0.19 = 959 4دج.

TTC = 100 55دج + 959 4دج = 095 60دج.

الملحق رقم 07 ص102

		2020/05/18		
*625		التنقلات المهمات والاستقبالات	55 100	
4456		ضريبة مسترجعة	4 959	
	512	ح/البنك		60 059
		(مصاريف التنقلات والاستقبالات)		

مثال 03: بتاريخ 2020/05/31 سددت المؤسسة مصاريف استهلاك الكهرباء والغاز بقسمة: المبلغ خارج الرسم (HT) 77, 014 092 1دج، TVA 19%.

التسجيل المحاسبي:

TVA = 77, 014 092 1دج × 0.19 = 73, 007 270دج.

TTC = 77, 014 092 1دج + 73, 007 270دج.

الملحق رقم 08 ص103

		2020/05/30		
*607		المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات	1 092 014 ,77	
4456		ضريبة مسترجعة	270 007 ,73	
	512	ح/البنك		2 229 220 ,50
		(مصاريف التنقلات والاستقبالات)		

الفرع الثاني: الإيرادات

المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر لا تقوم بتسجيل ح/*70 حيث ان هذا الأخير تقوم بتسجيله الوكالات التجارية، الحساب الذي تقوم بتسجيله هو ح/758: المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

مثال: بتاريخ 2020/06/29 حصّلت المؤسسة مبلغ 3, 567 203دج عقوبة تأخير من عند أحد مقاوليها لتأخره على تقديم المشروع في تاريخه المحدد.

و التسجيل المحاسبي كالتالي:

الملحق رقم 09 ص104

		2020/06/29		
512		ح/البنك	203 567 ,3	
	758	المنتوجات الأخرى للتسيير		203 567 ,3
		(تسجيل عقوبة تأخير)		

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد أهم ما تطرق إليه في الفصلين النظري على أرض الواقع من خلال دراسة تطبيقية لاتصالات الجزائر" فرع المدية"، حيث تم تتبع إجراءات تسجيل وتقييم حسابات المؤسسة.

يمكن استخلاص أن المؤسسة الاقتصادية في الجزائر تطبق النظام المحاسبي المالي في تسجيل العمليات المالية بينما :

- لا تأخذ بعين الاعتبار إعادة تقييم التثبيتات وهذا من شأنه يؤثر على المعلومات والبيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها.
- لا تقوم بتسجيل ح/*70 حيث أن هذا الأخير تقوم بتسجيله الوكالات التجارية، الحساب الذي تقوم بتسجيله هو ح/758: المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الاقتصادية ، لذا أردنا معرفة ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لاحتياجات الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية من خلال فصول الدراسة و انطلاقا من الفرضيات الأساسية و باستخدام الأساليب و المناهج المشار إليها سابقا.

ما يجدر به الإشارة أن هذه الممارسات المحاسبية ترتبط أساسا بطبيعة المؤسسة وعليه يجب على المؤسسة اختيار طرق و أساليب للتقييم و التسجيل المحاسبي تتناسب و طبيعة المؤسسة من اجل الحصول على قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية ، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي كأداة أساسية تستند عليها المؤسسات من أجل إنتاج قوائم مالية مفهومة وواضحة لجميع مستعمليها.

في الواقع فان الجزائر اعتمدت تطبيق النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات لكنها عانت مشاكل و صعوبات جراء تطبيق هذا النظام الذي لم يأخذ خصوصياتها بعين الاعتبار فضلا عن العديد من إجراءات و قواعد التقييم التي جاء بها النظام لم تطبق أساسا في المؤسسات الكبرى.

- **نتائج اختبار الفرضيات:** من خلال الدراسة النظرية والميدانية وقصد الإجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

✓ **الفرضية الأولى:** المؤسسة الاقتصادية تستجيب بشكل كاف للإصلاح المحاسبي وهذا من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، هذه الفرضية صحيحة ومقبولة وهذا من خلال:

- اعتبار مخرجات النظام المحاسبي أداة لتقييم المؤسسة.
- توحيد النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات.

✓ **الفرضية الثانية:** من خلال دراستنا التي قمنا بها توصلنا إلى أن المؤسسة تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي، وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

✓ **الفرضية الثالثة:** المؤسسة تلتزم بقواعد التسجيل والإفصاح المحاسبي، هذه الفرضية صحيحة من خلال دراستنا التي قمنا بها.

✓ **الفرضية الرابعة:** بعد دراسة حالة المؤسسة يمكن القول أن هذه الفرضية محققة وأن قواعد

تقييم الممارسات المحاسبية تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

- **نتائج الدراسة:**

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ✓ إن النظام المحاسبي المالي فعال في التسجيل و التقييم المحاسبي بما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة التي من شانها تصحيح الكثير من الأخطاء و النقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.
- ✓ إن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بقواعد الاعتراف و القياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و احترامها للشكل القانوني للقوائم المالية.
- ✓ يتميز النظام المحاسبي المالي بالشفافية و المرونة و السهولة في المحيط المحاسبي فهو يستجيب لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ الممارسات المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة تتوافق بما جاء به النظام المحاسبي المالي.

- **اقتراحات الدراسة:**

- ✓ محاولة تطوير و تكييف النظام المحاسبي المالي بما يستجيب مع خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية و متطلبات التوافق مع مستجدات المحاسبة العالمية.
- ✓ لابد على المؤسسات تدريب موظفيها ورفع من مستوى فهمهم للنظام المحاسبي المالي و تطوير قدراتهم بما يرفع الداء المالي للمؤسسة.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التنظيم وحجم و طبيعة المؤسسة و نشاطها من اجل القدرة على تقديم الصورة الصادقة عن وضعها المالي و معرفة التغيير في وضعيتها المالية.

- **آفاق الدراسة:**

تناولت هذه الدراسة تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر.

كما يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية مع توسيع الدراسة التطبيقية لتشمل:

- واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الأجنبية بالجزائر.
- تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

- الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

وأخيرا لا يسعنا إلا أن نسال الله العظيم أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في انجاز هذا البحث، راجينا أن يفيد الباحثين و المهتمين، ويسمح لهم بالتعمق أكثر و إتمام الجوانب التي لم نتطرق إليها.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. الشيرازي، مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991.
2. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
3. رشيد واضح، **المؤسسة في التشريع الجزائري بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2002.
4. ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، طلال محمد الجحاوي، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. ريتشارد شرويد، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006.
6. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،2009.
7. صمويل عبود، **اقتصاد مؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982.
8. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011.
9. عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ،2009.
10. عبد الرزاق بن حبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
11. عبد الوهاب رميدي و علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، 2016.
12. عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1993.
13. غول فرحات، **الوجيز في اقتصاد المؤسسة**، دار الخلدونية، 2008.
14. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأولى، 2002.

15. محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

16. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1.

17. ناصر دادي عدون، **اقتصاد مؤسسة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 1، 1998.

18. نعيم دهمش، **مبادئ المحاسبة**، معهد الدراسات المصرفية، الطبعة 1.

19. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**،2010-2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010.

20. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني– الجزء الأول–**، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2002.

21. يعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

ثانيا: رسائل علمية

1. جورج توما بيداويد، **الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا**، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2012.

2. سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة.

3. سعداوي محمد، **تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، 2014.

4. عثمان لخلف، **واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة، الجزائر، 2003-2004.

5. عثمان لخلف، **واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة، الجزائر، 2003-2004.

6. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF**، مذكرة ماجستير –جامعة باجي مختار، 2012.

7. فدوى دابو، ايمان بن محمد ، **تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات** ، مذكرة ليسانس مهني ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة.

8. فضل كمال سالم، **مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية و أثره علي اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2008.

9. قورين حاج قويدر، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، الموسم الجامعي 2007.

10. يوسف راشدي ، **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** ، مذكرة ماستر أكاديمي، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة.

ثالثا: المجلات والمجلدات

1. اسماعيل سبتي، صلاح الدين شريط، **معالجة المخزون بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقمIAS2** ،المجلد 6 /العدد: 1 جوان،2018.

2. بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)** ، مجلة الباحث، العدد الأول، 2002 ،مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.

3. زغدار أحمد سفير، **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الباحث، العدد السابع 2010/2009 ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

4. عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد ، الشلف، 2009،

5. لطفي زيدون وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم 01 ،2007 ،سوريا.

رابعا: الملتقيات

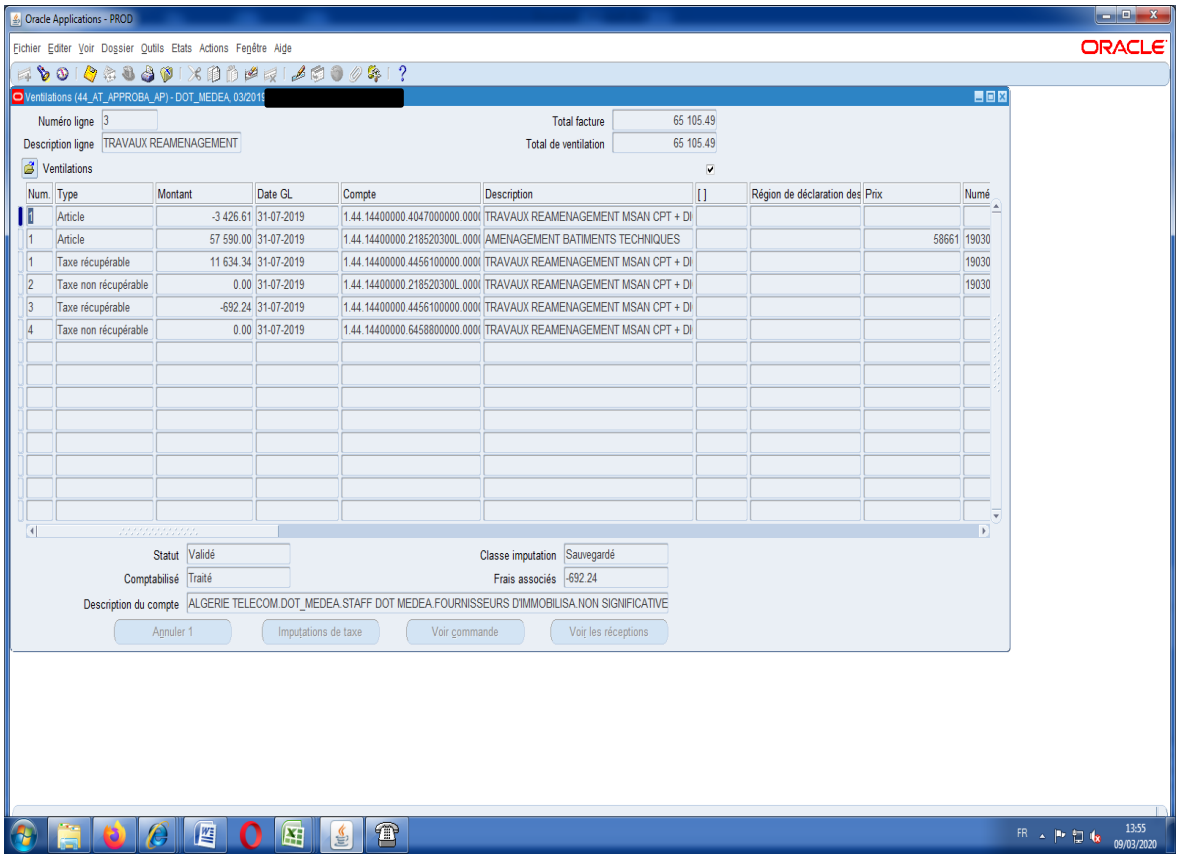
1. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف،** ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، الجزائر، 15 أكتوبر2009 .

خامسا: النصوص القانونية

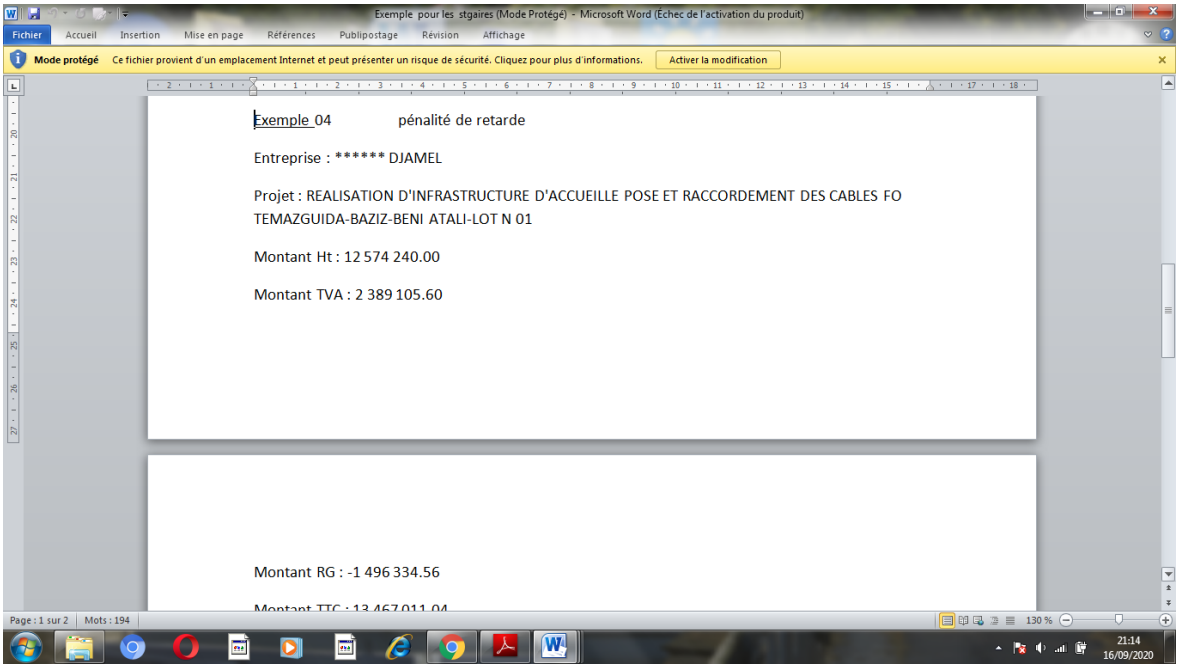
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 03.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره، العدد 19 بتاريخ 2009/03/25.
4. عبد الحميد المنشاوي التعليق على القانون التجاري الجديد رقم 17 في ضوء الفقه و القضاء، مصر.
5. وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 08-156، بتاريخ 26ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27ماي 2008.
6. وزارة المالية، القانون 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 نفمبر2007.
7. وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 -07-2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

الملاحق

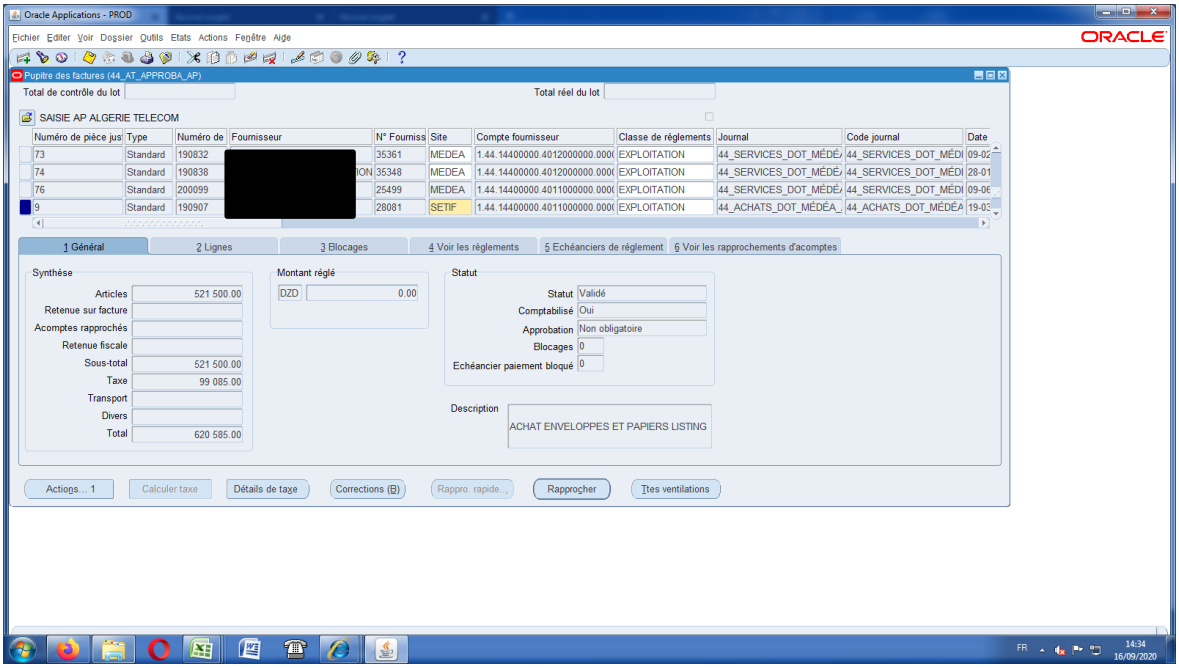
الملحق رقم 01: يوضح تسجيل أعمال إعادة التهيئة.



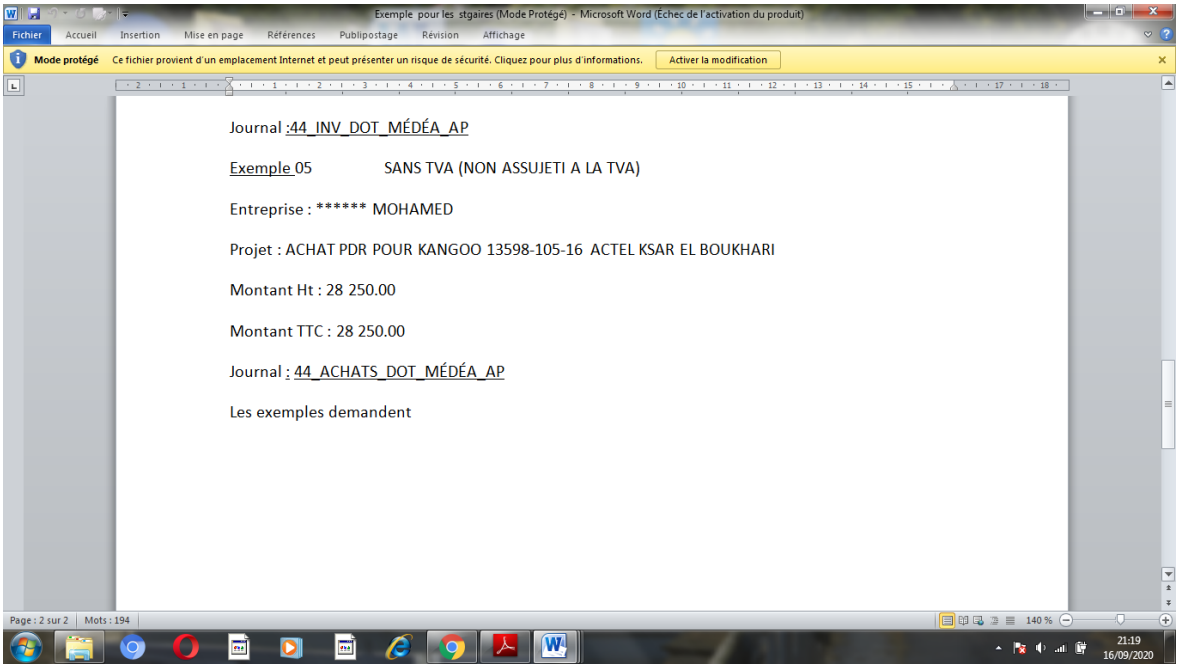
الملحق رقم 02: يوضح تسجيل انجاز بنية تحتية.



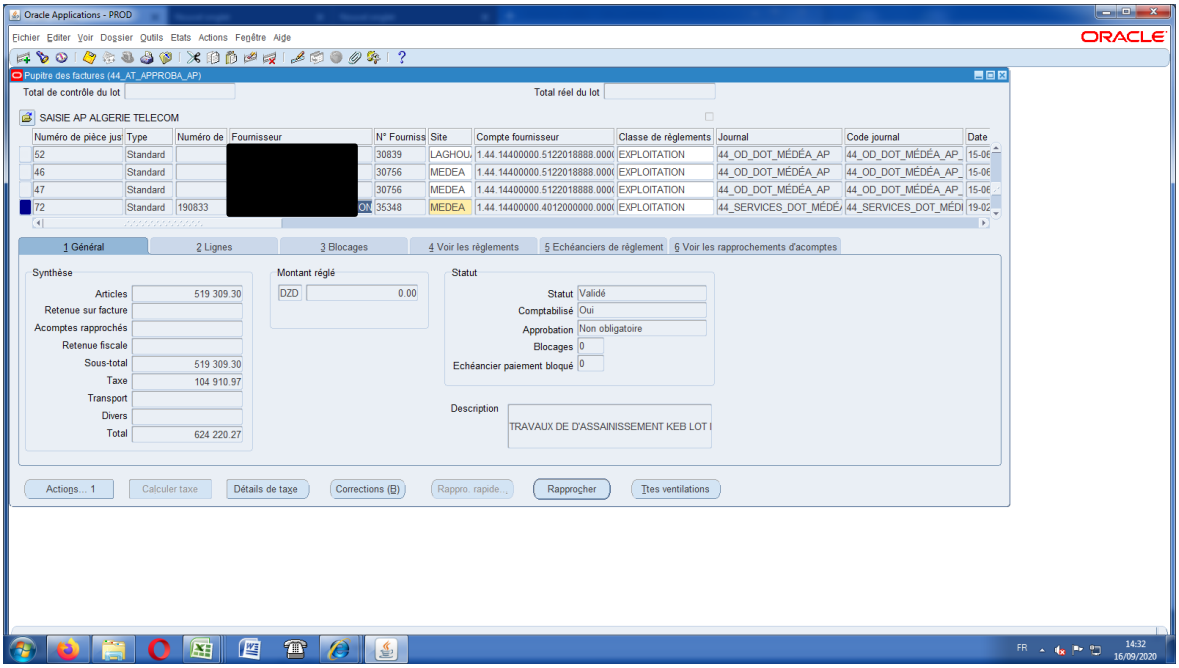
الملحق رقم 03: يوضح تسجيل شراء أظرفة وأوراق.



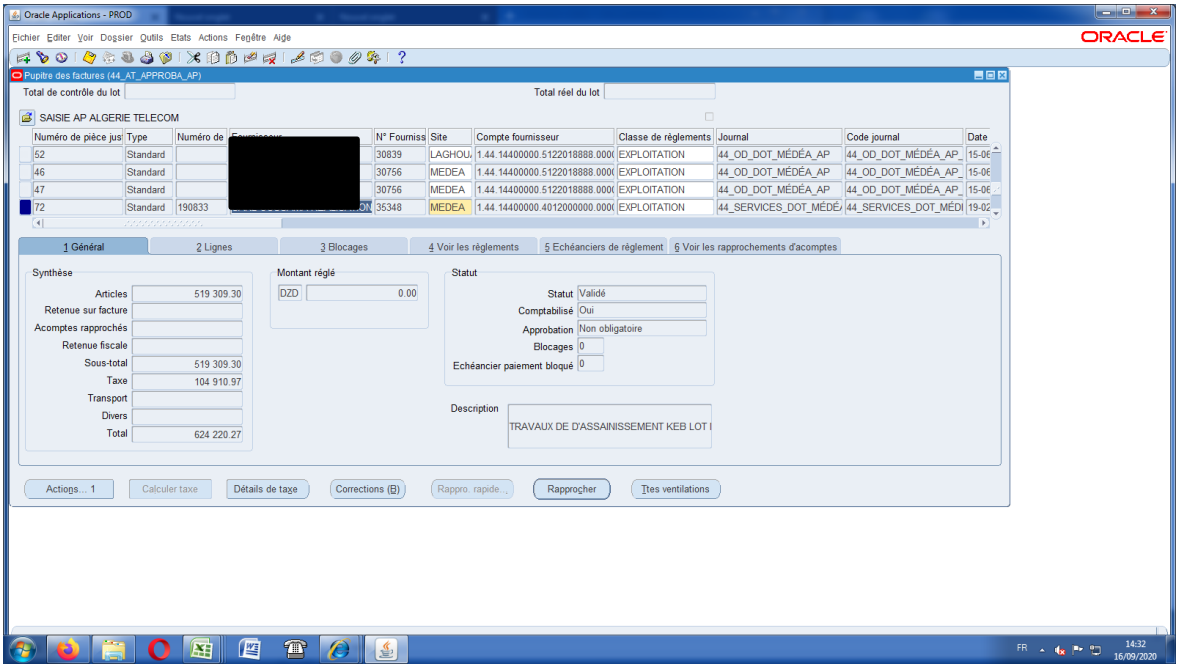
الملحق رقم 04: يوضح تسجيل شراء قطع غيار.



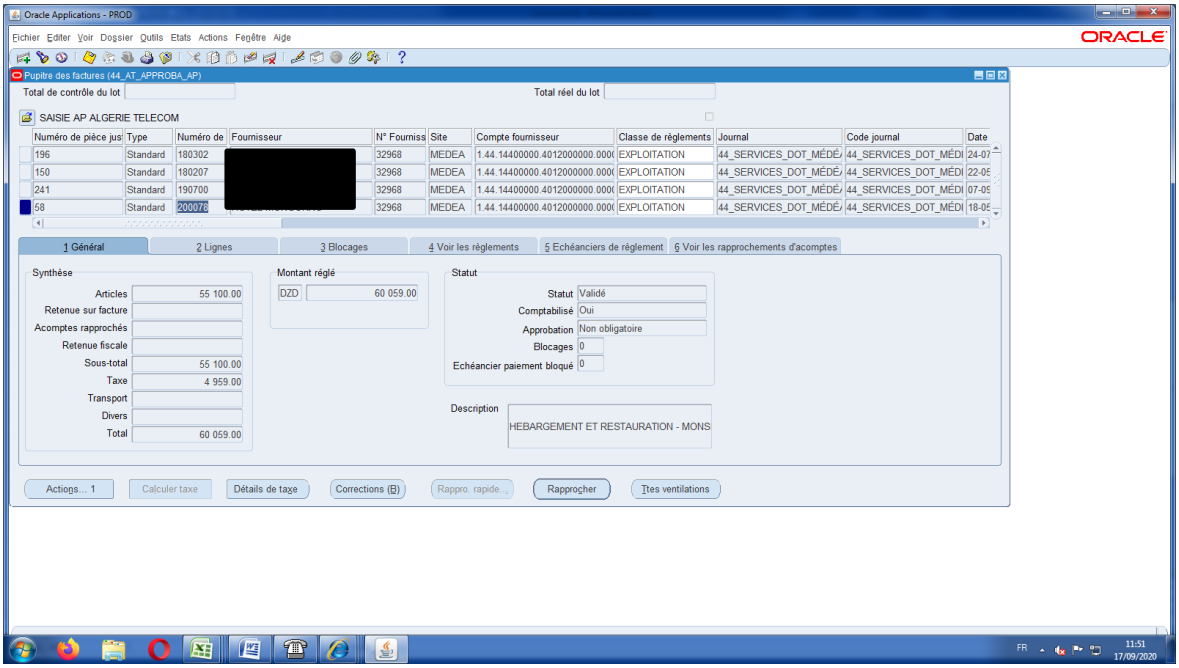
الملحق رقم 05: يوضح تسجيل شراء إطار عجلة.



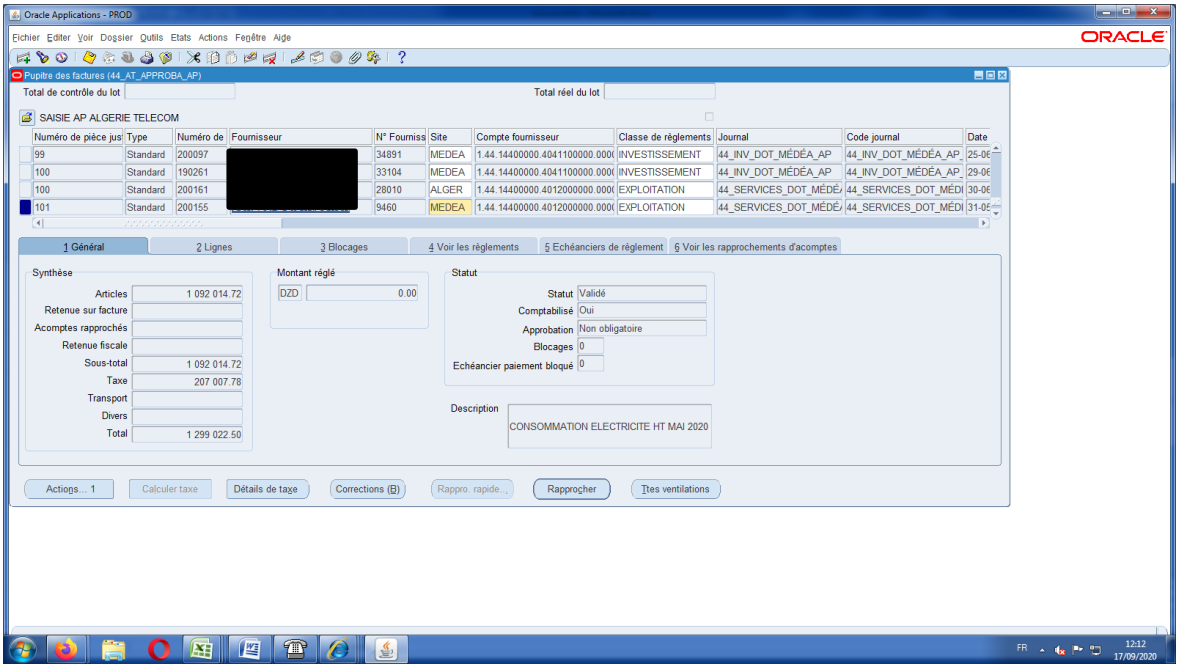
الملحق رقم 06: يوضح تسجيل أعمال صيانة.



الملحق رقم 07: يوضح تسجيل التنقلات والاستقبالات.



الملحق رقم 08: يوضح تسجيل استهلاك الكهرباء والغاز.



الملحق رقم 09: يوضح تسجيل عقوبة تأخير.

