الجمـــهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة
وزارة التعليـــم العـــالي و البـــحـــث العلـــمي
جـــامعـــة فـــرحـــات عبـــاس – سطيـــف
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية
تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة

الموضوع:

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبي

دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة "AMC" العلمة – سطيف

إعداد الطالبة:
بولعجين فايزة

إشراف الدكتور:
روابحي عبد الناصر

لجنة المناقشة:

د. بلمهدي عبد الوهاب	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	رئيسا
د. روابحي عبد الناصر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
د.عقاري مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة باتنة	عضوا مناقشا
د. عكي علواني عومر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: **2011– 2012**

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله،

إلى زوجي العزيز

إلى ولداي "سدرة" و"عبد الصمد"

إلى جميع أفراد عائلتي و عائلة زوجي،

إلى جميع الأصدقاء والزملاء،

أهدي هذا العمل المتواضع.

كلمة شكر

الحمد و الشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بذي العظمة والجلال

أقدم جزيل شكري وخالص امتناني إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع و أخص بالذكر:

* الأستاذ المشرف رواحي عبد الناصر الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل، ولم يدخر جهدا في مساعدتي بما قدمه من توجيهات ونصائح ثمينة زادت من قيمة الدراسة.

* إطارات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة و على رأسهم

السيد: لصلج خليفة.

* عمال المكتبة و قاعة الدوريات بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير بجامعة فرحات عباس.

"جزاهم الله عني كل خير"

المقدمة العامة

تمهيـــد

إن أي وحدة اقتصادية في حاجة دائمة ومستمرة إلى المعلومات كي تضمن البقاء والاستمرار في مزاولة نشاطها وتحقيق أهدافها المسطرة. تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة يمكن على أساسها اتخاذ القرارات، لذلك يولى لها اهتمام كبير عند معالجتها وإعدادها وعرضها عن طريق تصميم نظام معلومات خاص بها، كي يستفيد المستخدمون من هذه المعلومات لابد أن يكون هذا النظام الذي يقوم بإنتاجها فعالا يمكنهم من الحصول على أية معلومة لازمة وضرورية في الوقت المناسب و بالقدر الكافي، مع ضمان جودتها بما يتلاءم مع احتياجاتهم.

مع تطور العلاقات الاقتصادية بين الدول والذي كان دائما مرفقا بتبادل للمعلومات المالية خاصة مع نمو وانفتاح الأسواق المالية عالميا، فرض على المعلومات التوسع في نطاق توزيعها، مما يستدعي وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم للقوائم المالية ويستطيع أن يكتسي الصبغة العالمية.

من هذا المنطلق بدأ سعي الشركات المتعددة الجنسيات للعمل على إرساء نظام محاسبي مبني على إخضاع الممارسات المحاسبية للمؤسسات على مستوى كل دولة للمعايير المحاسبية الدولية، بقصد تسهيل عمليتي الاتصال والرقابة على أنشطة الفروع المنتشرة في دول مختلفة.

انطلقت الجهود والمحاولات من قبل الهيئات المحاسبية الدولية لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة الكشوف المالية لمختلف الشركات في مختلف البلدان، تبلورت تلك الجهود في إصدار المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية، تفاعلت البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية لمواكبة المستجدات الحادثة من خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي المعتمد منذ 1975، بجعله نظاما مرنا يستجيب للتحولات الاقتصادية الراهنة والتغيرات الحادثة.

على هذا الأساس كللت جهود الإصلاح من قبل السلطات الجزائرية بتبني نظام محاسبي ومالي جديد في نوفمبر 2007 الذي تم اعتماده عمليا في جانفي 2010. وبدخول هذا النظام حيز التطبيق أصبحت المؤسسات مطالبة بتقديم خمسة كشوف مالية تتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية، بتوفير قراءة أفضل للكشوف المالية، لتتضمن معلومات مفهومة ومقبولة في مختلف دول العالم، قادرة على توفير معلومات نوعية، صادقة موجهة لمستعملي الكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

1. إشكالية البحث

مما سبق تنبثق إشكالية البحث في صيغتها التالية:

«هل يرفع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من فعالية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجزائرية؟».

إن هذه الإشكالية العامة هي حوصلة لجملة من التساؤلات التي تمس كافة جوانب هذا البحث. ولعل أهم هذه التساؤلات هي ما يلي:

- ما هي الأسباب والدوافع التي فرضت على الجزائر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؟
- هل سيقوم نظام المعلومات المحاسبي بإنتاج معلومة أكثر مصداقية وملاءمة لاتخاذ القرارات في ظل تطبيق هذا النظام؟
- ما مدى التزام المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بتطبيق قواعد التقييم والتسجيل التي تضمنها النظام المحاسبي المالي؟

2. فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية، قمنا بتحديد الفرضيات التالية:

- اعتمدت الجزائر مشروع النظام المحاسبي المالي لتجاوز النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني والاندماج في الاقتصاد العالمي؛
- بتطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج نظام المعلومات المحاسبي كشوفا مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وتقيم أداءها وتوضح مختلف تدفقات خزينتها لتصبح أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات؛
- ستلتزم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بتطبيق جميع مبادئ وقواعد التقييم والتسجيل التي نص عليها مشروع النظام المحاسبي المالي.

3. أهداف وأهمية البحث

إن الهدف من هذا البحث هو إبراز أهمية ودور تطبيق معايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في الرفع من فعالية المعلومة التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي والمعروضة ضمن الكشوف المالية التي نص عليها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد وإبراز أهم ما جاء به مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني. بذلك فإن هذا البحث يستمد أهميته من خلال النواحي التالية:

- الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة راغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أو على الأقل تكييف أنظمتها لضمان الفهم والقراءة الموحدة والعالمية للكشوف المالية؛
- يتزامن هذا البحث مع التغيير الحاصل في النظام المحاسبي بالجزائر بتبنيها لفكرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي مطلع جانفي 2010، هذا النظام الذي جاء ليطور ويرفع من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي لينتج كشوفا وتقارير مالية مفهومة و قابلة للمقارنة تلبي حاجيات مختلف الأطراف الطالبة لها.

4. دوافع اختيار الموضوع

تتلخص دواعي اختيار هذا الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية، تتمثل فيما يلي:

- حداثة الموضوع ونقص الدراسات المتعلقة به خاصة بالنسبة للواقع المهني بسبب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي حديثا؛
- العلاقة الوطيدة بين تخصصنا في الدراسات ما بعد التدرج (دراسات مالية ومحاسبية معمقة) وبين موضوع البحث؛
- الاهتمام الشخصي بالمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالمحاسبة والمالية.

5. منهج الدراسة

أما بالنسبة لمنهج الدراسة، فإن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه. بناء على ذلك، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي نعتبره مناسبا لطبيعة الموضوع، إذ يأخذ جانبا كبيرا من الدراسة. يهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها و تحليلها ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري. أما في الجانب الميداني للدراسة، فسنعتمد على منهج دراسة الحالة وذلك بهدف إبراز أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتجسدة في النظام المحاسبي المالي على فعالية الكشوف المالية المنتجة وفق هذا النظام من خلال نوعية المعلومات المعروضة ضمنها.

6. مصادر البحث

لقد اعتمدنا في جمع المعلومات والبيانات المستعملة على عدة مصادر واستخدمنا لذلك جملة من الأدوات، حيث استعنا بالبحث المكتبي في تغطية الجوانب النظرية للموضوع، بالاعتماد على جمع أكبر عدد من الكتب التي تعرضت للموضوع بصورة شاملة أو جزئية و بصفة مباشرة أو غير مباشرة. كما تم الاعتماد أيضا على مجموعة من الدوريات، المجلات، الملتقيات ومواقع الإنترنيت.

أما في الجانب الميداني للدراسة، فقد تم الاعتماد على مجموعة من المعلومات المحصلة من المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة، من خلال المقابلات واللقاءات مع مسؤوليها ومسيريها إضافة إلى الكشوف المالية والوثائق المحاسبية المختلفة للمؤسسة وموقعها الالكتروني.

7. خطة البحث

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بكافة الجوانب التي نراها مهمة، فسيتم تنظيم هذا البحث في ثلاث فصول:

الفصل الأول: يتناول الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي، من خلال التطرق إلى تطور المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات، ثم التطرق إلى المفاهيم العامة والمتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي. بالإضافة إلى تناول المكونات الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في المدخلات والمعالجة والمخرجات، كما نتعرض لكيفية تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي وتأليته.

الفصل الثاني: يتم من خلاله التطرق إلى نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية، خصائصها ومزايا تطبيقها، ثم دراسة المخطط المحاسبي الوطني وإبراز النقائص الموجودة به. بعد ذلك تتم دراسة النظام المحاسبي المالي من خلال عرض النصوص القانونية التي تضمنته وإبراز أهدافه وإطاره التصوري، قواعد التقييم والإدراج في الحسابات، شكل ومضمون الكشوف المالية. في الأخير نتطرق إلى أثر الانتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد على فعالية نظام المعلومات المحاسبي.

الفصل الثالث: يتم تخصيصه للدراسة الميدانية بمحاولة إسقاط ما جاء في الجانب النظري بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، حيث ندرس بنية نظام المعلومات المحاسبي وأهمية هذا النظام على مستواها، ثم ندرس نوعية الكشوف المالية التي ينتجها هذا النظام بتطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي الجديد.

لينتهي هذا البحث بخاتمة عامة تضم مجموعة من النتائج والاقتراحات وآفاق البحث.

8. الدراسات السابقة

قدمت عدة دراسات حول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على نوعية المعلومات المحاسبية، من أهم هذه الدراسات نذكر ما يلي:

- **دراسة أبو نصار والذنيبات**

قدم الباحثان سنة 2005 دراسة بعنوان: **"أهمية تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية ومدى كفايتها في تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية"**.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى أهمية تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأردنية لعام 1998 والخاصة بالبيانات المالية الدورية لشركات المساهمة العامة في الأردن، ذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ومعدي البيانات المالية والمستثمرين، بمعرفة وجهة نظر عينة الدراسة حول مدى كفاية هذه التعليمات ومساهمتها في تحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية.

توصلت الدراسة إلى إجماع كل من المراجعين ومعدي البيانات المالية والمستثمرين على أهمية البنود التي تضمنتها تعليمات الإفصاح في خدمة مستخدمي القوائم المالية وبمتوسط إجابة تتراوح بين مهم ومهم جدا للغالبية العظمى من البنود.

أظهرت نتائج الدراسة أن تعليمات الإفصاح تساعد في تحسين نوعية وكمية المعلومات المنشورة. كما بينت نتائج الدراسة عدم وجود فوارق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر المراجعين ومعدي البيانات والمستثمرين في تقييم أهمية البنود التي تضمنتها تعليمات الإفصاح إلا لعدد محدود من البنود.

- **دراسة *Karamazov* و *Nishiotis***

كانت الدراسة بعنوان:" ***The evaluation effects of firm voluntary adoption of international accounting standards*** سنة 2005، بمعنى: **"تقييم أثر تبني الشركة لمعايير المحاسبة الدولية"**. قدمت هذه الدراسة نتيجة هامة إحصائيا واقتصاديا للتوسع في الإفصاح، خصوصا عند تبني معايير المحاسبة الدولية وأثر ذلك على قيمة المؤسسة، حيث نجد أن العوائد غير العادية تكون إيجابية وقوية عند الإعلان عن تبني معايير المحاسبة الدولية وحدوث انخفاض هام في تكلفة رأس المال في المدى الطويل، شملت عينة الدراسة 54 مؤسسة تبنت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مدرجة في الأسواق المالية من عدة دول (النمسا، الدانمرك، ألمانيا، سويسرا، تركيا وجنوب إفريقيا).

استخدم الباحثان أسلوب دراسة الحدث، توصلت الدراسة إلى أن النتائج تتفق مع نتائج الدراسات النظرية التي أكدت على وجود مزايا عديدة ناتجة عن زيادة الإفصاح على قيمة المؤسسة وتكلفة رأس المال،

إضافة إلى وجود دليل قوي على أن المؤسسات ذات الأرباح المتدنية وفرص نمو أعلى تتحصل على تأثيرات ذات تقييم أعلى.

كما توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة إحصائيا تتمثل في عدد المحللين الذين يقومون بتحديثات هامة في توصياتهم بعد الإعلان عن تبني المؤسسات معايير المحاسبة الدولية، هذه النتائج تتوافق مع اعتبار تبني معايير المحاسبة الدولية مؤشرا إيجابيا على قيمة المؤسسة.

- **دراسة *Ashbaugh Pincus***

قدمت هذه الدراسة سنة 2001 وكانت بعنوان: **"معايير المحاسبة المحلية، معايير المحاسبة الدولية والتنبؤ بالأرباح"**.

قام الباحثان بدراسة الفرق بين المعايير المحلية والدولية في قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح وذلك قبل وبعد المعايير. اختار الباحثان 80 مؤسسة من دول مختلفة كانت تطبق المعايير المحلية، ثم تحولت لتطبيق المعايير الدولية وتوصل الباحثان إلى أن المعايير الدولية تتطلب مستوى إفصاح أعلى من المعايير الوطنية في ثلاثة محاور رئيسية وهي: "قائمة التدفق النقدي، الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية وتسويات سنوات سابقة".

أظهرت النتائج أن تبني المعايير الدولية وما تحتويه من متطلبات الإفصاح تقلل من الأخطاء في تنبؤات المحللين الماليين بعد تبني المؤسسات للمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الأول:

الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي

تمهيـــــد

يرتبط تطوير نظام المعلومات في أي مؤسسة باتجاهات ضمان جودة المعلومات المحاسبية، حيث تعتبر المحاسبة أهم وأقدم نظام للمعلومات داخل المؤسسة. لذلك اتجهت هذه الأخيرة إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية بهدف ضمان وصولها إلى كافة المستويات الإدارية والأطراف الخارجية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب، من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق أهدافهم.

من أجل التعرف على دور المحاسبة كنظام للمعلومات والإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي، يقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

- **المبحث الأول**: يتناول هذا المبحث تطور المحاسبة إلى حين اعتبارها نظاما للمعلومات، كما يتم التطرق من خلاله إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي من حيث عناصره، مبادئه، مقوماته والعوامل التي تؤثر عليه.
- **المبحث الثاني**: يتم التعرف من خلاله على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى محددات قياس فعالية نظام المعلومات المحاسبي.
- **المبحث الثالث**: يتطرق هذا المبحث إلى مكونات نظام المعلومات المحاسبي، الذي يتألف من المدخلات والمعالجة والمخرجات، بالإضافة إلى تناول الدورات التشغيلية لمعالجة العمليات التي تعتبر بمثابة الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي.
- **المبحث الرابع**: يتم في المبحث الأخير تناول كيفية تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، بالإضافة إلى إبراز دور الإعلام الآلي في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات

تطورت المحاسبة ولازالت تتطور سواء من الناحية العملية أو النظرية إلى أن اعتبرت نظاما للمعلومات، مع الإشارة إلى أن التطور العملي هو الأسبق فهو ناجم عن التعديل المستمر في الإجراءات المحاسبية بما يتناسب مع الظروف والمشاكل الجديدة التي تظهر.

لذلك نتناول من خلال هذا المبحث تطور المحاسبة عبر العصور، بالإضافة إلى التعرف على مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي.

1-1- تطور المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات

مرت المحاسبة عبر العصور بمراحل مختلفة يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل رئيسية يأتي عرضها فيما يلي:

1-1-1- مرحلة تكوين الجانب الفني للمحاسبة

يمكن القول أن هذه المرحلة تمتد جذورها إلى سنة 4500 قبل الميلاد، تعكس هذه المرحلة رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمراقبة ممتلكاتهم واثبات التعديلات التي تطرأ عليها[1].

أما أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية، تعود إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 سنة ق.م. إذ كان ملوكهم يحرصون على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية، حبوب أو أحجار كريمة. كما أظهرت شرائع حمو رابي التي ظهرت على برج بابل حوالي سنة 1750 قبل الميلاد، احتواءها على مادتين (104-105) تتعلقان بالأحكام التجارية[2].

إن اختراع الكتابة المسمارية من قبل الكهنة السومريين سنة 2900 قبل الميلاد أثر على تطور علم الحساب، حيث تم اختراع نظام سداسي للأعداد، بذلك أصبح الإثبات المحاسبي ممكنا. كانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق، إلا أن هذا الإثبات كان مقتصرا على محاسبة بسيطة للمخازن[3].

حتى بداية القرن الثالث عشر، كانت سجلات المحاسبة بدائية وبسيطة يثبت فيها التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير، للرجوع إليها وقت الحاجة. أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة إلى تسجيلها (أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات مصطلح القيد المفرد) وكانت الممتلكات والديون تقيم في نهاية العام بشكل تقريبي[4].

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، صفحة 16.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، صفحة 25، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع: http://www.ao-academy.org/docs/Almuhasaba%20aledaryia.pdf (تم الإطلاع عليها يوم: 2010/10/21).

[3] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، صفحة 17.

[4] جبرائيل كحالة وآخرون، **المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، صفحة 18.

مع بداية القرن الرابع عشر، انتشرت التجارة بشكل واسع في أوروبا وفي ايطاليا بالأخص، مما وسع من العمليات الآجلة وجعل للعملية أثرا مزدوجا[1].

نشأ عن نمو التبادل التجاري في القرن الخامس عشر والدور الذي لعبته الدويلات الايطالية في انتشار البنوك والمحلات التجارية لتأمين العلاقات والمعاملات التجارية داخل تلك الدويلات وخارجها. ذلك أدى إلى ظهور الحاجة إلى نظام محاسبي يثبت العلاقات الدائنة والمدينة، تمت تلبية هذه الحاجة على يد عالم الرياضيات الايطالي الراهب لوكا باسيولي ***Luca Pacioli***، من خلال أول كتاب له عن مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج. خصص في هذا الكتاب فصل كامل تحت عنوان: في الحساب والتسجيل حول مسك الدفاتر، اعتبر الكتاب حقوق صاحب المشروع هي القيمة المتبقية بين أصول المشروع وخصومه. حدد الكتاب ثلاث سجلات رئيسية هي: "المذكرة، اليومية والأستاذ"[2].

1-1-2- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا

استمرت المحاسبة من الناحية الوظيفية في تأدية الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل السابقة، من ناحية توفير الحماية لأصول المؤسسة وتحديد المسؤوليات. استمر ذلك إلى غاية النصف الثاني من القرن الثامن عشر –تاريخ بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا– حيث نتج عنها تطور كبير في الحياة الاقتصادية، من خلال نمو المؤسسات التجارية وزيادة حاجة الحصول على الأموال الكافية. كان لهذا العامل أثر كبير على تطور الفكر المحاسبي، ذلك من خلال قياس نتائج الأعمال بدقة وتحديد نصيب كل شريك في الأرباح والخسائر[3]، مما استدعى ضرورة تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية التي أفرزت عدة مفاهيم مثل: "المحافظة على رأس المال، رأس المال القانوني، التفريق بين الدخل ورأس المال وكل ما يتعلق بالحيطة والحذر في تحديد الربح والمركز المالي"[4].

من آثار الثورة الصناعية، ظهور شركات المساهمة التي نتج عنها خاصية الاستمرارية وخاصية الشخصية المعنوية. كان للخاصيتين السابقتين دور في تطوير المبادئ والفروض المحاسبية على الصعيدين الأكاديمي و العملي[5].

في هذه المرحلة كانت إدارة شركات المساهمة تتمتع بسيطرة تامة على اختيار المعلومات وقامت بالتأثير على صياغة المبادئ المحاسبية، فحددت مفهوم الإفصاح بما يتناسب مع مصالحها. مما أدى إلى الضغط على

---

[1] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، صفحة 34.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، صفحة 12.

[3] جبرائيل كحالة، مرجع سابق، صفحة 18.

[4] عباس مهدي شيرازي، مرجع سابق، صفحة 20.

[5] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، صفحة 30.

المحاسبين لنشر تقارير وقوائم مالية مضللة لخدمة مصالح الإدارة. على إثر تلك الضغوط ظهرت بعض الاتحادات المهنية للمحاسبين والمراجعين، بغية حماية حقوق المحاسب وتنظيم مهنة المحاسبة[1].

1-1-3- مرحلة التطور السريع للمحاسبة

أدت الأزمة الاقتصادية لعام 1929 إلى ارتفاع في الإنتاج دون أن يقابله زيادة في الطلب. هذه الأزمة أدت إلى ظهور الاحتكارات من قبل الشركات الكبرى وخسارة وإفلاس العديد من المؤسسات، مما زاد في تعميق الأزمة الاقتصادية التي كان لها تأثير على تطور الفكر المحاسبي وذلك من خلال[2]:

- إفلاس العديد من الشركات، حيث أدى إلى انتقال الأموال إلى المؤسسات الاقتصادية الكبرى مما استلزم ضرورة إتباع معالجات محاسبية تنسجم مع زيادة حجم هذه المؤسسات؛
- عدم اقتناع جهات عديدة وخاصة الجهات الخارجية بالمعلومات التي تقدمها المحاسبة، بسبب اقتصارها على الميزانية كتقرير مالي في نهاية السنة؛
- الاتجاه نحو صياغة الأسس العامة والإجراءات المتبعة في التطبيق المحاسبي للعمل على إعداد تقارير مالية ترضي أغلب الجهات، توضح فيها مصادر واستخدامات الأموال بدقة.

بدأ الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية حين تم ما يلي[3]:

- إصدار قانون الاستثمارات سنة 1933، الذي فرض على الشركات التي تصدر أسهم لأول مرة أن تودع لدى الهيئة الحكومية قائمة تتضمن كل المعلومات المالية الهامة، والتي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون في الأسواق المالية. طبقا لقواعد هذا القانون يتحمل المراجع مسؤولية الإفصاح عن أي معلومات غير صحيحة أو إخفاء معلومات قد يترتب عليها تضليل المستثمرين؛
- إنشاء لجنة تداول الأوراق المالية (***SEC***)* عام 1934، كانت مسؤولة عن مختلف القوانين المتعلقة بالاستثمارات وتبادل الأوراق المالية، لضمان قوائم مالية صادقة وواضحة.

يرجع تطور الإفصاح في الولايات المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة ممثلة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. قام المعهد بتكوين لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموما، اعتمد المعهد لأول مرة مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (***GAAP***)**.

تظهر الكثير من الكتابات أن تغير هدف المحاسبة يعتبر أهم خطوة في تطور الفكر المحاسبي، ذلك في أواخر العشرينات وبداية الثلاثينات من القرن الماضي. كان هدف المحاسبة مقتصرا على عرض المعلومات للإدارة

[1] محمد مطر، مرجع سابق، صفحة 42.

[2] كمال النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، صفحة 101-102.

[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، صفحة 36.

* SEC: Securities and Exchange Commission.

** GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.

والدائنين، ثم اتجه إلى تقديم معلومات مالية للمساهمين والمستثمرين، نتيجة ضغط القطاعات المالية والهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية، لا نتيجة ضغط المحاسبين[1].

في هذه الفترة ظهرت المحاسبة الإدارية، كاستجابة لانتشار أفكار مدرسة الإدارة العلمية، حيث تمت الاستعانة بأساليب التحليل الكمي، مثل الإحصاء، بحوث العمليات وأنظمة الإعلام الآلي[2]. بهذا دخلت علاقة المحاسبة بالرياضيات مرحلة الازدهار خاصة في نهاية الخمسينات من القرن الماضي، بقصد توفير مزيد من الموضوعية والدقة للبيانات المحاسبية وانفتحت المحاسبة على النظرية الحديثة للمعلومات وأصبحت بذلك نظاما للمعلومات[3].

لكي تقوم المحاسبة بدورها الجديد كنظام للمعلومات، ارتقى كثير من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكان من بينها مبدأ الإفصاح والخصائص النوعية كالملاءمة والاعتمادية على حساب قيود أخرى كالتحفظ والموضوعية[4].

بذلك فإن هدف المحاسبة قد أصبح موجها لخدمة كل من الجهات الداخلية والجهات الخارجية، فهذا الدور الكبير أصبح يتطلب من المحاسبة التعامل مع عدد هائل من البيانات الإجمالية والتفصيلية بهدف تحقيق الغرضين الآتيين بوقت واحد[5]:

- قياس النتائج الإجمالية للمؤسسة كوحدة واحدة واستخدامها لإعداد القوائم المالية، من خلال القياس المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي تؤديها المؤسسة؛
- دراسة التفاصيل المتعلقة بالعمليات التشغيلية والمعاملات المالية للمؤسسة وتوصيلها إلى الإدارة، عن طريق التقارير لاستخدامها في التحليل واتخاذ القرارات الإدارية.

من خلال ما تقدم يتبين أن دور المحاسبة كنظام للمعلومات امتد ليشمل تحليل المعاملات بصورة مالية وغير مالية وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تخدم أهدافهم.

1-2- مدخل إلى نظام المعلومات

نتناول تحت هذا العنوان تعريف نظام المعلومات مع التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة به وخاصة فيما يخص التمييز بين البيانات والمعلومات.

---

[1] إلدون هندريكسون، **النظرية المحاسبية**، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، صفحة 49.

[2] مصطفى عقاري، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2004، صفحة 25.

[3] محمد مطر، مرجع سابق، صفحة 40-41.

[4] أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، **ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة سطيف، 2009، صفحة 03.

[5] زياد يحي الصكاح وقاسم إبراهيم الحبيتي، **نظام المعلومات المحاسبية**، الفصل الأول، صفحة 13، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع: www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php (تم الاطلاع عليها يوم 2010/07/21)

1-2-1- تعريف نظام المعلومات

تعددت التعاريف الخاصة بنظام المعلومات وتركز جميعها في بيان عناصره وأهدافه، حيث يعرف نظام المعلومات بأنه: **"النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال، العناصر والموارد، هذه المجموعة تقوم بتجميع، تشغيل، إدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمتخذي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الاتصال"**[1].

كما يعرف نظام المعلومات بأنه: **"مجموعة من المكونات المرتبطة مع بعضها بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات، معالجتها، تخزينها وإيصالها إلى المستخدمين من أجل استخدامها في التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات داخل المؤسسة"**[2].

كما يمكن تعريف نظام المعلومات بأنه: **"النظام الذي يعتمد على تكنولوجيا المعلومات في جلب، تحويل، تخزين وإيصال المعلومات إلى مستخدميها"**[3].

إن الهدف الأساسي من نظام المعلومات هو تسهيل الاتصال داخل المؤسسة وخارجها (اتصال المؤسسة بمحيطها)، عن طريق مجموعة من المعلومات المعالجة ذات الخاصية المالية[4].

لا يتحقق الهدف من نظام المعلومات إلا عندما يتم الاستخدام الفعلي للمخرجات من طرف طالبيها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة. يمكن فهم نظام المعلومات من خلال تفكيك المصطلح إلى عنصرين هما: "النظام والمعلومات"، لذلك لابد من التعرف على مفهوميهما فيما يلي:

1-2-2- النظام

يعرف النظام طبقا لمدخل النظم بأنه: **"مجموعة من الأجزاء أو العناصر المترابطة مع بعضها ومع البيئة المحيطة، هذه الأجزاء متكاملة تعمل متناسقة كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام"**[5].

قد تختلف الأنظمة من حيث ملامحها الأساسية، عناصرها وأهدافها الرئيسية، لكنها تتضمن عامة خصائص معينة أهمها:

أ- التداخل

يعني التداخل أن وحدات النظام وعناصره تتداخل مع بعضها لتشكل النظام وتحقق أهدافه.

---

[1] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002_2003، صفحة 21.

[2] K.LAUDON, J.LAUDAN et E.FIMBEL, ***Management des systèmes d'information***, 9e édition, Ed. PEARON, France, 2006, Page 13.

[3] Hugues ANGOT. ***Système d'information de l'entreprise***, 5e édition, Ed. BOECK, Bruxelles, 2006, Page187.

[4] Fabienne GUERRA, ***Comptabilité managériale: Le système d'information comptable***, 1e partie, Ed. BOECK, Bruxelles, 2002, Page 08.

[5] Shoderbek CHARLES, ***Management systems***, Ed.BUSINESS PUBLICATIONS, Dallas, 1980, Page 12.

ب- النظم الفرعية

يتكون النظام من مجموعة أنظمة جزئية تتعامل فيما بينها؛ بعبارة أخرى يمكن النظر إلى النظام الجزئي كنظام تابع لنظام أساسي أكبر منه (له نفس خصائص النظام الأساسي)، لكنه يعمل كنظام مستقل متخصص في عمل أو وظيفة معينة تساهم في تحقيق أهداف النظام الأساسي.

ج- الهدف

يسعى كل نظام لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف.

د- المدخلات والمخرجات

لكل نظام مدخلات ومخرجات، حيث يتم إجراء عمليات التشغيل (المعالجة) على المدخلات للحصول على المخرجات.

1-2-3- المعلومات

يختلف مفهوم المعلومات عن البيانات برغم العلاقة الوثيقة بينهما ويخلط البعض بين مفهوم هذين المصطلحين، كما يستخدمهما البعض الآخر على أساس أنهما مترادفين لمعنى واحد، لذلك نحاول التفرقة بين كل من البيانات، المعلومات والمعرفة من خلال إبراز بعض التعاريف والمفاهيم في هذا الصدد.

أ- المعلومات

تعرف المعلومة بأنها: "**خبر موجه نحو هدف، يمكن أن تكون بيانات خامة تستعمل في الحساب أو القياس، كما يمكن أن تكون نتيجة تم التوصل إليها عن طريق إجراء حسابات نابعة من تصرف معين**"[1].

كقاعدة عامة تكون القرارات أفضل كلما زادت كمية ونوعية المعلومات، مع مراعاة مبدأ التكلفة والمنفعة. قيمة المعلومة هي المنفعة التي تقدمها المعلومة منقوصا منها تكلفة إنتاجها.

مع العلم أن المنافع الرئيسية للمعلومة تكمن في تخفيض حالة عدم التأكد، تحسين القرارات وتحقيق قدرة أفضل على تخطيط وجدولة الأنشطة. أما التكاليف فتتضمن: الوقت، الموارد المنفقة لجمع وتخزين البيانات، بما فيها تكاليف توصيل المعلومات إلى مستخدميها[2].

مما سبق يتضح أن المعلومة هي أداة اتصال بين معدها ومستخدمها، يمكن أن تأخذ الشكل الكمي كما قد تأخذ الشكل النوعي. تستعمل المعلومات في تقديم الحلول للكثير من المشاكل بالمساعدة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

[1] Henri TEZNAS, ***Dictionnaire des sciences de la gestion,*** DE MONTCELL, Paris, 1972, Page 176.

[2] بول ستينبارت ومارشال رومني، **نظم المعلومات المحاسبية**، تعريب: قاسم إبراهيم الحسني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، صفحة 25-26.

ب- البيانات

تعرف البيانات بأنها: **"مجموعة من الحقائق، الأفكار، المشاهدات، الملاحظات أو القياسات، تكون في صورة أعداد أو رموز خاصة تصف فكرة، موضوعا، حدثا، هدفا أو أي حقائق أخرى، كأسماء الأشخاص وعناوينهم أو أسعار سلع...الخ"**[1].

تمثل البيانات الشكل الخام للمعلومات، بالتالي يمكن أن نقول أن المعلومة في مرحلتها الأولى تكون عبارة عن بيان، بعبارة أخرى البيان هو المعلومة الخامة (قبل المعالجة)[2].

يتضح من التعريفين السابقين بأن البيانات عبارة عن المادة الخام التي يتم ترتيبها، تصنيفها وتنظيمها للحصول على شكل أكثر استخداما وفائدة يسمى المعلومات.

ج - المعرفة

يمكن تعريف المعرفة بأنها: **"المستوى الأعلى من مفهوم المعلومات من حيث التعقيد فهي حصيلة الامتزاج الخفي بين المعلومات، الخبرة، المدركات الحسية والقدرة على الحكم فنحن نتلقى المعلومات ونمزجها بما تدركه حواسنا ثم نقارنها بما تختزنه عقولنا من واقع الخبرة السابقة، ثم نطبق على هذا المزيج ما بحوزتنا من أساليب الحكم على الأشياء وصولا إلى النتائج والقرارات أو استخلاص مفاهيم جديدة"**[3].

من خلال ما سبق يتضح الفرق بين البيانات، المعلومات والمعرفة؛ حيث أن المعلومات هي ناتج تصنيع البيانات أما المعرفة فهي ناتج تصنيع المعلومات.

1-3- عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي

حتى تتمكن المحاسبة من أداء وظيفتها، فإن الأمر يتطلب وجود نظام محاسبي متكامل يتيح إنتاج المعلومات في شكل تقارير بصورة دقيقة في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة، لذلك نقوم بالتعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي.

[1] أحمد جنان، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، صفحة 08.

[2] Mohamed LOUADI, ***Systèmes d'information organisationnels***, Tome 01, Ed. CENTRE DE PUBLICATION UNIVERSITAIRE, 2006, Page58.

[3] أحمد جنان، مرجع سابق، صفحة 09.

1-3-1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي

قبل تعريف نظام المعلومات المحاسبي كنظام فرعي، لابد من تعريف النظام الكلي ممثلا في نظام المعلومات الإداري، الذي يعرف على أنه: **"مجموعة الأجزاء المترابطة التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متفاعلة، لتحويل البيانات إلى معلومات تستخدم لمساندة الوظائف الإدارية في الوحدة الاقتصادية"**[1].

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإداري، ينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة.

بالتالي يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه: **"أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، توصيل، تحليل، معالجة وتبويب المعلومات المالية والكمية وإيصالها إلى الأطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ القرارات"**[2].

كما يعرف بأنه: **"مجموعة من العناصر البشرية، المادية والبرامج التي تعمل معا من أجل تجميع البيانات من داخل وخارج المؤسسة، تخزينها، معالجتها بتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى مستخدميها. بهذا يعتبر نظام المعلومات أداة تساعد وظيفة اتخاذ القرارات، الرقابة والتنسيق داخل المؤسسة"**[3].

يعرف نظام المعلومات المحاسبي أيضا بأنه: **"النظام الذي يقوم بجمع، معالجة، حفظ ونشر معلومات حسب طبيعة مستخدميها سواء من داخل المؤسسة (الإدارة، الموظفين...الخ) أو من خارجها(العملاء، البنوك، المساهمين، مصلحة الضرائب...الخ)"**[4].

عند دراسة أي نظام محاسبي يجب أن يكون واضحا للذهن ما يلي[5]:

- أن المحاسبة تهتم أساسا بالأحداث التي يمكن التعبير عنها رقميا، بمعنى أن النظام المحاسبي ليس مصدرا وحيدا للمعلومات؛
- أنه يمكن تطبيق النظام المحاسبي على جميع المؤسسات سواء التي تهدف إلى الربح أو أي هدف آخر؛
- أنه يجب إعداد النظام المحاسبي بحيث يفيد جميع الجهات التي تحتاج إلى معلومات.

---

[1] جمال سالمي، **أثر الأساليب الكمية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية**، صفحة 02، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع: www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/E106.doc (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/21).

[2] ستيفن أ.موسكوف ومارك ج. سيمكن، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات**، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989، صفحة 25.

[3] ***Le Système d'Information Comptable***, Page 01, Document internet disponible sur le site: (Consulté le 21/10/2010).www.acclermont.fr/Cours1_systeme_information.doc

[4] Daniel ANTRAIGUE, ***Introduction à la gestion comptable: Documentation***, Page08, Document internet disponible sur le site: www.iutenligne.net/ressources/comptabilite/.../08B.pdf (Consulté le 21/10/2010).

[5] أحمد حلمي جمعة وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبة**، دار المناهج، عمان، 2007، صفحة 17.

1-3-2- أهداف نظام المعلومات المحاسبي

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى توفير المعلومات لمختلف الأطراف والجهات التي تستخدمها سواء كانت داخلية أو خارجية، بالتالي يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

- تقديم المعلومات التي تساعد في إجراء العمليات اليومية؛
- تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤولياتها؛
- تقديم معلومات لأغراض اتخاذ القرارات.

1-3-3- فروع نظام المعلومات المحاسبي

يؤكد الكثير من المحاسبين على وحدوية النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية وعدم قابليته للتجزئة، كونه يتمركز في قلب النظام المعلوماتي للوحدة الاقتصادية، ما يجعله في صلة وثيقة ومباشرة مع كل القوى التي تساهم في السير الحسن لمختلف وظائف الوحدة الاقتصادية، لكن هناك من يصنف نوعين رئيسيين للنظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية هما:

- نظام المحاسبة المالية (أو العامة)؛
- نظام محاسبة التكاليف.

يقوم نظام المحاسبة المالية على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية. تتم هذه العملية من خلال تسجيل، تبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد، إجراءات وأساليب مستمدة من المبادئ والافتراضات المحاسبية، هذا من أجل ضبط مخرجات النظام والمحافظة على مصداقية المعلومة المحاسبية[2].

أما نظام محاسبة التكاليف يقوم على أساس مبدأ تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية وحركاتها، يعتمد في ذلك على جملة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها لتسجيل، تبويب وتحليل بنود التكاليف المختلفة، كذا عرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة لمساعدتها على تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات[3].

كما أن هناك من يقسمها إلى محاسبة مالية ومحاسبة إدارية، حيث أن المحاسبة الإدارية تتضمن محاسبة التكاليف. تتمثل الوظيفة الأساسية لنظام المحاسبة المالية في تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات للجهات

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي وسمير كامل محمد، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، صفحة 17.

[2] حمادي مراد، **دور تكنولوجيا المعلومات في الرفع من أداء النظام المحاسبي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2008-2009، صفحة 95.

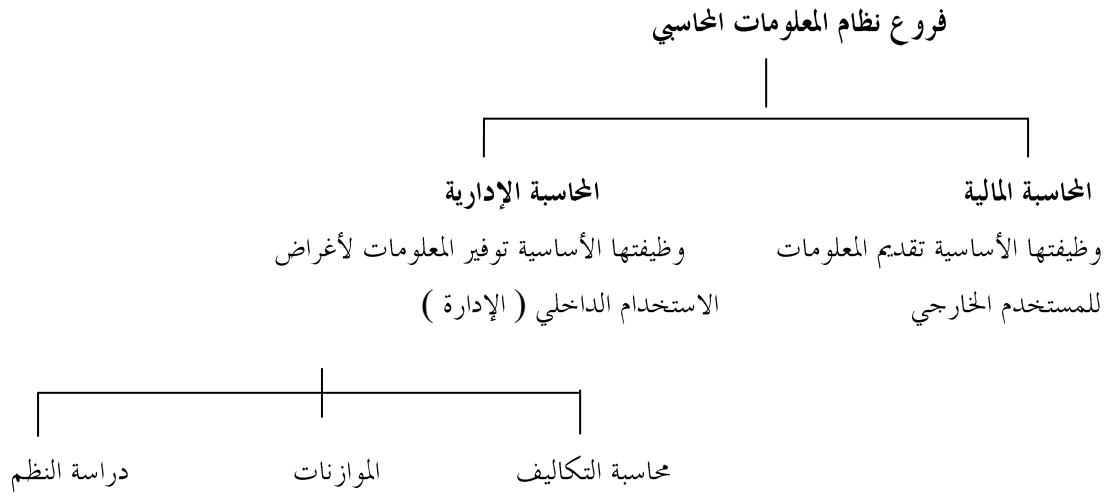
[3] ستيفن أ.موسكوف ومارك ج.سميكن، مرجع سابق، صفحة 48-49.

الخارجية، كما تفيد أيضا لأغراض الاستخدامات الداخلية، حيث تستخدمها الإدارة في تقييم أداء المؤسسة ككل، إعداد الموازنات وإعداد الخطط الخاصة بالفترات المقبلة.

أما المحاسبة الإدارية فتهتم أساسا بتوفير المعلومات الضرورية التي تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط ورقابة العمليات الخاصة بالمؤسسة بما يحقق أهدافها[1].

يبين الشكل الموالي فروع نظام المعلومات المحاسبي حسب التقسيم الأخير:

شكل رقم "01": فروع نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، صفحة 53.

نلاحظ من خلال الشكل رقم "01" أن المحاسبة المالية تستخدم أكثر من قبل الجهات الخارجية، أما المحاسبة الإدارية فتستخدم لأغراض إدارية داخلية وكل منهما مكمل للآخر، بمعنى أن المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية تستخدم في بعض أغراض المحاسبة الإدارية، كما أن معلومات المحاسبة الإدارية تستخدم لبعض أغراض المحاسبة المالية.

1-3-4- خصائص نظام المعلومات المحاسبي

يندرج نظام المعلومات المحاسبي ضمن المجموعة المنظمة لمختلف أنظمة المؤسسة، مهمته الأساسية هي معالجة المعطيات الداخلية تم تحويلها ونقلها لمحيطها. من هنا كان من الضروري أن يتميز نظام المعلومات المحاسبي، كنظام فرعي بالمؤسسة بمميزات أساسية هي[1]:

[1] University of Pretoria, ETD, ***Accounting and accounting information***, Page 32-33, Internet document available on the site: http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-152437/unrestricted/02chapter2.pdf. (Consulted on: 21/11/2010).

- تواجد نظام مزدوج للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية؛
- تألية متزايدة للمعالجات والطرق المحاسبية؛
- تقنين كثيف يحدد القواعد والطرق المحاسبية.

أ- نظام مزدوج للمحاسبة العامة والتحليلية

يعتمد النظام المحاسبي في أغلبية الدول (بما فيها الجزائر) على المحاسبة العامة*، التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية، بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية والنقدية التي تحدث في المؤسسة.

من خلال المخطط المحاسبي، تتمكن المحاسبة من تجميع كل القيود المحاسبية لفترة ما، ثم تقوم بإدخالها، ترتيبها، تسجيلها وبعدها تحصل على تقارير (وثائق) تبين الحالة المالية لذمة المؤسسة (المركز المالي) وكذا النتيجة المتحصل عليها. لكن هذا لا يمنع المؤسسات من تبني نظام محاسبة تحليلية الذي في غالب الأحيان ما يكون اختياري بما له من علاقة مع إستراتيجية المؤسسة الحالية والمستقبلية.

ب- تألية متزايدة للأنظمة المحاسبية

إن نظام المحاسبة بطبيعته مهيكل بصفة آلية، هذا من خلال طبيعة بعض العمليات المتكررة والحجم الهائل من المعلومات التي يوفرها، مما يجعل منه نظاما مهيأ لتأالية المراحل التي تمر بها المعطيات من إدخالها إلى غاية تحويلها إلى وثائق نهائية. بالإضافة إلى ذلك فإن البحث المستمر عن الدقة تبرر اللجوء إلى تأالية نظام المعلومات المحاسبي، حيث توفر هذه الأخيرة السرعة في المعالجة وإعداد المعلومة المحاسبية من خلال تسيير المعطيات الأولية في الوقت اللازم، بالإضافة إلى إمكانية الاحتفاظ بالمعطيات والحصول عليها على أساس معايير الأمن والمراقبات الآلية. دون أن ننسى الدقة المتزايدة في معالجة المعطيات بفعل القدرات الهائلة للمعالجة، التي تسمح بتقليل مخاطر الأخطاء وتسمح أيضا بالقيام بتحاليل عدة من خلال عناصر مختلفة وغير متجانسة في بعض الأحيان.

ج- التنظيم المقنن لنظام المحاسبة العامة

يخضع النظام المحاسبي إلى مجموعة من القوانين والقواعد التي تحكمه وتنظمه، لتجعل منه نظاما قادرا على تقديم وثائق تتمتع بالدقة والثقة، خاصة ما يتعلق بالمحاسبة. نظرا للطابع الإلزامي والقانوني الذي يحكم المحاسبة المالية أو العامة، فإن الكثير من المنظمات تساهم في تحديد وتوحيد المعايير التي تعتمد عليها.

مهما كانت القواعد التي تحكم المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية، سواء المتعلقة منها بطرق التقييم أو المتعلقة بطرق إعداد وتقديم الوثائق المحاسبية، فإن هذا النظام يخضع إلى قوانين تحكمه للاستجابة لاحتياجات

---

[1] رحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، صفحة 90-91.

* المحاسبة العامة في المخطط المحاسبي الوطني تسمى في النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية.

المعلومات الخارجية بالدرجة الأولى. أما الاحتياجات الداخلية، فتحتاج إلى تطوير أنظمة معلومات تسيير (محاسبة إدارية) مكملة لنظام المحاسبة العامة تستجيب لمتطلبات التسيير الداخلي وقيادة المؤسسة.

1-3-5- عناصر نظام المعلومات المحاسبي

كما رأينا سابقا فإن أي نظام يتكون من مجموعة عناصر تعمل على تحقيق أهداف النظام والنظام المحاسبي يتكون من ستة عناصر تتمثل فيما يلي[1]:

- الموظفون؛
- الإجراءات؛ حيث تتمثل في الإجراءات اليدوية والمحوسبة التي تتمحور في جمع البيانات حول أنشطة المؤسسة، معالجتها وتخزينها؛
- البيانات المتعلقة بالأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- البرمجيات؛ تتمثل في البرامج التي تستخدم لإنجاز عمليات معالجة البيانات الخاصة بالمؤسسة، استرجاعها وتخزينها.
- البنية التحتية لقاعدة تكنولوجيا المعلومات؛ تتضمن الحواسيب، البرمجيات، المعدات الأخرى المرافقة، شبكات الربط والاتصال... الخ؛
- الرقابة الداخلية ووسائل حماية البيانات في النظام.

1-3-6- مبادئ ومقومات النظام المحاسبي

يرتبط إعداد وتصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ والمقومات، نتناولها فيما يلي:

أولا: المبادئ

هناك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها عند معالجة المعلومات المحاسبية ضمن نظام المعلومات المحاسبي منها[2]:

أ- مبدأ التكلفة المناسبة

يجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعوائد المنتظرة، حيث يجب أن يفوق العائد التكلفة المادية أو المعنوية (الثقة وارتياح الأطراف الأخرى) لضمان استمرار النشاط بشكل جيد.

---

[1] غسان محمد مصطفى دعاس، **اقتصاد المعرفة في مجتمع المعلومات "نموذج أنظمة المعلومات المحاسبية"**، صفحة 14-15، وثيقة انترنيت متاحة عل الموقع: www.najah.educonf_papers298.pdf (تم الإطلاع عليها يوم 2010/07/01).

[2] أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، **مجلة العلوم الإنسانية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، صفحة 58-60 .

ب- مبدأ الثبات في إعداد التقارير

يجب على أي نظام معلومات محاسبي أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ الذي يتطلب أن تكون مخرجات النظام معدة بطريقة واحدة وثابتة في كل الدورات، للتمكن من المقارنة والحصول على بيانات محاسبية تمتاز بالدقة، السرعة وتكاليف مقبولة، كما يساعد على زيادة الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي.

ج- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير

من الضروري مراعاة الجانب الإنساني بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة لأداء الأفراد لمهامهم بشكل جماعي.

د- مبدأ الهيكلة

إن تصميم نظام معلومات محاسبي يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خطوط السلطة والمسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، كما تحدد أيضا خطوط الاتصالات اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من وإلى النظام. هذا المبدأ يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها لإدارات وأقسام المؤسسة ووضع نظام سليم لمراقبتها.

ه- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية

لتوفير معلومات صادقة، دقيقة يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة، تضمن الدقة وتمنع الأخطاء.

و- مبدأ التوقيت السليم

إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

ي- مبدأ المرونة

يكون النظام المصمم مرنا ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل، مع مراعاة الثبات والاستمرار في عرض البيانات.

ن- مبدأ إعداد التقارير

تعتبر التقارير مخرجات النظام، لذا يجب على النظام أن يكون قادرا على إعداد التقارير الداخلية والخارجية بدقة.

ثانيا: المقومات

تتمثل مقومات نظام المعلومات المحاسبي في الوسائل التي يرتكز عليها للقيام بعملية معالجة البيانات إلى حين عرضها في التقارير كمعلومات وهي كما يلي[1]:

[1] أحمد لعماري، مرجع سابق، صفحة 60-62.

أ- المستندات

تعتبر من المدخلات وسلامتها تعني سلامة المراحل الأخرى في النظام، لذلك يجب الإلمام بالمبادئ التي تحكمها، منها ما يلي:

- استخدام أقل عدد ممكن من المستندات.
- التبسيط والوضوح عند تصميم المستندات.
- استخدام عدة صور من نفس المستند.
- منع الازدواج في جمع البيانات وتسجيل العمليات.
- أن تلبي المستندات أغراض الرقابة.

تعتبر المستندات في دورتها المنتظمة أداة هامة للنظام، حيث يعتمد عليها في تجميع البيانات والمعلومات واستعمالها كوسيلة لإبلاغ الإدارة المالية بالأحداث المالية في الوقت المناسب.

ب- الترميز

يعرف الترميز بأنه عملية وضع أرقام، حروف، علامات، صور أو ألوان لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعين بالعملية على غيره ويحقق الترميز الأغراض التالية:

- تسهيل عملية جمع المعلومات؛
- تسهيل عملية الاتصال وانجاز سريع للعمليات؛
- تقليل احتمالات وقوع الأخطاء؛
- تسهيل العمل بالحاسوب.

ج- دليل الحسابات

يسهل دليل الحسابات التفاهم والتعاون ما بين المحاسبين ويعتبر المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي، لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها النظام.

د- مكننة العمل المحاسبي

يتم تحويل المدخلات إلى معلومات جاهزة ومفيدة عن طريق إدخال الحاسوب إلى مجال الأعمال، شاع استخدامه بصورة كبيرة نظرا للميزات الكثيرة التي من أهمها القدرة على معالجة البيانات والمعلومات بدقة كبيرة وسرعة فائقة، مما يساعد على اتخاذ القرارات بناء على معلومات جاهزة في وقت قصير حسب الشكل المطلوب، التفصيل المرغوب، الدقة الكبيرة والوقت المناسب.

نتج عن استخدام هذه الوسيلة عدة تغيرات في أساسيات النظام المحاسبي حيث اعتبر دفتر اليومية في ظل النظام اليدوي مصدرا هاما في تبويب البيانات، أما في النظام الآلي فالدفاتر المساعدة تكون في الصدارة لارتباطها بالبرامج الخاصة بتنفيذ المهام المشابهة للعمليات المالية.

ه- التقارير

تستعمل التقارير في الرقابة وتعتبر أداة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية، يجب أن تكون المعلومات الواردة في هذه التقارير معروضة بلغة واضحة، نمطية وقابلة للفهم وأن تتسم بتمييز ملائم يجعلها أكثر وضوحا، دون إخفاء أي تفاصيل.

و- دور الرقابة في النظام المحاسبي

يتوقف صلاح الأنظمة المحاسبية على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية، حيث لابد من وجود نظام معلوماتي جيد يسمح بمعرفة إجراءات عمليات التسجيل والطرف الذي يقوم بعملية إعداد التقارير والمستفيد منها.

1-3-7- العوامل التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي

تسعى الإدارة دائما للحصول على المعلومات اللازمة والتي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة، لذلك لابد على المحاسب الإلمام بكافة العوامل التي قد تؤثر على المعلومات التي يقدمها للإدارة، بالتالي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي وتتمثل تلك العوامل فيما يلي[1]:

أولا: التحليل السلوكي

المقصود بالتحليل السلوكي هو التعرف على العوامل السلوكية والنفسية التي يواجهها الأفراد أثناء قيامهم بمهامهم، ذلك لأن الوضع النفسي لدى الموظفين قد يؤثر على أدائهم وقدرتهم على تحقيق أهداف المؤسسة. كما أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أنه عند القيام بإجراء أي تعديل في عمل النظام المحاسبي لابد من التأكد من أن تلك التعديلات يمكن تحقيقها من قبل الموظفين ولن تكون متعارضة مع قدراتهم، يتم ذلك من خلال مشاركة الموظفين في عمليات تطوير وتعديل النظام والمشاركة في تقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم.

ثانيا: الأساليب الكمية

المقصود بذلك مجموعة الطرق التحليلية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة في عمليات دعم نظام المعلومات المحاسبي ورفع كفاءة المعلومات. فقد تسعى الإدارة إلى القيام بمشاريع جديدة أو تطوير المشاريع القائمة، لذلك يجب أن يتوفر لها كافة المعلومات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرار المناسب، هذا ما يجعلها تلجأ إلى استخدام العديد من الطرق التحليلية منها التحليل الإحصائي، البرمجة الخطية، المحاكاة ونظرية خطوط الانتظار وغيرها.

[1] ستيفن أ.موسكوف ومارك ج. سيمكن، مرجع سابق، صفحة 52-54.

ثالثا: الكمبيوتر

لقد كانت المؤسسات في السابق تقوم بأداء عملها بطريقة يدوية مما يستهلك الوقت والجهد الكبير، لكن مع التطور التكنولوجي الهائل ومواكبة تلك المؤسسات لهذا التطور انتقلت المؤسسات من الأداء اليدوي إلى الأداء التكنولوجي وأصبح الاعتماد بشكل كبير على الكمبيوتر في أداء العديد من مهام المؤسسة وهذا أدى إلى توفير الوقت اللازم لأداء المهمات والواجبات التي تقع على عاتق الموظفين، ساهم هذا التطور في قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بسجلاتها المحاسبية من خلال الكمبيوتر، لذلك لا بد للمحاسب أن يكون ملما بطاقة وإمكانيات الكمبيوتر في معالجة البيانات التي يتم إدخالها بكفاءة وفعالية.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية مخرجات أو منتجات النظام المحاسبي ويجب أن تتوفر على خصائص معينة حتى تكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها.

قبل أن نتعرف على المقصود بجودة المعلومات المحاسبية نقوم أولا بتعريف المعلومات المحاسبية، التي يمكن القول بأنها: **"كل المعلومات الكمية المالية، التي تخص أحداث اقتصادية ماضية، حاضرة ومستقبلية، التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في شكل كشوف وتقارير مالية مقدمة للجهات الخارجية وفق قواعد محددة"**[1].

أما جودة المعلومات فيقصد بها الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية. هذه الخصائص تكون ذات فائدة بالنسبة للمسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. كما تستمد المعلومات قيمتها من تأثيرها على القرارات من جهة ومن تكلفة الحصول عليها من جهة أخرى"[2].

2-1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يمكن عرضها فيما يلي من خلال تقسيمها إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية، ذلك بالاستناد للتقسيم الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (***FASB***)*:

2-1-1- الخصائص الرئيسية

تنقسم الخصائص الرئيسية إلى خاصيتين هما: الملاءمة والموثوقية، تتضمن كل واحدة منهما مجموعة من الخصائص الفرعية.

أولا: خاصية الملاءمة

يمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية والتقليل من البدائل المتاحة أمامه، حتى تكون المعلومة ملائمة يجب أن تستوفي الشروط التالية[3]:

- أن تتوفر في الوقت المناسب حتى لو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة، فأجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها؛

---

[1] Nadédjo BIGOU-LARE, ***Le Syscoa et la pertinence de l'information comptable: Une analyse de La pratique dans les entreprises togolaises***, Page 04, Document internet disponible sur le site : www.afc-cca.com/archives/docs.../BIGOU-LARE.pdf (Consulté le 21/10/2010).

[2] بالرقي تيجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة المسيلة، أفريل 2009، صفحة 501.

* FASB: Financial Accounting Standards Board.

[3] بوعشة مبارك وهبة بوشوشة، دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، **المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات، الفرص والآفاق"**، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2009، صفحة 03.

- أن تحسن من قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛
- أن تتميز بإمكانية التحقق من التوقعات وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية؛
- أن تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

مما تقدم يمكن أن نستنتج بأن خاصية الملاءمة تتكون من الخصائص الفرعية التالية:

أ- التوقيت الملائم

أي وصول المعلومات في الوقت المناسب، كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم. أما التأخير في تقديم المعلومات يؤثر على خاصية الملائمة ويمكن التضحية بشيء من الدقة لصالح التوقيت المناسب[1].

ب- القدرة التنبؤية

تعني تمكين مستخدمي المعلومات من استشراف أو تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية أو تقديرية عنه لتمكينهم من تحسين الإمكانيات والقدرات، مما يعني تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالمستقبل.

ج- القدرة على إعادة التقييم

يقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدمها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجاته وقدرته على التكيف مع الظروف البيئية المتغيرة باستمرار[2].

ثانيا: خاصية الموثوقية

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها من طرف مستخدميها، موثوقية المعلومة تستمد من موثوقية البيانات التي اعتمدها النظام ضمن مدخلاته[3]. حتى يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يجب أن تكون خالية من الخطأ والتحيز، معروضة بأمانة، قابلة للتحقيق ومكتملة وهي الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية نشرحها فيما يلي[4]:

أ- أمانة التعبير

تعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها. من العوامل الهامة المؤثرة في أمانة العرض ضرورة الاهتمام بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

---

[1] بالرقي تيجاني، مرجع سابق، صفحة 503.

[2] بوعشة مبارك وهبة بوشوشة، مرجع سابق، صفحة 04.

[3] Mohamed LOUADI, Op.cit, Page 55.

[4] سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة المسيلة، أفريل 2009، صفحة 545.

ب- قابلية التحقق

هذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب.

ج- الحيادية

حيادية المعلومات يقصد بها تجنب التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. لا يمكن اعتبار المعلومات المتحيزة معلومات ملائمة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

د- الكمال

يعني أن تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية كاملة، فالحذف من شأنه أن يجعل المعلومات خاطئة ومضللة لا يمكن الاعتماد عليها.

2-1-2- الخصائص الثانوية

تتكون من الخاصيتين التاليتين:

أولا: الاتساق

تسمى هذه الخاصية بالثبات في إتباع النسق وتتضمن ما يلي[1]:

- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث والعمليات في الوحدة الواحدة عبر الزمن من دورة إلى أخرى؛
- تطبيق نفس المفاهيم، طرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

ثانيا: قابلية المقارنة

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط[2].

2-1-3- كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية

تتحدد قيمة المعلومات المحاسبية بالقيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، عليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة/العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات.

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، صفحة 205.

[2] ***Le système d'Information Comptable,*** Op.cit, Page 03.

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار، بالتالي فإنه إذا لم تؤد المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر[1].

تجدر الإشارة إلى أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات، بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات). تعتمد فائدة المعلومات لمتخذ القرار على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام، مثل:

- طبيعة القرارات التي يواجهها وطبيعة نموذج القرار المستخدم؛
- طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها؛
- مقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة؛
- المقدرة على تحليل المعلومات؛
- مستوى الفهم والإدراك المتوفرة لدى متخذ القرار وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم.

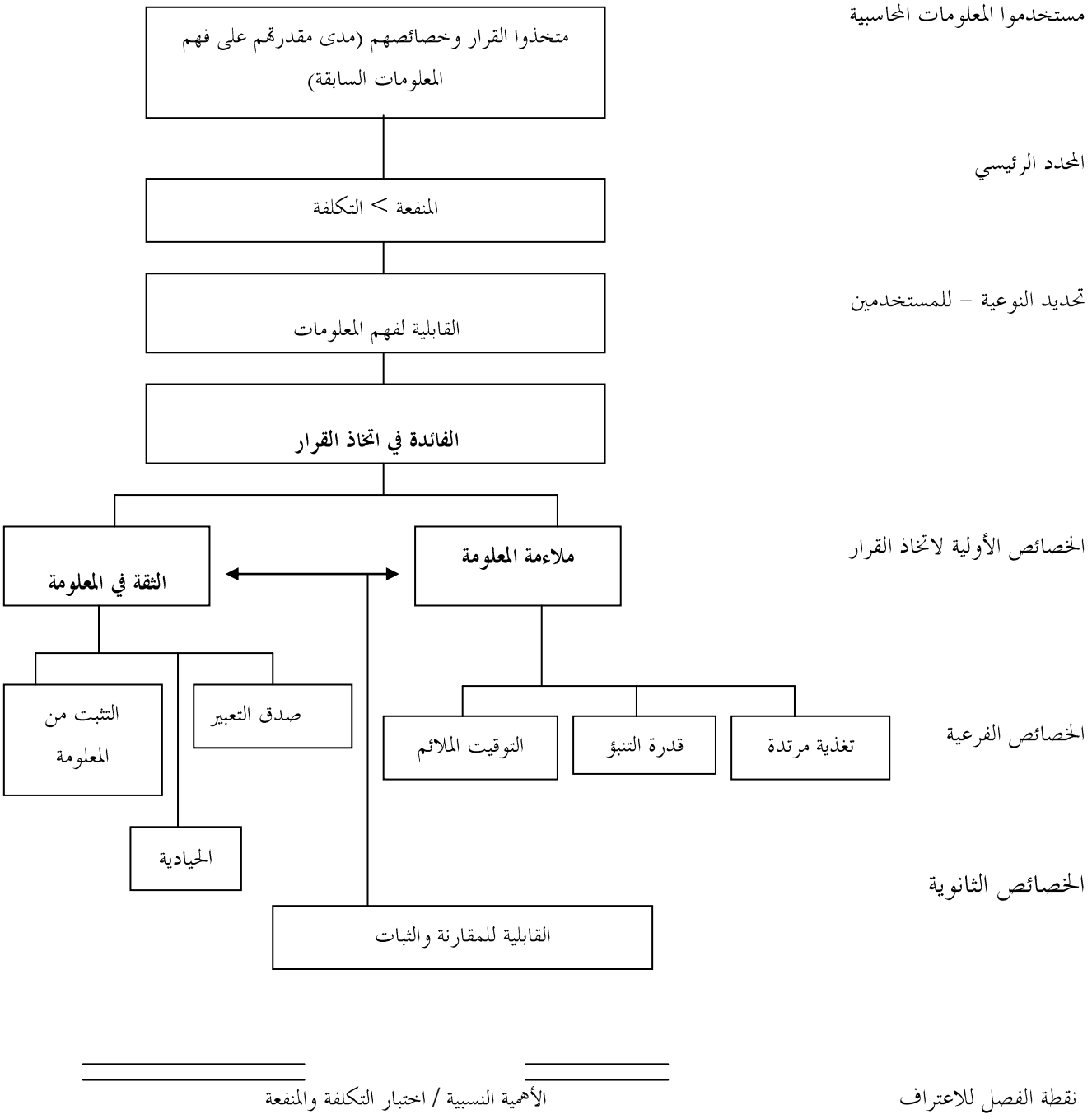
هذا ما يفسر لنا كون خاصية قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها. لذلك يقع على عاتق معدي التقارير المالية مهمة المواءمة بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي هذه التقارير[2].

الشكل الموالي يلخص ما سبق بتناول خصائص المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمتخذ القرار:

[1] بوعشة مبارك وهبة بوشوشة، مرجع سابق، صفحة 04-05.

[2] ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2003، صفحة 46.

شكل رقم "02": الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واتخاذ القرار



المصدر:

University of Pretoria.etd, ***Accounting and accounting information***, Page 40, Internet document available on the site:
http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-152437/unrestricted/02chapter2.pdf
(Consulted on: 21/11/2010).

نستنتج من الشكل رقم "02" أن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد فقط على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بل تعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمستخدمي المعلومات.

مما يبين لنا أن خاصية قابلية المعلومات للفهم هي حلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها، لهذا يتوجب على معدي التقارير المالية الأخذ بعين الاعتبار الرغبات والصفات المتعددة لمستخدمي هذه التقارير.

2-1-4- المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية

قد يجد مستخدم المعلومات المحاسبية تعارضا بين خصائصها النوعية، حيث أن السعي إلى تحقيق خاصية معينة ينجم عنه عدم القدرة على تحقيق خاصية أخرى، أي أنه لا يمكن أن تتوفر المعلومات المحاسبية في نفس الوقت على جميع الخصائص وبنفس المستوى، لهذا يجب التوفيق بين مختلف الخصائص وتتمثل المشاكل في استخدام الخصائص النوعية أساسا فيما يلي[1]:

- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والموثوقية)؛ إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة. فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة، لأن تلك الأرقام أقل تمثيلا للواقع الفعلي؛
- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية؛ كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، لكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية. كما أن السرعة في إعداد المعلومات غالبا ما تكون على حساب درجة الدقة، الاكتمال وعدم التأكد؛
- اختبار مستوى الأهمية؛ حيث أنه ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة؛ لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر. إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على القرار المتخذ؛
- اختبار التكلفة والعائد؛ فقد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أنه: "يجب عدم إنتاج المعلومات المحاسبية وتوزيعها إذا زادت كلفتها عن منفعتها"، لأن المؤسسة بذلك تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة؛

قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها، إلا أنه قد تواجه مستخدمها صعوبة فهمها، تحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه، على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة

[1] بالرقي تيجاني، مرجع سابق، صفحة 504.

- الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تميز المعلومات. لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير؛
- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة مع مؤسسات أخرى. إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم المؤسسات بسياسة الاتساق. بمجرد الرغبة في تغيير الطرق المحاسبية، فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والإفصاح عن الآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط.

2-1-5- العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية

إن ارتقاء البيانات المحاسبية إلى معلومات بعد إجراء العمليات التشغيلية عليها يرتبط بتحقيق شرطين مهمين –أو أحدهما على الأقل– عند استخدامها من قبل متخذ القرار وهما[1]:

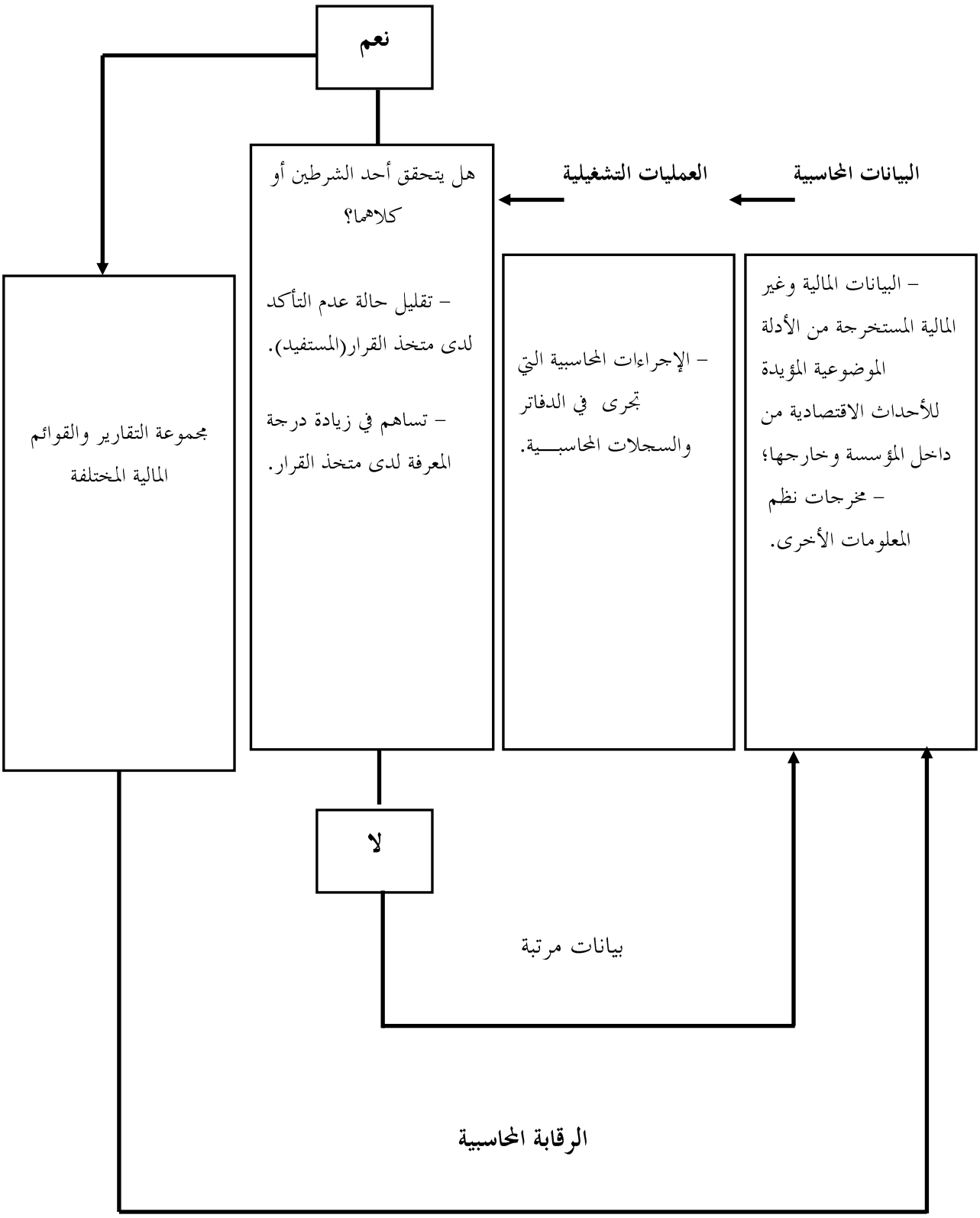
- يجب أن تقلل المعلومات المنتجة من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، عن طريق تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار؛
- أن تزيد المعلومات المنتجة من معرفة متخذ القرار، ذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى مستقبلية.

أما إذا لم يتحقق ذلك، فلا يمكن أن تعتبر نتيجة العملية التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات محاسبية.

بناءا على ما سبق، يمكن توضيح العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي:

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة، الأردن، 2004، صفحة 12-13.

شكل رقم "03": العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية



المصدر: حمادي مراد، **دور تكنولوجيا المعلومات في الرفع من أداء النظام المحاسبي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2008-2009، صفحة 94.

2-2- دور وأهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات

يسعى كل مستخدم للقوائم المالية إلى لحصول على معلومات محاسبية تفيده في اتخاذ القرارات، مع تنوع الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية، أصبح من الصعب لهذه الأخيرة الاستجابة للجميع خاصة أن نوعية وشكل المعلومات المطلوبة تختلف من مستعمل لآخر.

يمكن تصنيف هذه الأطراف إلى ما يلي[1]:

أولا: الأطراف الداخلية

تتمثل في أعضاء مديرية المؤسسة، يطلب هذا النوع من المستعملين أن تعد المعطيات المحاسبية حسب التعليمات والتوجيهات المقدمة لهيئة المحاسبة. يرغب المسيرون عادة في أن تكون نوعية المعلومات المحاسبية مطابقة للاحتياجات الخصوصية للمؤسسة.

ثانيا: الأطراف الخارجية

هي كل الأطراف المهتمة بحياة المؤسسة: "إدارة الضرائب، البنوك والمؤسسات المالية، الموردون، الزبائن، المساهمين...الخ"، ينتظر هؤلاء من المعلومات المحاسبية أن توفر لهم كل الضمانات التي من شأنها أن تخلق جوا من الثقة الضرورية في معاملاتهم.

ثالثا: المحاسبة الوطنية

إن تجميع المعلومات التي توفرها محاسبة المؤسسات عمل جد ضروري لسياسات التنمية، خاصة بالنسبة للدول الطموحة والسائرة نحو النمو. كما تسمح المعلومات المحاسبية بتحليل هيكلة الاقتصاد الوطني والتحكم في التخطيط الشامل.

رابعا: أطراف أخرى

تخص الهيآت الاجتماعية والمهنية المكلفة بجمع المعلومات الإحصائية، الصحافة الاقتصادية، الباحثين والجامعات، ممثلي العمال...الخ.

نستعرض فيما يلي كيف تفيد المعلومات المحاسبية بعض المستخدمين في اتخاذ قراراتهم[2]:

أ- الإدارة

تعتبر الإدارة الأكثر حظا من حيث حصولها على المعلومات المرغوبة، فالمديرون يستخدمون المعلومات المحاسبية في كثير من قراراتهم التمويلية والاستثمارية. يهم الإدارة معرفة أداء المؤسسة، كفاءة الموظفين، تقييم

[1] رحمون هلال، مرجع سابق، صفحة 79.

[2] ***Principes généraux de la comptabilité générale***, Page 02-03, Document internet disponible sur le site : http://www.vernhet.com/PDF/Compta_cours_11_intro.pdf (Consulté le 21/11/2010).

الذمم المدينة، كفاية المخزون وفعالية الإجراءات المحاسبية، تستخدم الإدارة المعلومات المحاسبية في اتجاهات مختلفة ولعدة أهداف من بينها[1]:

- قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للمؤسسة؛
- تحديد الكفاية النسبية لكل قسم من أقسام المؤسسة، لكل مرحلة من مراحل الإنتاج ولكل منتج من المنتجات؛
- تقرير السياسات والإجراءات الإدارية اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة؛
- الرقابة على عمليات المؤسسة؛
- المساعدة على وضع خطط المستقبل عن طريق وضع وإعداد الموازنات التقديرية؛
- الحكم على قوة أو ضعف المركز المالي للمؤسسة وتقييم أدائها وتدفقات خزينتها.

ب- العمال

يتطلع العمال دائما إلى استمرار العمليات التشغيلية لمؤسستهم مع تحقيقها لمعدلات أرباح مرتفعة، فالقوائم المالية تمدهم بالمعلومات عن الربحية الحالية والمستقبلية. يهتم العامل بحسن سير المؤسسة، بالتالي مدى توفر الأمن الوظيفي.

ج- المساهمون

يعتبر المساهمون من أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، يهتم المساهم بصفة أساسية بالعائد على المال المستثمر، القيمة المضافة، توزيع الأرباح، السيولة والمخاطر التي تنطوي عليها الاستثمارات في المؤسسة. لذلك يحتاج المساهم إلى تحليل وتقييم القوائم المالية من أجل تقييم الأداء الإجمالي للإدارة والمحافظة على سلامة المركز المالي للمؤسسة، بالتالي اتخاذ القرار حول ما إذا كان من الأفضل الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها أو يتخلى عنها.

د- المقرضون والدائنون

تكمن استفادة هذه الفئة من المعلومات المحاسبية في إمكانية التنبؤ بأوضاع المؤسسة مستقبلا، خصوصا فيما يتعلق بتسييرها المالي، ربحيتها والتدفقات النقدية من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار.

هذه الفئة تتألف أساسا من الموردين والبنوك، تفيدهم المعلومات المحاسبية في التأكد من سلامة المراكز المالية للمؤسسة واستقرار أوضاعها المالية، بدراسة وتحليل مديونيتها وتطورها وقدرتها على سداد الديون في الوقت المناسب، على ضوء ذلك يقرر المورد أو البنك ما إذا كان سيستمر في التعامل مع المؤسسة أو يخفض هذا التعامل.

ه- الدولة

تهتم الدولة عبر مختلف أجهزتها الحكومية بالمعلومات المحاسبية عن الوحدات الاقتصادية بصورة عامة

[1] أحمد جنان، مرجع سابق، صفحة 96.

لمساعدتها في:

- عمليات التخطيط على المستوى القومي؛
- تقييم أداء الوحدات الاقتصادية؛
- إعداد الإحصائيات والدراسات المتعلقة بها؛
- إصدار التشريعات القانونية الخاصة بالنشاطات الاقتصادية.

2-3- فعالية نظام المعلومات المحاسبي

حددت العديد من المؤشرات لقياس فعالية نظام المعلومات منها ما هو كمي كمساهمة النظام في تحقيق الأرباح وزيادة الحصة السوقية ومنها ما هو نوعي كرضا المستخدم النهائي عن النظام وحجم الاستخدام وغير ذلك من المؤشرات.

إلا أن العديد من الباحثين لا يحبذ الأسلوب الكمي لوجود عوامل وسيطة وعوامل داخلية تساهم في التأثير على المؤشرات المستخدمة لقياس فعالية النظام. فزيادة الربحية أو الحصة السوقية ليس بالضرورة أن تكون ناتجة عن تغيير نظام المعلومات فهي تتأثر بالظروف الاقتصادية المحيطة وعوامل أخرى تساهم في زيادتها. لذلك يلجأ الباحثون إلى الأساليب النوعية.

كما اختلف الباحثون حول الجهة التي ينظرون من خلالها لفعالية نظام المعلومات، فبعضهم يراها من وجهة نظر المستخدم وبعضهم الآخر ينظر إليها من وجهة نظر الجهة المشرفة على النظام. إذا كان استخدام بعض الأساليب والمؤشرات لقياس فعالية نظام المعلومات مجديا في مؤسسة ما فإنه من الصعب تحقيق نفس النتائج عندما تصبح الدراسة على مستوى أكثر من مؤسسة واحدة. كي يتصف النظام بالفعالية لا بد من تحديد احتياجات مستخدمي النظام من المعلومات بدقة وأن يتم تصميم هذا النظام لخدمة تلك الاحتياجات[1].

حتى يؤدي نظام المعلومات المحاسبي دوره بفاعلية في مساعدة المستخدمين لاتخاذ القرارات الرشيدة يجب أن يقدم معلومات تمتاز بالخصائص النوعية المذكورة سابقا، لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها.

يمكن تلخيص الشروط التي يجب أن تتوفر في نظام المعلومات المحاسبي حتى ينتج معلومات بالجودة المطلوبة فيما يلي[2]:

- أن يرتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، حتى يستطيع توفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الإدارة (تخطيط، رقابة واتخاذ القرارات)؛

[1] إدمون طارق إدمون جل، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2010، صفحة 26-27، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:
www.meu.edu.jolibrary634193509073431250.pdf (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/16).

[2] أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سابق، صفحة 21.

- أن يكون مصدرا لتزويد الإدارة العليا بمعلومات وافية عن نتائج تنفيذ الخطط عن طريق مقارنة النتائج بالخطط المرسومة؛
- أن يسمح بتحقيق التوازن بين درجة الدقة، التفصيل والفترات الزمنية لإعداد التقارير وبين تكلفة النظام، بما يحافظ على اقتصاديات تشغيله؛
- أن يستخدم المعلومات الناتجة عن أنظمة المعلومات الفرعية لخدمة إدارات مختلفة في المؤسسة، دون تكرار تجميع هذه البيانات وتشغيلها مرة أخرى؛
- أن يساعد في دعم النظم الفرعية الخاصة بالموازنات التخطيطية أو الأساليب الإحصائية؛
- أن يوفر قنوات اتصال لتدفق المعلومات إلى داخل وخارج المؤسسة، حيث يكون هناك مواءمة بين نظام المعلومات والبيئة المحيطة، حتى يوفر المعلومات وفقا لمتطلبات المستخدمين؛
- أن يستجيب لطلب المعلومات بصفة مستمرة، من خلال توليد المعلومات وقت الحاجة إليها.

نستخلص أن نظام المعلومات المحاسبي الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع تحقيق الأهداف التي وجد لأجلها، المتمثلة في تقديم المعلومات التي تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية، ليكون لها تأثير مباشر وايجابي على قرارات مستخدميها، مع العلم أن المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي تعرض في شكل تقارير مالية وإدارية.

المبحث الثالث: آلية نظام المعلومات المحاسبي

كما رأينا سابقا أن نظام المعلومات المحاسبي ينقسم إلى فرعين هما نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية التي تضم محاسبة التكاليف. لكن ما يهم في دراستنا هو نظام المحاسبة المالية؛ لأننا بصدد دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد وهو نظام للمحاسبة المالية.

3-1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي

يقوم نظام المحاسبة المالية على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية، حيث تتم هذه العملية من خلال عملية معالجة الأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد، إجراءات وأساليب مستمدة من المبادئ والافتراضات المحاسبية (المعايير المحاسبية المعمول بها)، من أجل ضبط مخرجات النظام والمحافظة على مصداقية المعلومة المعرضة ضمن التقارير المالية.

3-1-1- مدخلات النظام

المدخلات هي نقطة بداية عمل النظام، تتمثل بالاحتياجات الأساسية اللازمة لعمل النظام، قد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة معينة، كما قد تكون بصيغة وصفية كالأوامر الإدارية مثلا. من الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى، عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الترابط، التكامل والتنسيق التي تكون بين تلك النظم.

في النظام المحاسبي تمثل المدخلات مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى والبيانات الكمية[1].

أولا: مصادر البيانات

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم في المؤسسة من خلال عملية التبادل التي تتم بين المؤسسة والأطراف الخارجية (المتعاملين معها)، أو من خلال العمليات الداخلية؛ التي تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية للمؤسسة.

يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكرارها ومصادرها إلى أربعة مصادر من داخل و خارج المؤسسة فيما يلي[2]:

---

[1] قاسم إبراهيم الحبيتي وزياد يحي الصكاح، **نظام المعلومات المحاسبية**، الفصل الخامس، مرجع سابق، صفحة 16.

[2] Hongjiang XU, M Com(IS), B Ec (Acc), CPA, ***Critical success factors for accounting information systems data quality***, University of southern Queensland, 2003, Page 75, Internet document available on the site: http://eprints.usq.edu.au/1526/2/Xu_2003_whole.pdf (Consulted on: 11/11/2010)

- البيانات العادية من العمليات الداخلية للمؤسسة نتيجة للمعاملات بين الأقسام والمراكز الداخلية، كبيانات التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج؛
- البيانات الخاصة التي تتجمع في ظروف غير عادية من قرارات إدارية جديدة.
- البيانات التي تتجمع بصورة دائمة من العمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة مع الأطراف الخارجية، غالبا ما تتعلق بعمليات البيع، الشراء، المدفوعات والمتحصلات النقدية؛
- البيانات الخاصة التي تتجمع في ظروف غير عادية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية والجهات الرسمية، كالتضخم مثلا؛

ثانيا: أهمية المستندات والوثائق

المستندات هي المصدر الكفيل بإثبات كافة الوقائع والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، حيث تتم عملية التسجيل المحاسبي انطلاقا من الوثائق والمستندات التي تعتبر بمثابة المادة الخام التي تقوم بتزويد النظام المحاسبي بالبيانات التي تدخل في عملية المعالجة. بالإضافة إلى كون المستندات الوسيلة الأساسية لحصر وإدخال البيانات المحاسبية إلى نظام المعلومات المحاسبي، فهي تستخدم كوسيلة للتأكد من صحة، دقة وشمول البيانات المتجمعة، لذلك تعتبر هذه المستندات وسيلة فعالة من وسائل الرقابة الداخلية، فوجود المستندات الأساسية يعني[1]:

- معرفة تدفق البيانات داخل النظام من حيث مصدر هذه البيانات والمقر الأخير لها؛
- التصريح بالعملية المادية؛ فمثلا وجود أمر البيع يعني التصريح بشحن البضاعة إلى العميل؛
- تشير إلى التدفقات المادية؛ فمثلا يشير أمر البيع إلى حركة البضاعة من المخازن إلى منطقة الشحن؛
- تستخدم كمرجع؛ فمثلا يتم الاحتفاظ بصور أوامر البيع في ملف أوامر البيع الجارية لمعرفة المرحلة التي وصل إليها أمر البيع المعين، كما يتم الاحتفاظ بصورة من أمر البيع أيضا في ملف العملاء كسجل للمبيعات؛
- تستخدم كمدخلات لمستندات أخرى فمثلا تستخدم أوامر البيع كمدخلات لإعداد فواتير البيع، بالتالي يمكن لأكثر من قسم أو إدارة استخدام نفس البيانات.

ثالثا: أنواع الوثائق والمستندات القانونية

إن عملية تعداد وحصر الوثائق والمستندات التي تنشأ داخل المؤسسة هي عملية غير ممكنة، ذلك راجع لتعدد أنواعها التي تتعلق بعدة عوامل خاصة بالمؤسسة، كطبيعة نشاطها، الهيكل التنظيمي لها والنظام المالي والمحاسبي الخاص بها. نجد مثلا: الفاتورة، طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، مذكرة الإدخال إلى المخازن، أمر البيع، بطاقات الوقت، وثيقة الشحن، إذن الدفع...الخ

[1] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 51-52.

3-1-2- المعالجة في نظام المعلومات المحاسبي

تتضمن إجراءات المعالجة ضمن نظام المعلومات المحاسبي تسجيل العمليات من واقع المستندات إلى الدفاتر، حيث تعتبر الدفاتر المحاسبية حلقة الوصل بين المستندات والتقارير المالية كنواتج نهائية لنظام المعلومات المحاسبي. تتم المعالجة وفق المبادئ، المفاهيم والقواعد المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية المتبعة في البلد، حيث نجد أن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية قد غير من طريقة معالجة البيانات، كما غير في كمية ونوعية المخرجات.

أولا: أنظمة معالجة المعلومات المحاسبية

لإعداد وعرض المعلومات المحاسبية يتم تطبيق نظام معين تسجل فيه الأحداث الاقتصادية ويسمى النظام المحاسبي.

في هذا الإطار توجد مجموعة من الأنظمة المحاسبية، أهمها أربع أنواع وهي[1]:

- النظام الكلاسيكي؛
- نظام اليومية- دفتر الأستاذ؛
- النظام المركزي؛
- نظام الميزان المربع.

أ- النظام الكلاسيكي

يطلق على هذا النظام أيضا تسمية **"نظام اليومية الواحدة"** ويعتبر أقدم نظام محاسبي، يعتمد فيه عند معالجة المعلومات على نوعين فقط من الدفاتر هما: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ. تسجل العمليات في البداية على دفتر اليومية وعند الانتهاء من تسجيل عمليات فترة محددة، يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

تجدر الإشارة أيضا إلى أنه يتم استعمال النظام الكلاسيكي في حالات معينة أهمها:

- عندما يكون عدد العمليات التي تقوم المؤسسة بها محدودا؛
- عندما لا تشكل عملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ عبأ على المحاسب.

تطورت أساليب معالجة المعلومات مع تزايد حجم العمليات وأصبح النظام الكلاسيكي غير قادر على مواكبة أنماط التسيير.

ب- نظام اليومية- دفتر الأستاذ

يسمى أيضا النظام الأمريكي، تلجأ إليه المؤسسات الصغيرة الحجم. يقوم هذا النظام على مسك دفتر واحد يشمل اليومية ودفتر الأستاذ في آن واحد.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه عند تقييد عملية ما على اليومية يتم ترحيلها مباشرة إلى الجزء المخصص للأستاذ، من أجل تفادي عملية النقل عندما يكون عدد العمليات قليلا.

---

[1] عبد الرحمان العايب، **نظم المعلومات المحاسبية: تقييم نظام المعلومات المحاسبية لوحدة إنتاج اللوالب والبراغي والصنابير لعين الكبيرة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 1996، صفحة 25-29.

ج- النظام المركزي

يسمى هذا النظام أيضا نظام اليوميات المساعدة أو الفرعية. يقوم النظام المركزي على مسك دفترين واحد خاص باليومية العامة والثاني خاص بدفتر الأستاذ، لكن التسجيل عليهما لا يتم إلا في فترات محددة تكون في الغالب نهاية الشهر. أما العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا فيتم تقييدها على دفاتر اليومية المساعدة، هذا ما جاء به النظام المركزي.

يخصص هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، مثل يومية البنك، يومية الصندوق ويومية العمليات المختلفة، يقوم المحاسب هنا بعملين[1]:

- العمل اليومي؛ التسجيل اليومي للعمليات في اليوميات المساعدة حسب طبيعتها، ثم ترحيل بعضها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، أي التي تتطلب تتبع الوضعية يوميا؛
- العمل الدوري؛ حيث يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بترحيل ما يسجل في كل يومية مساعدة إلى اليومية العامة بقيد واحد فقط.

إن النظام المركزي هو النظام الشائع في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم.

د- نظام الميزان المربع

يقوم هذا النظام على مبدأ مسك دفتر واحد يشمل ثلاث دفاتر مختلفة تعد مرة واحدة وهي: اليومية العامة، دفتر الأستاذ وميزان المراجعة.

يسمح نظام الميزان المربع بتوفير المراجعة الحسابية، فهو يضمن تساوي المجاميع الأفقية والعمودية لليومية الفرعية، تساوي المجاميع المدينة والدائنة للفترة وكذلك تساوي مجاميع أعمدة الميزان في حد ذاته.

ثانيا: خطوات المعالجة

بعد إدخال مختلف البيانات المحاسبية الناتجة من العمليات التي قامت بها المؤسسة إلى نظام المعلومات المحاسبي، يتم معالجة هذه البيانات عبر سلسلة من الخطوات المتتابعة من أجل تحويلها إلى معلومات محاسبية مفيدة وموجهة لمختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة، من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات. تتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

أ- تسجيل العمليات في اليومية

تعرف اليومية بأنها: "**سجل تاريخي لواقع القيود المالية، يستخدم نظام القيد المزدوج في تثبيت هذه القيود**"[2].

---

[1] ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، صفحة 32-33.

[2] عبد اللطيف محمد حمزة، **النظم المحاسبية: نظم المعلومات المالية والمعالجة الإلكترونية**، الدار الجماهيرية، ليبيا، 1999، صفحة 16.

هناك يومية عامة تسجل فيها العمليات التي ليس لها يوميات خاصة. كما ذكرنا سابقا فإن هناك يوميات خاصة أو مساعدة، يكون لها شكل يعكس المواصفات الخاصة بنوع معين من العمليات التي تتكرر كثيرا.

تعتبر عملية تسجيل العمليات في دفتر اليومية بمثابة نقطة البدء في معالجة المعلومات المحاسبية، انطلاقا من أدلة الإثبات المتمثلة في السندات. تعتبر هذه المرحلة ركيزة عمليات الترحيل في نظام المعالجة اليدوي.

يمكن حصر فوائد التسجيل في اليومية فيما يلي[1]:

- تقليل إمكانية الوقوع في الأخطاء المتمثلة في قيد المبالغ المدينة أو الدائنة في الجانب الخاطئ للحساب؛
- لتفادي الخلط الناتج عن تشابه أسماء بعض الحسابات يتم إعطاء شرح موجز أسفل القيد في خانة التعيين.

ب- ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ

يقصد بعملية الترحيل تبويب العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية وتصنيفها في حساباتها المتنوعة في دفتر الأستاذ أولا بأول، مع تسجيل المبالغ الخاصة بها. تجري هذه العمليات بصفة دورية على فترات محددة (يوميا، شهريا أو سنويا)[2].

يسمح دفتر الأستاذ بتحديد المبالغ المرتبطة بالحسابات، من ثم التغيرات التي طرأت عليها؛ ذلك كونه يتيح التعرف على المبالغ المدينة والدائنة والأرصدة الخاصة بكل حساب.

كما ذكرنا من قبل هناك دفتر أستاذ عام ودفاتر أستاذ مساعدة، يتضمن دفتر الأستاذ العام بيانات ملخصة عن كل حسابات الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات التي تستخدمها المؤسسة. أما دفتر الأستاذ المساعد فيهدف إلى تفصيل وتحليل كل حساب من حسابات دفتر الأستاذ العام[3].

توصف هذه العملية بأنها مرحلة معالجة المعلومات في حد ذاتها، حيث أثناء العملية يتم الانتقال من مرحلة ترك العلميات التي قامت بها المؤسسة إلى مرحلة محاولة تحديد مبالغ كل مركز من مراكز الميزانية وجدول حسابات النتائج. تتميز هذه العملية بالمتابعة المفصلة للتغيرات والعمليات التي تمس الأصول، الديون، التكاليف، الإيرادات، الأرباح والخسائر[4].

ج- الترحيل إلى ميزان المراجعة

بعد التسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ لا بد من التأكد من صحة القيود المحاسبية التي تمت، ذلك بإعداد ميزان المراجعة للتأكد من أن القيود المسجلة سابقا صحيحة. ميزان المراجعة يعطى فكرة عن وضعية المؤسسة من خلال أرصدة الذمة وعن النتيجة من خلال أرصدة الذمة وحسابات التسيير.

---

[1] أحمد جنان، مرجع سابق، صفحة 66.

[2] عبد اللطيف محمد حمزة، مرجع سابق، صفحة 16.

[3] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 58.

[4] عبد الرحمان العايب، مرجع سابق، صفحة 42.

يعتبر ميزان المراجعة وسيلة للرقابة، لضمان التأكد من احترام مبدأ القيد المزدوج والتأكد من أنه تم الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ[1].

3-1-3- مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج عمل النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية كخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية، تقدمها المؤسسة إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية.

قبل عرض المعلومات على التقارير والقوائم المالية يتم مراعاة ما يلي[2]:

- إعداد ميزان مراجعة قبل الجرد والذي يشمل جميع العمليات المسجلة خلال السنة على الدفاتر؛
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، الذي يأخذ بعين الاعتبار العمليات المسجلة يوميا خلال السنة وعمليات التسوية الخاصة بالجرد؛
- إعداد التقارير المالية انطلاقا من ميزان المراجعة بعد الجرد.

تنقسم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي إلى مجموعتين؛ تتمثل الأولى في الوثائق والمستندات، أما الثانية فتتمثل في التقارير والتي تنقسم بدورها إلى تقارير مالية وأخرى إدارية:

أولا: الوثائق والمستندات

هي سجلات لعمليات المؤسسة يمكن أن تستخدم إما من داخل المؤسسة لتستعمل كمدخلات في أنظمة معلومات أخرى فرعية لمعالجة بياناتها والحصول على أشكال أخرى من المعلومات في تلك الأنظمة، كما تستخدم من الأطراف الخارجية. من الأمثلة على هذه الوثائق: الفواتير، الشيكات، الكمبيالات، الإشعارات المدينة و الدائنة، سندات السحب، سندات القبض وسندات الدفع[3].

ثانيا: التقارير

يتم إعداد التقارير التي تمثل المخرجات المهمة من نظام المعلومات المحاسبي للمستفيدين من داخل وخارج المؤسسة. هذه التقارير قد تكون: يومية، أسبوعية، شهرية، سداسية أو سنوية وقد تكون مفاجئة وحسب طلب من الإدارة. حتى تحقق هذه التقارير الغاية المطلوبة فإنها يجب أن تتمتع بمجموعة من المواصفات التي تجعل منها أداة هامة وفعالة في عملية تسيير المؤسسة وأهم هذه المواصفات "الدقة" لأنها تعبر عن جودة

[1] عبد اللطيف محمد حمزة، مرجع سابق، صفحة 17.

[2] العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، صفحة 47-48.

[3] بشير خميس، **نظم المعلومات المحاسبية**، صفحة 27، وثيقة انترنيت متاح على الموقع:
http://www.geocities.com/irimawi/ (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/25).

التقارير وصحة البيانات الموجودة فيها، بالإضافة إلى "التوقيت المناسب"؛ لأن عامل الوقت هام في قيمة المعلومات المحاسبية وتقديمها في الشكل الملائم[1].

تصنف التقارير إلى تقارير مالية وأخرى إدارية، مع العلم أن التقارير المالية تتمثل في القوائم المالية، نتناولها فيما يلي:

أ- القوائم المالية

تعرف القوائم المالية بأنها: "**الوسائل التي بموجبها تنقل للإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية**"[2]. مع التذكير بأن القوائم المالية هي مخرجات نظام المحاسبة المالية.

بتعبير أدق يمكن القول أن: "**القوائم المالية هي الكشوف والجداول المالية التي تلخص من جهة المستوى الذي آلت إليه قيمة أصول والتزامات ميزانية المؤسسة ومن جهة أخرى النتيجة المالية المحصل عليها نتيجة مزاولتها لمختلف الأنشطة الاقتصادية**".

من خلال التعريفين السابقين تظهر أهمية القوائم المالية ويبرز الغرض من إعدادها. يمكن تلخيصها في ثلاث نقاط أساسية[3]:

- **أداة اتصال**

مهمة القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، لذلك فالقوائم المالية هي:

- وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها؛
- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة و محيطها كالموردين، العملاء، البنوك وغيرهم؛
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف أقسام للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين.

- **وسيلة لتقييم الأداء**

تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، حيث تستعمل في الحكم على:

- المركز المالي؛
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، صفحة 250.

[2] فالتر ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية، 1983، صفحة 43.

[3] مشري حسناء، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2007-2008، صفحة 67-68.

- **وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة**

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، كما تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

يجب أن تساعد القوائم المالية التي يصممها النظام المحاسبي بصورة تمكن من إنتاج المعلومات على[1]:

– معرفة المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية؛

– معرفة نتيجة نشاط المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، يحمل هذه المعلومات تقرير يتمثل في حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر؛

– معرفة التغيرات التي تحدث على خزينة المؤسسة خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التدفق النقدي.

القوائم المالية تشتمل عادة على:

- قائمة المركز المالي أو الميزانية؛
- قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- قائمة التغيير في الأموال الخاصة؛
- الملحق.

ب- التقارير الإدارية

التقارير الإدارية هي التقارير التي تساعد إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها، سياساتها، برامجها،استراتيجياتها ورسالاتها العامة. مع العلم أن التقارير الإدارية هي منتجات نظام المحاسبة الإدارية.

التقارير الإدارية في نظام المعلومات المحاسبي يكون مصدرها بيانات محاسبية تمت معالجتها في هذا النظام للحصول على المعلومات المخرجة على شكل تقارير موجهة للإدارة لاتخاذ قراراتها المختلفة، تنقسم التقارير بحسب الوظائف الإدارية إلى ما يلي:

- **تقارير التخطيط**

تقارير التخطيط هي التقارير التي تساعد الإدارة في القيام بأحد وظائفها المهمة وهي عملية التخطيط، فمثلا إذا كان أحد أهداف المؤسسة تحقيق مستوى نمو معين للمبيعات فإنها تحتاج لتقرير من نظام المعلومات

[1] رحمون هلال، مرجع سابق، صفحة 87.

المحاسبي يستند للمبيعات التاريخية في التنبؤ المستقبلي للمبيعات، بالتالي وضع تقديرات تخطيطية اعتمادا على البيانات المحاسبية التاريخية للمبيعات[1].

- **تقارير الرقابة**

تقارير الرقابة هي تقارير تساعد الإدارة في القيام بالوظيفة الرقابية من خلال فحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف المعيارية التي حددتها في الخطة المعمول بها.

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتزويد الإدارة بتقارير حول الأهداف المخطط لها من خلال قوائم الموازنات التقديرية والتي تحتوي على بيانات رقمية تتعلق بالنتائج المستقبلية المتوقعة للأداء[2].

- **تقارير التشغيل**

تقارير التشغيل هي التقارير التي تتعلق بالمعاملات اليومية التشغيلية كمعاملات البيع، الشراء والإنتاج، هذه التقارير يزودها نظام المعلومات المحاسبي للإدارة للتأكد من حسن سير وفعالية العمليات التشغيلية اليومية[3].

3-1-4- التغذية العكسية

يقصد بها عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات)، مع التأكد من مدى دقتها وإمكانيتها في تحقيق أهدافها[4].

ويمكن أن تأخذ التغذية العكسية أحد الوجهين التاليين[5]:

أ- تغذية عكسية تصحيحية

هي المعلومات المرتدة التي تنتج عن انحراف الأشياء عن وضعها الصحيح، كمثال عن ذلك شكاوى الزبائن ، فالشكاوى تعتبر معلومة تؤدي إلى تصحيح الوضع.

ب- تغذية عكسية تطويرية

إذا أدت المعلومة المرتدة إلى تطوير في الأداء أو تغيير في الأهداف أو التوصل إلى طرق جديدة للأداء، فيطلق عليها معلومة مرتدة تطويرية.

يمكن تلخيص خطوات معالجة المعلومات المحاسبية في الشكل الموالي:

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، صفحة 130-131.

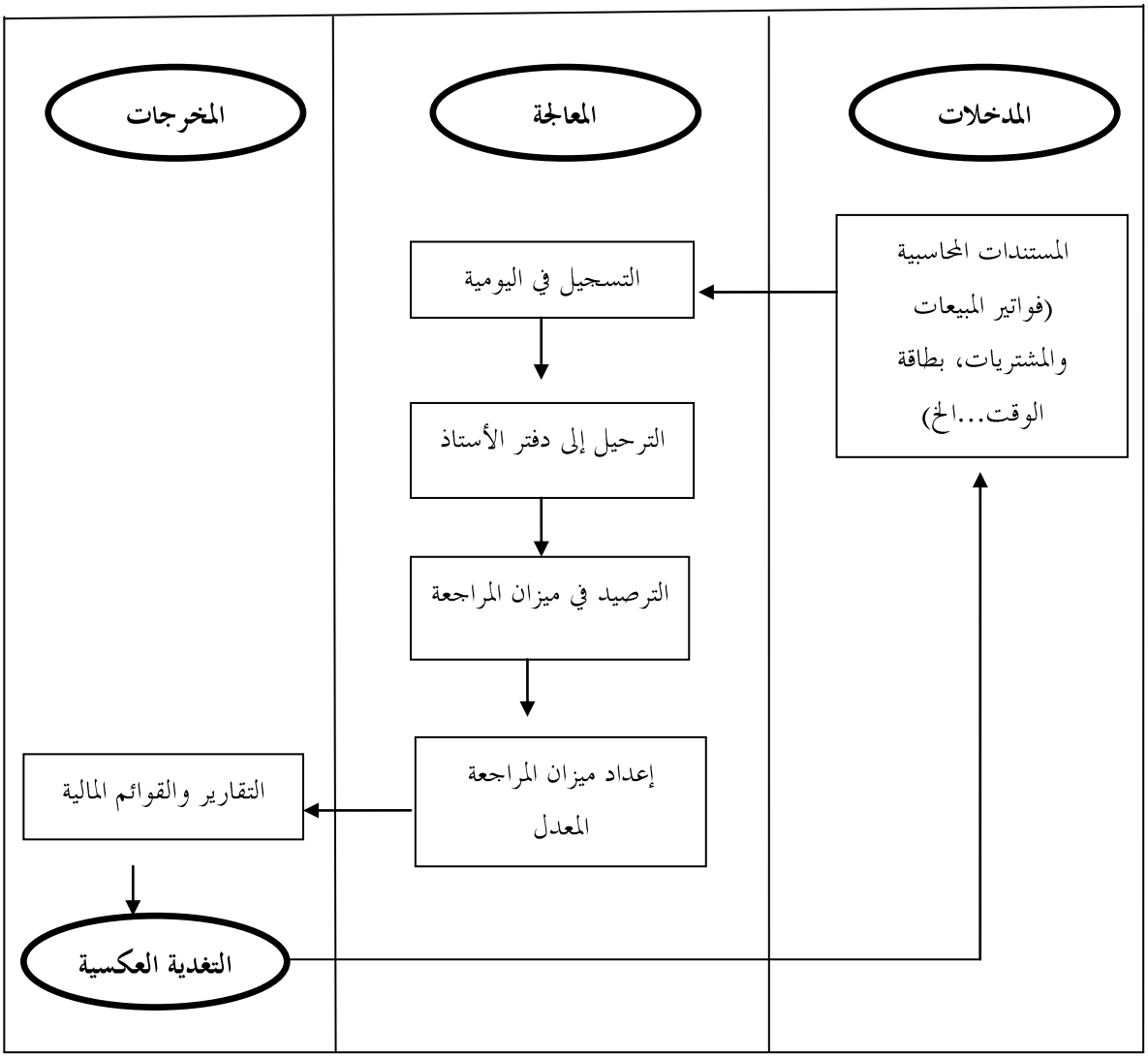
[2] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 70.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، نفس المرجع السابق، صفحة 132.

[4] عماد الصباغ، **نظم المعلومات: ماهيتها ومكوناتها**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، صفحة 17.

[5] إبراهيم سلطان، **نظم المعلومات الإدارية: مدخل إداري**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، صفحة 24.

شكل رقم "04": خطوات معالجة المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة

3-2- الدورة الكاملة لمعالجة العمليات

يتم تسجيل العمليات بالتوازي مع حدوثها في المؤسسة المتمثلة في شراء، بيع وإنتاج السلع وما يتبعها من التسجيل بالدفاتر. تستخدم دورة تشغيل العمليات لبيان الإجراءات المتبعة لتشغيل البيانات في كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

يمكن تقسيم الدورة الكاملة لمعالجة المعاملات (العمليات) في المؤسسة إلى عدة دورات هي كما يلي:

- دورة الإيرادات؛
- دورة النفقات؛
- دورة الإنتاج؛
- دورة الموارد البشرية (دورة الأجور)؛

- دورة التمويل.

تعتبر الدورات السابقة الذكر بمثابة الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي.

3-2-1- دورة الإيرادات

تتمثل دورة الإيراد في الأحداث التجارية المتكررة والخاصة بمعالجة المعلومات التي تتعلق ببيع البضائع وتقديم الخدمات للعملاء وتحصيل النقدية. تقوم دورة الإيرادات بتسهيل عملية بيع المنتجات أو الخدمات إلى العملاء والحصول على النقود[1].

تتلخص أهداف دورة الإيرادات في النقاط التالية[2]:

- التأكد من قدرة العميل على الوفاء بالتزاماته في حالة البيع الآجل؛
- شحن البضائع أو إتمام تقديم الخدمات حسب التواريخ المتفق عليها؛
- إرسال الفواتير إلى العملاء بشكل دوري ودقيق؛
- تقييد القبض النقدي بشكل دقيق وفوري ثم ترحيل المقبوضات والمبيعات الآجلة إلى حسابات العملاء، يتم ذلك في حسابات الأستاذ المساعد؛
- إعداد المستندات اللازمة والتقارير الإدارية المتعلقة بالبيع.

أما وظائف نظام المعلومات المحاسبي لدورة الإيرادات فتتمثل فيما يلي[3]:

- الحصول على البيانات عن نشاطات الأعمال ومعالجتها؛
- تخزين وتنظيم هذه البيانات لدعم اتخاذ القرارات؛
- دعم الإجراءات الرقابية للتأكد من موثوقية البيانات وحماية مصادر المؤسسة.

هذه الدورة مكونة من مجموعة من الإجراءات والمهام نوردها فيما يلي[4]:

- الحصول على طلب البيع؛
- التأكد من حالة العميل الائتمانية؛
- التأكد من توافر البضاعة المطلوبة في المخازن؛
- شحن البضاعة للعميل؛
- إعداد فاتورة العميل؛
- القبض النقدي والإيداع البنكي؛
- حفظ قيود حسابات العملاء؛

---

[1] بشير خميس، مرجع سابق، صفحة 54.

[2] ثناء علي القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 -2003، صفحة 226.

[3] بشير خميس، مرجع سابق، صفحة 54.

[4] ثناء علي قباني، مرجع سابق، صفحة 229-231.

- ترحيل العمليات إلى الأستاذ العام؛
- إعداد التقارير المالية اللازمة.

3-2-2- دورة النفقات

يتمثل النشاط الأساسي للمؤسسات الإنتاجية في شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات نهائية قابلة للبيع وعملية التحويل هذه تحتاج إلى نفقات[1].

تتمثل إجراءات دورة المشتريات ومهامها في النقاط الرئيسية التالية[2]:

- إعداد أمر الشراء؛
- تسلم قسم المخازن تقرير الاستلام؛
- تحديث سجلات المخازن؛
- معالجة فاتورة الشراء.

3-2-3- دورة الموارد البشرية (دورة الأجور)

تشمل هذه الدورة كل الإجراءات، المهام والوظائف المتعلقة بمعالجة كل ما يتعلق بشؤون الأفراد ونفقات أجورهم المستحقة على العمل المقدم من قبلهم للمؤسسة.

يستقبل قسم الأجور ويقدم يوميا المعطيات القادمة من بطاقات حضور العمال وكذلك باقي معطيات العمالة. ينتج شيكات الدفع، كشوف العمال، تقارير الأجور وتقارير تحليل العمل، بالإضافة إلى تقارير أخرى معدة لصالح المسيرين والتنظيمات الحكومية.

كما يساعد نظام الأجور المحوسب المؤسسات في دفع الأجور إلى عمالهم بسرعة، يقدم تقارير إلى المسيرين، العمال والتنظيمات الحكومية خاصة فيما يتعلق بالعوائد، الضرائب، وباقي الاقتطاعات، يستطيع أيضا أن يقدم إلى المسيرين تقارير تحليل تكاليف اليد العاملة والإنتاجية[3].

3-2-4- دورة الإنتاج

إن دورة الإنتاج في المؤسسة تتعلق بجميع الأنشطة ذات الاهتمام بمعالجة بيانات الإنتاج وصولا للمعلومات المفيدة في إعطاء صورة عن ماهية المنتجات النهائية، كيفية إنتاجها وموعد إنتاجها، بالإضافة لتحقيق الرقابة على عمليات تحويل المواد الخام لمنتجات نهائية[4]. يتم تجميع البيانات حول عملية الإنتاج من واقع أوامر

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، صفحة 65.
[2] أحمد جنان، مرجع سابق، صفحة 45- 46.
[3] ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 36.
[4] ثناء علي القباني، مرجع سابق، صفحة 425.

الإنتاج وطلبات شراء المواد الأولية وسجلات المخازن وغير ذلك من مصادر البيانات المتعلقة بالإنتاج، التي يستفاد منها في إعداد تقارير تزويد المستفيدين منها بالمعلومات الضرورية لتقييم كفاءة وفعالية عملية الإنتاج.

تتمثل إجراءات ومهام دورة الإنتاج فيما يلي[1]:

- إعداد خطة الإنتاج؛
- طلب المواد الخام الداخلة في الإنتاج؛
- إجراء عمليات الإنتاج وتوثيقها؛
- إعداد التقارير لاتخاذ القرارات.

3-2-5- دورة التمويل

تشمل عمليات الحصول على الاعتمادات المالية اللازمة لتشغيل المؤسسة، تسديد المقرضين وتوزيع الأرباح على المستثمرين. تهتم هذه الدورة بكل ما يتعلق بتمويل المؤسسة من تدفقات نقدية داخلة وما تلتزم به من تدفقات نقدية خارجة للغير، تنقسم هذه الدورة إلى دورتين هما[2]:

- دورة المتحصلات النقدية؛
- دورة المدفوعات النقدية.

3-2-6- علاقة الدورة الكاملة لمعالجة المعاملات بالدورة المحاسبية

الدورة المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبي تتم من خلال معالجة مخرجات الدورات الجزئية التشغيلية لدورة المعلومات الكاملة في المؤسسة عموما، حيث أن مخرجات الدورات التشغيلية تمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبي التي يتم معالجتها عن طريق التبويب، التصنيف والتسجيل وغير ذلك من عمليات محاسبية هادفة لإعداد الحسابات الختامية والكشوف المالية للمؤسسة والتي تمثل مخرجات هذا النظام[3].

تحدث العمليات الاقتصادية في المؤسسة التي يتم من خلالها إنتاج السلع والخدمات من خلال شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات بمساعدة العمال في المؤسسة، فيتم شراء المادة الأولية للإنتاج ودفع قيمتها للموردين. يتم بيع المنتجات النهائية للعملاء وقبض قيمتها ودفع مستحقات العمال والموظفين من أجور ورواتب.

[1] أحمد جنان، مرجع سابق، صفحة 49-50.

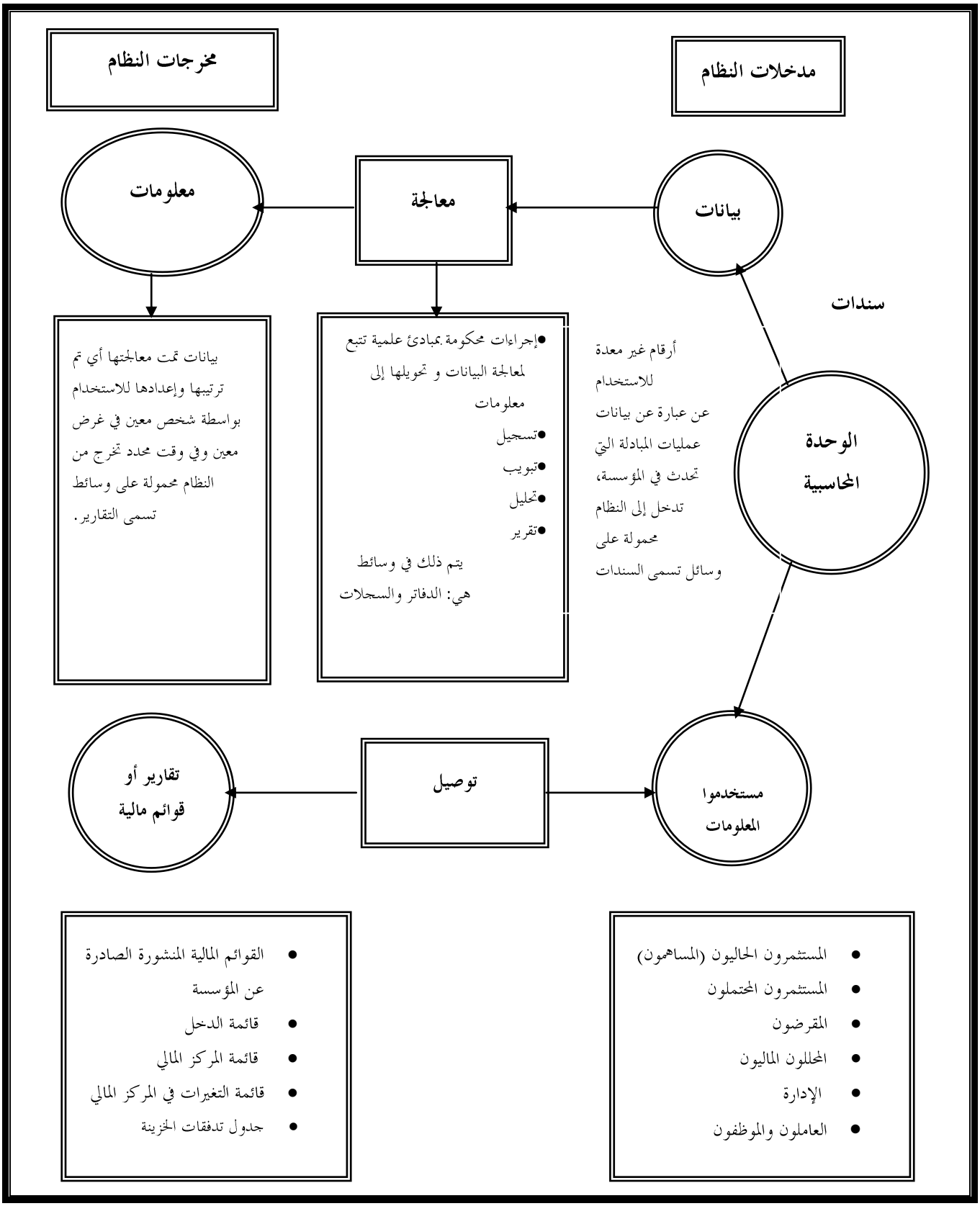
[2] نفس المرجع السابق، صفحة 50.

[3] نفس المرجع السابق، صفحة 52.

بعد حدوث العمليات الاقتصادية يتم معالجة بياناتها تحت إطار الدورات التشغيلية الجزئية السابق شرحها ويتمخض عن معالجات هذه الدورات معلومات تتدفق إلى نظام المعلومات المحاسبي كبيانات يعاد معالجتها، ضمن هذا النظام ينتج عنها معلومات تظهر في القوائم النهائية.

كخلاصة لما ذكرناه في هذا المبحث، يوضح الشكل الموالي دور المحاسبة كنظام للمعلومات في إجراء العمليات التشغيلية على المستندات والوثائق (مدخلات النظام) لتصبح على شكل قوائم مالية تحتوي على معلومات تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات (مخرجات النظام).

شكل رقم "05":دور المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: رحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، صفحة 89.

المبحث الرابع: تصميم وتألية نظام المعلومات المحاسبي

تقوم المؤسسات في الوقت الحاضر بإدخال الإعلام الآلي على جميع هياكلها بما في ذلك المحاسبة، بمساعدة البرامج المعلوماتية منها ما هو جاهز للاستعمال وما هو منتج من طرف المؤسسات، تساهم في عملية التصميم، قد تأتي أحيانا كبديل للأنظمة التقليدية أو مساعدة لها. تتم عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبي من طرف مختصين في الميدان، لديهم الكفاءة والخبرة الكافية لمعرفة الأجزاء التي يجب أن يتضمنها هذا النظام والمعلومات التي يجب أن يوفرها ومصدر هذه المعلومات. كذلك عملية إنتاج المعلومات المحاسبية وطريقة إخراجها بما يتوافق مع احتياجات مستعمليها.

4-1- تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي

إن تصميم نظام معلومات محاسبي في المؤسسة سوف يؤمن العلاقة بين كل من مراكز القرارات ومراكز التنفيذ، عن طريق الحصول على البيانات من الأقسام التشغيلية وتشغيلها بما يتلاءم مع حاجة متخذي القرارات.

إن عملية التصميم لا تقتصر على تصميم نظام جديد، بل تشمل تعديل أو تطوير النظام القديم، مما يعني أنه يلزم تحليل نظام المعلومات المحاسبي قبل تصميمه.

4-1-1- تحليل النظام

تعرف عملية تحليل النظام بأنها: **"عملية تجزئة الكل إلى أجزائه مع تفحص هذه الأجزاء وبيان علاقة كل جزء بالآخر، للخروج بسلسلة من الخطوات نحو تحقيق نتيجة معينة بأكثر الطرق فعالية، كما يصفها البعض بأنها المنهج الرشيد في حل المشكلات"**[1].

عليه فإن عملية تحليل نظام المعلومات المحاسبي سوف تتعلق بتوضيح كافة إجراءات عمل النظام، من حيث مدخلاته ومخرجاته، كذلك الوقوف على أية مشاكل يمكن أن تعترض عمل النظام، في سبيل التعرف على الأسباب ومعالجتها.

أولا: متطلبات تحليل نظام المعلومات المحاسبي

قبل تحليل النظام يتطلب من محلل النظام أن يقوم بما يلي[2]:

- تحديد المشكلات التي تحدث في النظام القائم مع وضع الاقتراحات والبدائل اللازمة لمعالجتها؛
- تحديد نطاق عملية التصميم اللازمة، من حيث تصميم نظام جديد أو تعديل النظام القديم؛
- دراسة وتحديد تكاليف عملية التصميم المقترحة بناء على نتائج عملية التحليل؛
- تقديم تقرير مفصل إلى الإدارة بكافة المقترحات لتتمكن من دراسة نتائج تحليل النظام.

[1] زياد الصكاح وإبراهيم الحبيتي، الفصل الخامس، مرجع سابق، صفحة 08.

[2] نفس المرجع السابق، صفحة 10.

يمكن تصنيف المتطلبات الخاصة بالتحليل إلى ثلاث مجموعات[1]:

أ- المجموعة الأولى

هي المتطلبات التي تتعامل مع مدخلات النظام وتحديد الحاجة إلى البيانات ودراسة نماذج المدخلات وكيفية التعامل مع الحالات الاستثنائية التي ستظهر خلال عملية التشغيل.

ب- المجموعة الثانية

هي المتطلبات التي تتعامل مع أسلوب المعالجة، تقوم بتحديد أنماط الملفات المستخدمة في النظام القائم، القيود الموجودة في تلك الملفات وكيفية إيجاد البيانات والمعلومات العامة التاريخية المتراكمة.

ج- المجموعة الثالثة

هي المتطلبات التي تتعامل مع مخرجات النظام، تشمل إعادة أنماط التقارير الضرورية للمستويات الإدارية، فضلا عن كيفية توزيع تلك التقارير.

ثانيا: أساليب تحليل نظام المعلومات المحاسبي

أساليب تحليل النظام هي الطرق التي يعتمد عليها محلل النظام لمعرفة المشاكل التي يعاني منها النظام وتحديد الأسباب ثم اقتراح معالجتها في ضوء ذلك.

أ- الأساليب المعتمدة على مستخدمي النظام

هذه الأساليب تكون موجهة لمستخدمي المعلومات التي ينتجها النظام عن طريق الأسلوبين التاليين:

- المقابلات الشخصية؛ حيث يحرص محلل النظام على مقابلة الأشخاص الذين يخدمهم النظام (خاصة داخل المؤسسة)، في سبيل تبادل الآراء التي من شأنها أن تحدد المشاكل التي تواجههم ومحاولة التوصل للحلول السليمة؛
- قوائم الاستبيان؛ التي تستخدم في حالة تعدد المستخدمين.

ب- الأساليب المعتمدة على محلل النظام

يقوم هنا محلل النظام بالاعتماد على نفسه في اكتشاف الخلل الموجود بالنظام باستخدام ما يلي:

- الملاحظات

من خلال قيام محلل النظام بالإطلاع على كافة العمليات المتعلقة بالنظام الذي يقوم بتحليله وتحديد المشاكل من خلال ملاحظاته المباشرة، يعتمد في ذلك على خبراته السابقة وقدراته في ضوء ما يجب أن يكون.

- استخدام خرائط التدفق

تستخدم خرائط التدفق في تصوير النظام ومكوناته، بالإضافة إلى علاقاته مع النظم الأخرى من خلال الرسوم التخطيطية التي تبرز الإجراءات المتبعة في ذلك.

- استخدام جدول القرارات

جدول القرارات هو عرض جدولي يوضح المنطق الذي يتم اتخاذ القرارات بناء عليه.

1 علاء السالمي وآخرون، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، صفحة 86.

4-1-2- تصميم النظام

يعرف تصميم النظام بأنه: "**إعادة ترتيب وتركيب أجزائه وعناصره الكثيرة والمنفصلة، ثم ربطها في علاقات تداخلية تجعل منها كيانا جديدا متجاوزا سلبيات النظام القديم لتحقيق الأهداف بشكل أفضل**"[1].

مع العلم أن عملية إعادة الترتيب تشتمل على التنسيق بين الأنشطة، وضع إجراءات التشغيل، تحديد وترتيب الأجهزة بما يحقق أهداف النظام[2].

أولا: التسلسل المنطقي لتصميم النظام

يتم تصميم نظام المعلومات المحاسبي حسب التسلسل المنطقي التالي:

أ- تصميم المخرجات

يبدأ تصميم النظام المحاسبي بتحديد التقارير التي يجب على النظام أن يقوم بإعدادها، لأن تصميم المدخلات وعمليات المعالجة يتوقف على التقارير التي يتوقع أن ينتجها، فإعداد أي تقرير يتطلب وجود المدخلات الضرورية وأساليب المعالجة الملائمة التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات[3].

يتم تصميم التقرير بإعطاء الشكل الفعلي له مثل: "إعطاء عنوان التقرير، تاريخ إعداده، عدد النسخ، الأعمدة التي يجب أن يتضمنها وعناوينها"[4].

ب- تصميم المدخلات

أول ما يؤخذ به في تصميم المدخلات هو أنواع البيانات المطلوب جمعها ومدى إمكانية توفيرها، كما يعتبر توقيت إدخال البيانات من العناصر التي يجب الإعتناء بها، كما يختار مصمم النظام وسيلة إدخال البيانات بتحديد الأبعاد السابقة يتم إعداد التصميم الشكلي للمدخلات و تحديد حجمها[5].

ج- تصميم عمليات المعالجة

تتضمن عمليات المعالجة في النظام المحاسبي استخدام اليوميات والسجلات الأخرى من أجل تأمين تسجيل دائم وحسب التسلسل الزمني لمدخلات النظام، عند تصميم نظام معالجة العمليات يجب على مصمم النظام الالتزام بمجموعة من المبادئ أهمها[6]:

- تجنب ازدواجية عمليات المعالجة؛
- تبسيط عمليات المعالجة؛
- تخفيض الزمن اللازم لتنفيذ عمليات المعالجة.

---

[1] علاء السالمي وآخرون، مرجع سابق، صفحة 151.

[2] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 242.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، صفحة 125-126.

[4] نفس المرجع السابق، صفحة 137.

[5] معالي فهمي حيدر، **نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، صفحة 211-212.

[6] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، صفحة 152.

د- تصميم عمليات التخزين

عند تصميم عمليات التخزين يجب الأخذ بعين الاعتبار كيفية الحصول على البيانات وتنظيمها، حجم التخزين ووسائل التخزين المادي[1].

ه- تصميم الإجراءات

تتمثل الإجراءات في مجموعة القواعد التي يجب اتباعها عند التعامل مع النظام وهناك نوعان من الإجراءات : إجراءات التشغيل و إجراءات الرقابة[2].

و- تصميم المهام التي يقوم بها الأفراد.

ثانيا: أدوات توثيق النظام

يقصد بتوثيق النظام وجود تقارير، وثائق، رسومات بيانية، مخططات وكل المواد المكتوبة التي تصف مكونات وعمليات النظام وصفا شاملا تسمى أدوات التوثيق، بمعنى وثائق النظام هي ذاكرته[3]. تتمثل أدوات التوثيق فيما يلي:

- مخططات تدفق البيانات؛
- خرائط تدفق الوثائق؛
- خرائط تدفق النظام؛
- خرائط تدفق البرنامج.

أ- مخططات تدفق البيانات

مخطط تدفق البيانات هو وصف بياني لمصدر ووجهة البيانات، الذي يظهر تدفق البيانات ضمن المؤسسة والعمليات التي تم اجراؤها على البيانات وكيفية تخزينها. تستخدم مخططات تدفق البيانات لتوثيق الأنظمة الحالية وتخطيط وتصميم الأنظمة الجديدة[4].

يوضح الجدول التالي الرموز المستخدمة في مخطط تدفق البيانات.

[1] معالي فهمي حيدر، مرجع سابق، صفحة 214.

[2] نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

[3] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 255.

[4] بول ستينبارت، مرجع سابق، صفحة 104.

جدول رقم "01": الرموز المستخدمة في مخطط تدفق البيانات

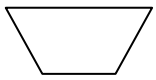
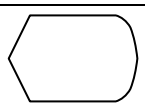
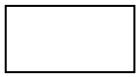
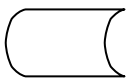
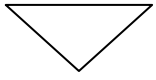
الرمز	الاسم	التفسير
	مصادر ووجهات البيانات	هذا الرمز يمثل مؤسسة أو فرد يرسل أو يستقبل بيانات يستخدمها أو يصدرها النظام.
	تدفقات البيانات	إن تدفق البيانات نحو وخارج العملية ممثلة بالخطوط المستقيمة أو المنحية مع الأسهم.
	عمليات التحويل	تمثل العمليات التي تحول المدخلات إلى مخرجات.
	مخازن البيانات	تمثل تخزين البيانات.

المصدر: بول ستينبارت، مارشال رومني، **نظم المعلومات المحاسبية**، تعريب: قاسم إبراهيم الحسني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، صفحة 105.

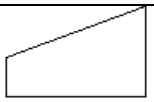
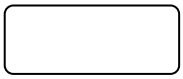
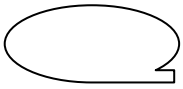
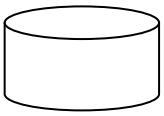
ب- خريطة تدفق النظام

هي تمثيل بياني يوضح العلاقات بين مكونات وإجراءات تشغيل النظام، يحدد اتجاه خطوط المسارات على الخريطة تتابع الإجراءات، كما تعبر الرموز عن حركة المدخلات والمخرجات من وإلى هذه الإجراءات[1].

جدول رقم "02": بعض رموز خرائط تدفق النظام

الرمز	التفسير
	التشغيل اليدوي
	العرض من خلال الشاشة
	العمليات المساعدة دون تدخل الحاسوب وتحكمه
	عمليات الإدخال والإخراج الفوري
	عمليات الحفظ

[1] محمد الفيومي وآخرون، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، صفحة 143.

	مستند
	الإدخال اليدوي
	عمليات يتم تنفيذها من خلال لوحة المفاتيح
	إدخال و إخراج البيانات لنظام البطاقات المثقبة
	شريط ممغنط
	قرص ممغنط

المصدر: محمد الفيومي محمد، سيد عبد المقصود دبيان وآخرون، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، صفحة 143.

ج- خرائط تدفق المستندات

توضح هذه الخرائط مراحل إنشاء تدفق وحفظ المستندات بالنظام بالإضافة إلى تدفق الإجراءات التي تتم على هذه المستندات[1].

د- خرائط تدفق البرنامج

يتم إعداد خرائط تدفق البرنامج لشرح خطوات التشغيل التفصيلية للعمليات في نظام معين، تظهر أهمية هذه الخرائط عند التشغيل باستخدام الإعلام الآلي، نستخدم هذه الخرائط في شرح التدفق المنطقي لبرنامج الإعلام الآلي. تظهر التعليمات المطلوبة أن ينفذها الحاسوب خطوة خطوة[2].

4-2- تألية نظام المعلومات المحاسبي

إن استخدام الحاسوب في نظام المعلومات المحاسبي ساعد كثيرا في حل مشاكل كان يواجهها النظام اليدوي، فقد جعل الإعلام الآلي عملية تسجيل العمليات ومعالجتها تتم بصورة سريعة ودقيقة جدا.

[1] ثناء علي القباني، مرجع سابق، صفحة 37.

[2] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، صفحة 179.

4-2-1- أسباب تألية نظام المعلومات المحاسبي

تقوم حاليا معظم المؤسسات بمسك محاسبة آلية، ذلك لأسباب عديدة سنحاول ذكر أهمها فيما يلي[1]:

- يحتوي نظام المعلومات المحاسبي على كمية هائلة من البيانات والمعلومات التي قد تستغرق جهدا أو وقتا كبيرين لمعالجتها وتخزينها، بالتالي فإن استخدام الحاسوب يساعد في إنتاج معلومات محاسبية ذات مصداقية أكثر، في وقت أسرع وبكمية أكبر؛
- أسلوب المعالجة في النظام المحاسبي محدد مسبقا وفق مبادئ وقوانين تنظيمية أو حكومية، مما يعني إمكانية إعداد خوارزميات تتطابق مع هذا الأسلوب؛
- هناك الكثير من العمليات الدورية كالترحيل من دفتر الأستاذ المساعد إلى دفتر الأستاذ العام وأعمال نهاية السنة، التي قد تخلق الملل والروتين في نفسية المحاسب فأوكلت هذه المهمة إلى الحاسوب عن طريق برمجيات خاصة؛
- زيادة أهمية المعلومات المحاسبية زاد من عدد طالبيها، كما أن مصادر تدفق البيانات متعددة لذلك تمت الاستعانة بالنظام الآلي للتحكم في هذا التدفق من وإلى نظام المعلومات المحاسبي؛
- انخفاض أسعار الحواسيب ساهم في تعميم استعمالها وفي توفير عدد من البرامج الجاهزة التي تساعد في أداء العمل المحاسبي، كما ظهرت مؤسسات خاصة لإنتاج البرمجيات، مما أدى إلى انتشار الثقافة المعلوماتية وأصبحت جزءا من ثقافة المؤسسة؛
- المنافسة الشديدة بين المؤسسات زادت من التسارع لجلب أفضل المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرار، فعمت التألية كل نظم المعلومات الإدارية بما فيها نظام المعلومات المحاسبي.

4-2-2- خصائص النظام المحاسبي الآلي

يمكن ذكر أهم خصائص النظام المحاسبي الآلي في النقاط التالية[2]:

- يسمح بتسجيل الأحداث الاقتصادية فور حدوثها وإنتاج معلومات محاسبية حديثة تعكس الواقع الاقتصادي للمشروع في لحظة إصدارها، كما يسمح بإنتاج المعلومات الدورية ومعلومات متعلقة بالماضي والمستقبل؛
- يسمح بالدمج بين النظام المحاسبي وبقية أجزاء نظام المعلومات الإداري، لأن عملية اتخاذ القرارات لا ترتكز على المعلومات الصادرة من النظام المحاسبي وحده؛ حيث يستمد قسما كبيرا من البيانات المحاسبية التي يحتاجها من بقية أنظمة المعلومات الموجودة في إطار الوحدة الاقتصادية؛
- سهولة البرامج المستخدمة وتعددها، ما يتيح فرصة الاختيار والمفاضلة بينها حسب الحاجة، كذا إمكانية استخدامها من قبل عدد كبير من المتدخلين في أقسام الحسابات والأقسام المالية والمراجعين وبقية الإدارات؛

---

[1] ساحل فاتح، مرجع سابق، صفحة 26.

[2] عبد الرزق محمد قاسم، مرجع سابق، صفحة 267.

- يضمن الحاسوب تسجيلا وتخزينا صحيحا للبيانات المحاسبية والحد من حالات الغش والتلاعب والخطأ؛
- إمكانية تصنيف المعلومة المخزنة داخل النظام المحاسبي حسب وجهات نظر متعددة حتى تكون صالحة في عملية اتخاذ القرار.

4-2-3- مكونات النظام المحاسبي في ظل استخدام الحواسيب

يتكون النظام المحاسبي كأي نظام من مجموعة إمكانيات بشرية ومادية، تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة، مترابطة ومتكاملة في سبيل تحقيق الأهداف العامة والخاصة التي يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيقها.

يمكن تلخيص مكونات النظام المحاسبي في ظل استخدام الإعلام الآلي في:

- العنصر البشري؛
- المكونات المادية؛
- البرامج المحاسبية؛
- قاعدة البيانات المحاسبية.

أولا: العنصر البشري

يمثل العنصر البشري أحد المكونات الرئيسة للنظام المحاسبي، يقع على عاتقه إدارة النظام من حيث إعداده وتصميمه، من ثم إمداده بالمدخلات اللازمة لتشغيله، بعد ذلك يتم استخراج المعلومات المطلوبة وتقديمها إلى مختلف الجهات التي يمكن أن تستفيد منها. من هذا نجد أنه من المستحيل الاستغناء عن العنصر البشري ضمن النظام المحاسبي حتى وإن تم استخدام الحواسيب أو البرامج المحاسبية الجاهزة[1].

ثانيا: المكونات المادية

هي عبارة عن مجموعة من الأجزاء المادية للتجهيزات المستخدمة، تعمل بصورة مشتركة لإنجاز مهام الحاسوب ومكونة من عدة وحدات نذكرها فيما يلي[2]:

أ- وحدات الإدخال

عبارة عن مجموعة من التجهيزات التي يتم من خلالها إدخال البيانات والبرامج إلى وحدة المعالجة المركزية.

ب- وحدات المعالجة المركزية

هي الجزء الداخلي من نظام الحاسوب وهي عبارة عن مركز للأنشطة، تقوم بمعالجة البيانات بناءا على السياسات والإجراءات المبرمجة. من أهم هذه الوحدات: وحدة الحساب والمنطق ووحدة الرقابة.

[1] حمادي مراد، مرجع سابق، صفحة 107.

[2] ظاهر شاهر يوسف القشي، مرجع سابق، صفحة 34-35.

ج- الذاكرة الرئيسية

هنا يتم تخزين البيانات والبرامج التي تم إدخالها عن طريق وسائط الإدخال، كما يتم تخزين نتائج عمليات المعالجة إلى أن يتم إرسالها إلى وسائط الطباعة أو إلى وسائط التخزين المؤقتة.

د- وسائط التخزين المساعدة

هي عبارة عن كل الوسائل المستخدمة لتخزين البيانات والبرامج خارج وحدة التشغيل المركزية.

ه- وحدات الإخراج

هي الوسائل التي يتم بواسطتها إخراج نتائج المعالجات إلى البيئة المحيطة كالطابعات مثلا.

ثالثا: البرامج المحاسبية

تتمثل البرامج المحاسبية في كافة البرامج الجاهزة ذات الاستعمالات العامة أو الخاصة التي يتم تطويرها للاستعمال الخاص بوحدة اقتصادية معينة. تسمح البرامج المحاسبية بتنفيذ مجموعة من الأوامر والتعليمات التي يتم تغذية الحاسوب بها، لكي يتمكن من استقبال البيانات المختلفة وتوجيهها حسب العمليات المحاسبية اللازمة بهدف استخراج المعلومات المطلوبة، ثم حفظها على وسائط متعددة تضمن عدم تعرضها للتلف مثلما يحدث للدفاتر الورقية في بعض الأحيان[1].

رابعا: قاعدة البيانات المحاسبية

قاعدة البيانات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من الملفات الالكترونية المرتبطة مع بعضها البعض بصورة منطقية والمخزنة بطريقة منظمة تسهل إجراء المعالجات المختلفة على البيانات المحاسبية[2]، مما يمنح النظام المحاسبي الآلي درجة عالية من الاندماج، كما يسمح للمحاسب بإلقاء نظرة شاملة ودقيقة على البيانات والمعلومات المحاسبية المتوفرة في قاعدة البيانات المحاسبية بصورة آنية. تسمح قاعدة البيانات المحاسبية بتخزين مركزي للبيانات والمعلومات المحاسبية، مما يسهل العمل المحاسبي الجماعي بتوفير عدة منافذ تسمح بتقاسم البيانات والمعلومات المحاسبية بين عدة برامج محاسبية ونظم تابعة للنظام المحاسبي الآلي[3].

4-2-4- مزايا استخدام الحواسيب في عمل النظام المحاسبي الآلي

يرتبط وجود النظام المحاسبي في الوقت الحاضر بوجود الحاسوب نظرا للأهمية الكبيرة التي يتمتع بها في معالجة الكم الهائل من البيانات المحاسبية التي تنشأ في المؤسسة، فقد أصبح من الضروري اللجوء إلى استخدام الحواسيب ومحاولة الاستفادة من المزايا العديدة التي تتمتع بها، يمكن حصرها في[4]:

---

[1] حمادي مراد، مرجع سابق، صفحة 110.

[2] A.HAUSSIER & J.P.PUJOLE, ***Organisation du système d'information comptable et de gestion,*** Ed. DUNOD, France, 2004. Page 162.

[3] Robert REIX, ***Systèmes d'information et management des organisations***, Ed. VUIBERT, France, 4ème édition, 2002, Page 66.

[4] حمادي مراد، مرجع سابق، صفحة 118-119.

- السرعة في معالجة البيانات؛
- حجم الذاكرة الكبير؛
- الدقة وعدم الإجهاد.

أولا: السرعة في معالجة البيانات

من أهم مزايا استعمال الحاسوب في العمل المحاسبي السرعة الفائقة في معالجة البيانات، حيث أنه يتم إنجاز العمل بسرعة فائقة وكأن الأمر لا يستغرق وقتا على الإطلاق. من أهم آثار هذه الخاصية على النظام المحاسبي:

- المساعدة على إنجاز الأعمال المحاسبية والإدارية بسرعة؛
- تخفيض تكاليف اليد العاملة؛
- ضمان تماشي ومرونة النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ثانيا: حجم الذاكرة الكبير

بإمكان الحاسوب تخزين كم ضخم من البيانات والمعلومات المحاسبية في ذاكرته الرئيسية أو إحدى الذاكرات الثانوية، إضافة إلى إمكانية استرجاعها من تلك الذاكرة في وقت زمني قصير وإجراء مختلف المعالجات والتحويلات عليها، ثم إعادة تخزينها من جديد.

من أهم آثار هذه الخاصية على النظام المحاسبي:

- توفير كمية هائلة من المعلومات المحاسبية التي يمكن استخدامها في أغراض مختلفة كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- يترتب على مركزية تخزين المعلومات المحاسبية حماية أفضل لتلك المعلومات من الأخطار المختلفة.

ثالثا: الدقة وعدم الإجهاد

من أهم الميزات التي تتمتع بها الحواسيب إمكانية العمل بصورة متواصلة لأوقات طويلة من غير ملل. من أهم آثار هذه الخاصية على النظام المحاسبي:

- تشغيل البيانات المحاسبية بطريقة مستمرة؛
- إنتاج معلومات محاسبية متعددة من حيث الكم والنوع في وقت قصير جدا وعلى درجة عالية من الدقة؛
- تحقيق الرقابة الداخلية والذاتية على تنفيذ العمليات المحاسبية، حيث يتضمن الحاسوب وسائط للضبط، الرقابة والتحقق من النتائج.

4-2-5- تأثير استخدام الحاسوب على مقومات نظام المعلومات المحاسبي

فيما يلي تأثير استخدام الحاسوب على مقومات نظام المعلومات المحاسبي[1]:

أولا: التأثير على المستندات

تعتبر المستندات في النظام اليدوي هي نفسها في النظام الآلي، لكن الفرق بينهما يكمن في اختلاف شكلها في النظام الآلي عن النظام اليدوي بما يتلاءم مع طبيعة الحاسوب وقدرته على التعامل معها. فالمستندات تمثل وسائط تدخل البيانات من خلالها إلى الحاسوب، تتمثل تلك الوسائط بالأسطوانات أو الأقراص الممغنطة...الخ

ثانيا: التأثير على الدفاتر والسجلات المحاسبية

تختلف من النظام اليدوي عن النظام الآلي من حيث الشكل، حيث اعتمد النظام الآلي على أقراص واسطوانات ممغنطة لا تمكن القارئ من معرفة جميع البيانات المسجلة بها بصورة مباشرة. بالتالي فإن اشتراك الموظفين في استخدام نفس كلمة السر قد تؤدي إلى كشف تلك البيانات لأشخاص لا يحق لهم الحصول عليها.

ثالثا: التأثير على دليل الحسابات

إن إعداد دليل الحسابات في نظام المعلومات المحاسبي المعتمد على الحاسوب يعتبر أسرع وأدق من إعداده في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي، كما أن الحاسوب لا يستطيع أن يقوم بتوجيه بيان معين إلى حساب معين، إلا إذا كان هناك رموزا وأرقاما بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية معدة مسبقا داخل الحاسوب. هذا يحتاج إلى حماية تلك البيانات حتى لا يتم اختراقها من قبل أشخاص لا يحق لهم الوصول إليها.

رابعا: التأثير على التقارير والكشوف المالية

الاختلاف يكمن في سرعة إعداد تلك التقارير، عرضها، مراجعتها، تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة وكفاءة عالية.

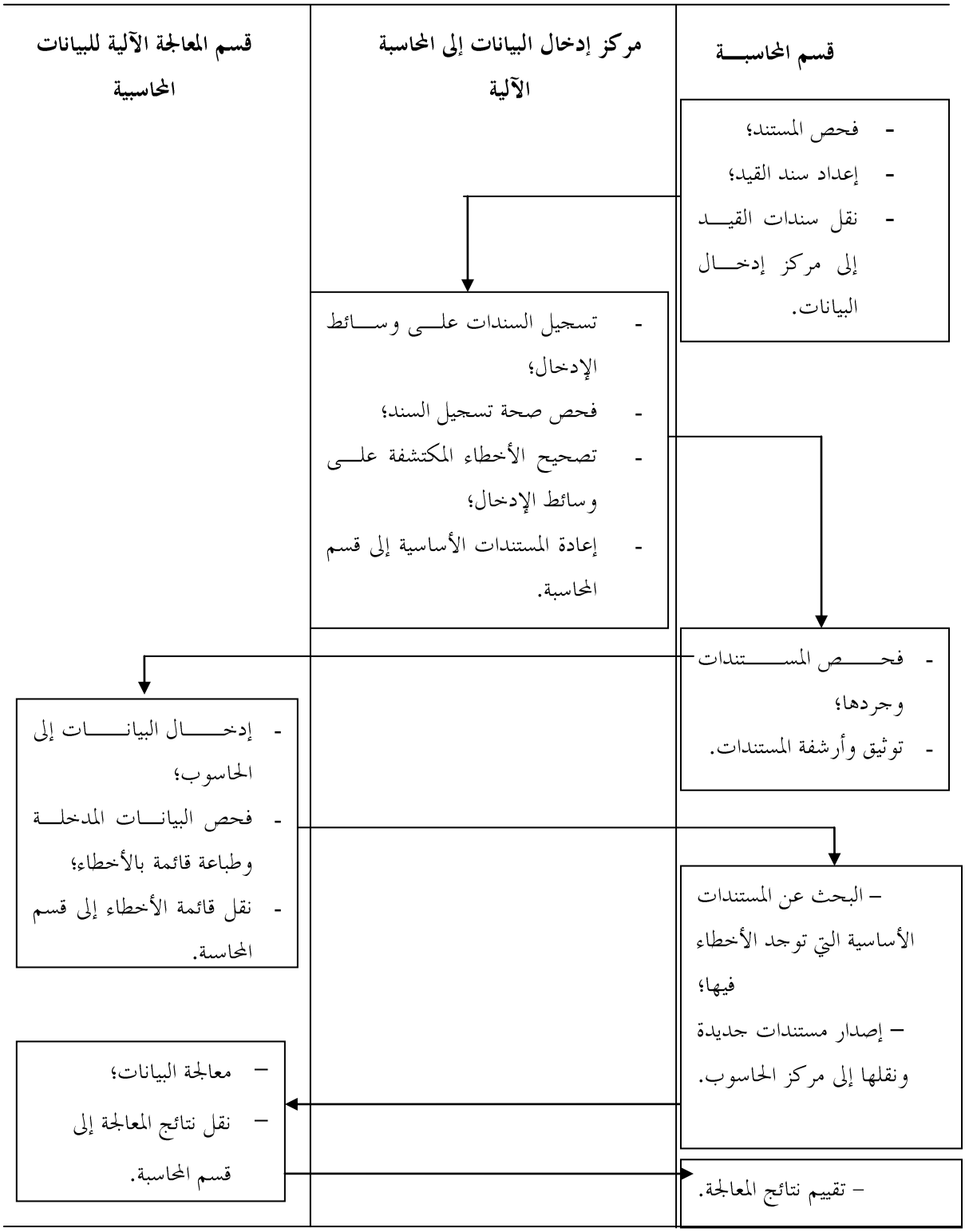
نستخلص أن الاختلاف الأساسي بين النظام المحاسبي اليدوي والآلي في وسيلة تشغيل البيانات المحاسبية، حيث يعتمد النظام اليدوي أساسا على وجود دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ مع قيام العنصر البشري بعملية التشغيل.

أما في النظام الآلي أو الالكتروني يحل محل الدفاتر الأشرطة أو الاسطوانات الممغنطة، في هذه الحالة يقوم برنامج الحاسب التطبيقي بدورة التشغيل كاملة.

[1] حرية شعبان محمد الشريف، **مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، صفحة 61-63.

مع العلم أن النظام المحاسبي الآلي لا يستطيع الاستغناء عن العنصر البشري أثناء قيامه بعملية المعالجة، لهذا يوضح الشكل الموالي كيفية معالجة البيانات بالاعتماد على النظامين اليدوي والآلي في نفس الوقت:

شكل رقم "06": مسار البيانات بين قسم المحاسبة اليدوية وقسم المحاسبة الآلية



المصدر: ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، صفحة 28.

خلاصة الفصل الأول

مع تطور المحاسبة واعتبارها نظاما للمعلومات أصبحت تركز على إنتاج معلومات تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية التي تتمثل أساسا في الملاءمة والموثوقية وتوصيلها لمستخدميها، من أجل المساعدة على اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والإدارية. لمعالجة تلك المعلومة تستخدم المؤسسة نظاما محاسبيا معينا يقوم بمعالجتها ضمن سلسلة من العمليات.

إلا أن المعلومة المحاسبية المعالجة وفق النظام المحاسبي الجزائري السابق المتمثل المخطط المحاسبي الوطني لم تتوفر على تلك الخصائص و لم ترض الأطراف المستخدمة لها. مما استلزم التخلي عنه وتبني نظام جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير المحاسبة الدولية، من أجل توفير معلومة محاسبية ومالية ترقى لمتطلبات مستخدميها على المستويين الوطني والدولي.

استكمالا لهدف البحث سوف نتناول في الفصل الثاني كيف يعالج نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الجزائرية المعلومات المحاسبية في ظل تبنيها للنظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصل الثاني:

إصلاح النظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية

تمهيـــــد

من أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية مست عدة جوانب؛ من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني والمعمول به منذ سنة 1975، الذي أصبح يعاني من عدة نقائص أدت إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية.

لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغييره ليتلاءم مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي، من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية ***IAS/IFRS***.

بشروع الجزائر في تطبيق نظام محاسبي مالي جديد، يتوقع أنه سيكفل جودة المعلومات، التقارير المالية، القرارات المالية، الإدارية والاستثمارية في سبيل الحفاظ على احتياجات المستثمرين المحليين والأجانب عن طريق إضافة مزيد من الثقة في الكشوف المالية المعدة وفق النظام الجديد، بتسهيل عملية تحليل المعلومات التي تتضمنها تلك الكشوف.

لتسليط الضوء على هذه المفاهيم، يتم تقسيم الفصل الثاني إلى أربعة مباحث:

- **المبحث الأول**: يتناول هذا المبحث تطور المعايير المحاسبية الدولية واتجاه الدول عبر العالم نحو التوحيد المحاسبي؛ بالتطرق إلى أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية والحاجة إليها مع إبراز أهميتها، بالإضافة إلى تناول دور الهيئات القائمة على إصدارها في تطويرها.
- **المبحث الثاني**: يتم التطرق من خلاله إلى دراسة المخطط المحاسبي الوطني وتقييمه من خلال إبراز أهم عيوبه ونقائصه.
- **المبحث الثالث**: يتعرض إلى دراسة شاملة للنظام المحاسبي المالي، بداية من إطاره التصوري من خلال عرض مبادئه، خصائصه وأهدافه، مرورا بتقديم طرق التقييم والتسجيل، بعد ذلك يتم تناول الكشوف المالية التي أتى بها النظام الجديد من خلال دراسة كيفية إعدادها وعرضها.
- **المبحث الرابع**: يتناول المبحث الأخير نظام المعلومات المحاسبي ما بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد، حيث تتم المقارنة بين المرجعين في طريقة معالجة البيانات وطريقة إعداد وعرض مخرجات النظام المحاسبي.

المبحث الأول: الاتجاه الدولي نحو التوحيد المحاسبي

إن الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة أوجدت عدة أنماط لمعالجة العمليات المالية وهذا ما أدى بالسعي من عدة جهات لتقليص هذه الاختلافات والوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها، سعيا نحو توحيد محاسبي دولي. لذلك نسعى من خلال هذا المبحث إلى توضيح الأسباب التي جعلت من الدول تتجه نحو التوحيد المحاسبي ومراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية ودور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ذلك.

1-1- عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية

نتناول في هذا الإطار تعريف المعايير المحاسبية ومنها الدولية، أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية والتمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي.

1-1-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه: **"مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى تأثير العمليات والأحداث على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها"**[1].

كما تعرف المعايير المحاسبية بأنها: **"نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، بحيث تختلف المعايير عن الإجراءات فالأولى لها صفة الإرشاد، أما الثانية فتتناول الصيغة التنفيذية لهذه المعايير"**[2].

كما تمثل المعايير المحاسبية: **"أحكاما خاصة بعنصر محدد من القوائم المالية أو بنوع من العمليات أو الأحداث"**، هناك من يشير إلى أن المعايير تمثل أحكاما خاصة بعنصر محدد من القوائم المالية، أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث. إلا أن هناك من يشير إلى أن المعايير تمثل محاولة هامة لتقليص فرص الاختلاف بين التطبيق العملي وجعل نتائج الوظيفة المحاسبية قابلة للمقارنة[3].

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المعيار المحاسبي هو مرشد لما سيكون عليه التطبيق العملي، يساعد على قياس الأحداث وتوصيل المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، تصدره هيئات رسمية دولية أو جهات حكومية حتى يقبل ويعترف به.

---

[1] منتديات الحصن الأردنية، **المعايير المحاسبية الدولية**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:
http://www.al79n.com/vb/newreply.php (تم الإطلاع عليها يوم 2010/02/08).

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، صفحة 103.

[3] بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 05، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، 2005، صفحة 80.

أما المعايير المحاسبية الدولية فهي المعايير المحاسبية التي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية عبر العالم. حيث تعرف المحاسبة الدولية بأنها: "**نظام عالمي تتبناه جميع الدول، عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المقبولة دوليا، تحديد الأساليب، الإجراءات وكيفية تطبيقها في جميع الدول**"[1]. مما يعني أن المحاسبة الدولية هي مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة، التي تستعمل على نطاق دولي.

1-1-2- أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية

إن ارتباط الأسواق المالية العالمية يعتبر العنصر الرئيسي الذي جعل من الضروري التوفيق بين القواعد المحاسبية، إذ لوحظ في الواقع ما يلي[2]:

- عدم إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية في نفس الوقت لنفس المؤسسة وكذلك بين مختلف المؤسسات؛
- مستوى الذاتية الهام في مسك الحسابات وإعداد القوائم المالية؛
- المعلومات المالية غير معترف بها وغير مدرجة في جميع بورصات الأوراق المالية في العالم؛
- اللغة المالية غير متجانسة على المستوى الدولي وتتسم في بعض الأحيان بانعدام الشفافية وتدني نوعية المعلومات المقدمة.

هذا أظهر الحاجة إلى مرجع محاسبي دولي موضوعي يلقى القبول من الجميع، تبدأ خطاه بتوفيق القواعد والممارسات المحاسبية إلى حين الوصول إلى التوحيد المحاسبي الدولي.

على العموم يمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دوليا[3]:

أولا: الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه

ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في مختلف الدول. فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة في المؤسسة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات)، كذلك الحلول المتناقضة بين المؤسسات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة)، ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي، نجد مثلا:

- الإيجار التمويلي، مرة يعتبر أصلا وأحيانا يعتبر مصروفا دون ضوابط؛

---

[1] يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، صفحة 28.

[2] Stephan BRUN, ***Essentiel des normes comptables internationales IAS-IFRS***, Ed. GUALINO, Paris, 2004, Page 18.

[3] مدونة صالح محمد القرا، **لماذا معايير المحاسبة الدولية**، وثيقة انترنيت متوفرة على الموقع:
http://sqarra.wordpress.com/mater (تم الإطلاع عليها يوم 2010/02/08).

- تقويم المخزون السلعي آخر الدورة، فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية وجود خمس عشر طريقة مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة؛
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة.

ظهرت أيضا اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، فمثلا: هناك اختلافات في تحديد مفهوم الأصول، المصروفات والخسارة، الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وغير قابلة للمقارنة.

ثانيا: انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال. خلال سنوات 1994 – 1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (***IOSCO***)* على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية. فقد أدى الانفتاح الاقتصادي العالمي إلى ما يلي[1]:

- عولمة الاقتصاد، نمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر؛
- تطور الأسواق المالية العالمية؛
- الخصخصة في معظم دول العالم؛
- تغيرات في أنظمة النقد الدولية؛
- تزايد قوة الشركات العابرة للقارات، سواء عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات أخرى؛
- تضاعف المعاملات التجارية الدولية سواء بين الحكومات أو المؤسسات؛
- تزايد نسبة الاستثمارات الأجنبية المباشرة خاصة بعد الأزمة المالية العالمية، التي أعطت مؤشرات لوجوب إيجاد توازن بين الاستثمار في الأوراق المالية والاستثمار المباشر واحتمالية تضاعفه في المستقبل بين الدول؛
- الحاجة إلى أسس ومعايير تتعدى الحدود الإقليمية من شأنها أن تضبط التعاملات التجارية، المصرفية والمالية؛
- تزايد نسبة العدوى من الأزمات الاقتصادية والمالية والظواهر الاقتصادية الأخرى وخاصة التضخم وتقلب أسعار الصرف؛
- العملات الأجنبية وسرعة تبادلها بين دول العالم والشركات الدولية؛

* IOSCO: International Organization of Securities Commission.

[1] صديقي مسعود ومرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، **ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010، صفحة 09-10.

- ظهور هيئات ومنظمات محاسبية مالية دولية تدعو إلى إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية الدولية؛
- التطور الكبير في أنظمة المعلوماتية والاتصال؛
- التنقل الدولي غير المقيد لعوامل الإنتاج خاصة حركة رؤوس الأموال بين مختلف القارات، الناتجة عن التحفيزات التي تمنحها الدول من أجل جلب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات.

1-1-3- التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي

إن التوافق المحاسبي هو: **"محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها البعض لمزج وتوفيق الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بين دول العالم من خلال تخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية، بالتالي إحداث نوع من التقارب بين الأنظمة والسياسات المحاسبية المطبقة بين مختلف الدول"**[1]. مما يعني أن التوافق هو عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية.

أما التوحيد فهو يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل الحالات، لذلك فإن التوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة. فالتوحيد عبارة عن: **"نظام موحد موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة أو مجموعة من الأمم، مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه، بذلك فالتوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل وتبسيطها"**[2].

بالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير؛ حيث أن لكل دولة قواعدها، ثقافتها، فلسفتها وأهدافها على المستوى الوطني، فالتوافق يسعى للاعتراف بالاختلافات النظرية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى، أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق. فالتوافق المحاسبي يعتبر خطوة من خطوات التوحيد المحاسبي، كما يعتبر صيغة مخففة للتوحيد.

تجدر الإشارة هنا إلى أن التوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية[3]:

أ- على مستوى المبادئ

في هذا المستوى يقتصر التوحيد على الأسس، المبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها (تطبيقها).

---

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، صفحة 104.

[2] مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي، **مجلة الباحث**، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002، صفحة 52 .

[3] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، صفحة 67-68.

ب- على مستوى القواعد

يشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، تتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات الأفضل تماشيا مع متطلبات المبادئ الموضوعية؛
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

ج- على مستوى التنظيم

يشتمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس، مبادئ، قواعد، وسائل وإجراءات. يمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

إذا تحقق التوحيد المحاسبي فإنه يترتب عليه فوائد نذكر منها ما يلي[1]:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرارات؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل، بما يتفق مع الاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالميا، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلا من التركيز حول الجدل في مزايا و عيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية.

1-2- أهمية وخصائص المعايير الدولية للمحاسبة

من المعروف أن المحاسبة تهدف بشكل عام إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستوجب وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، من ثم تظهر أهمية ومزايا تطبيقيها.

[1] براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، **ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007، صفحة 05-06.

1-2-1- أهمية ومزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية *IAS-IFRS*

تعد المعايير المحاسبية الدولية الأساس لإعداد القوائم المالية على الصعيد الدولي وتستمد أهميتها من القبول الدولي والاعتراف بها عالميا، علاوة على أنها تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية اتجاه القوائم المالية، كما تسمح بإجراء المقارنات على عدة مؤسسات وتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك توفر مجالا لغويا مشتركا للمحاسبة التي تعالج كل العمليات وتتوافق مع التطورات الاقتصادية باستمرار. كما تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبية دولية موحدة، تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات. كما تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول نظرا للتنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف[1].

يمكن تلخيص مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية[2]:

- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلا بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية خصوصا بورصة ***STREET WALL*** في نيويورك. كذلك بدأت بوادر تداول بيني في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج، نظرا لكونها تعتمد عموما معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل قي الأسواق العربية وحتى الدولية؛
- توفر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

1-2-2- خصائص المعايير الدولية للمحاسبة

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بخصائص يمكن إيجازها فيما يلي[3]:

---

[1] عاشور كتوش و بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (***IAS/IFRS***)، **ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2009، صفحة 16.

[2] بن عيشي بشير، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق**، صفحة 02-03، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:
www.eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/10.rtf (تم الإطلاع عليها يوم 2010/02/08).

[3] Stephan BRUN, Op.cit, Page 37.

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوساكسوني، معدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛
- تفضيل مصلحة المستثمرين، المساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية وأهمية الملحق؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول؛
- التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

1-3- مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية

تطورت المحاسبة الدولية بسبب مشكلة الكساد العالمي لسنة 1929، الأزمة التي حدثت بسبب التلاعب في الإفصاح المحاسبي، مما أدى إلى التفكير في التوحيد المحاسبي.

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن، قبل سنة 1972 وبعد سنة 1972.

1-3-1- المرحلة الأولى: قبل سنة 1972

قبل سنة 1972 كان الاهتمام منصبا على عقد المؤتمرات والملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر وإزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، من أهم هذه المؤتمرات نجد:

أ- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول

عقد عام 1904 في "سانت لويس" بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، تم التعرض في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

ب- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع

عقد عام 1957 في أمستردام، حددت فيه الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات. بقيت الفترة على هذا النحو إلى يومنا هذا.

1-3-2- المرحلة الثانية: بعد سنة 1972

بفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، انبثق عنها ميلاد منظمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، ذلك في مدينة سيدني بأستراليا عن طريق المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة وهما:

- لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (***IFAC***) * سنة 1977.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (***IASC***) ** سنة 1973.

أ- الاتحاد الدولي للمحاسبين

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، يضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة، يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية دولية والتشجيع على اعتمادها، يبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريبا مليوني محاسب[1].

ب- لجنة معايير المحاسبة الدولية

تأسست في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا، كندا، فرنسا،ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندة، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة)، هدفها هو إعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين، اتخذت من لندن مقرا لها[2].

تتكون اللجنة من مجالس ولجان فرعية هي كما يلي[3]:

- المجموعة الاستشارية وتمثل عدة منظمات لها اهتمام بالمحاسبة؛
- لجنة التفسيرات وهي اللجنة التي تقوم بالدعوة العامة للتعليق على التفسيرات الخاصة بالمعايير تمهيدا للموافقة رسميا عليها من قبل مجلس المعايير؛
- اللجان التوجيهية، تتكون من خبراء في وضع المعايير.

بناء على اتفاق سنة 1973، نص صراحة على اختصاص اللجنة في إصدار المعايير التي يجب مراعاتها عند إعداد وعرض القوائم المالية. لقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها محددا فيما يلي[4]:

---

* IFAC: International Federation of Accountants Committee.

** IASC: International Accounting Standards Committee.

[1] نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، صفحة 39.

[4] Bernard RAFFOURNIER, ***Les normes comptables internationales* (*IAS-IFRS*)**, Ed. ECONOMICA, Paris, 2006, Page 09.

[3] فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2002، صفحة 303-304.

[4] C.MAILLET et A.LE MANH, ***Les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. BERTI, Paris, 2007, Page 14.

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي مع طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة، يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- تسهيل تطبيق هذه المعايير وتحقيق قدر من القبول الدولي لها.

صدر أول معيار محاسبي سنة 1974، يوضح عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية. في سنة 1976 تلقت لجنة (***IASC***) أول دعم قوي من طرف المؤسسات الاقتصادية والمالية، حيث قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى تمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

في سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (***IOSCO***) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية. كما زاد قبول المعايير الدولية كأساس للإفصاح المحاسبي من خلال صدور قانون الاتحاد الأوروبي سنة 2002 يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى على إعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية والإفصاح المالي وذلك ابتداء من سنة 2005، ليتم تعميم تطبيقه على الشركات المتوسطة في الكثير من دول العالم[1].

طبقت أكثر من 7000 مؤسسة في 28 دولة أروبية معايير التقارير المالية الدولية، الأخذ بهذه المعايير معناه أن العديد من الدول أصبحت تلتزم بهذه المعايير مثل: دول جنوب شرق آسيا، أمريكا اللاتينية، جنوب شرق إفريقيا، نيوزيلندا...الخ. كما أن هناك دول أخذت بمعايير محاسبية تعكس المعايير الدولية للتقارير المالية[2].

في سنة 1977 تأسست لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (***SIC***)*، زاد عدد أعضاء اللجنة سنة 1982 ليصبح 17 عضوا منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة، يتم تعيينهم من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية[3]. في سنة 1983 شملت عضوية اللجنة جميع المنظمات المهنية المحاسبية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين[4].

انضم إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ 1986 هيئات ومنظمات دولية فاعلة منها المنظمة الدولية للبورصات العالمية (***IOSCO***) التي كانت المحرك الأساسي وراء إعادة هيكلة اللجنة وتحويلها إلى هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين. تواصل الدعم الدولي للجنة (***IASC***) بانضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (***FASB***)، الذي تأسس سنة 1973 كملاحظ وذلك سنة 1988 كما ارتفعت

---

[1] Martine HARANGER et Ghautier May HELON, ***IFRS- IAS***, Ed. HACHETE, Espagne, 2008, Page 04.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية الموافقة لها**، الدار الجامعية، مصر، 2008، صفحة 11.

* SIC: Standing Interpretation Committee.

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 "*IAS-IFRS*"**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، صفحة 31.

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، صفحة 106.

الأصوات في أوربا للمشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية[1]. تجسد ذلك فعليا في انضمام الإتحاد الأوربي إلى اللجنة الاستشارية سنة 1990. عام 1998 تجاوز عدد الدول الأعضاء في اللجنة الدولية رقم مائة.

كما تعاظمت الثقة في لجنة معايير المحاسبية الدولية بإعلان لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية عام 2000 دعمها وقبولها المعايير المحاسبية الدولية وللجهود المبذولة لعولمة المحاسبة، في نفس العام قبلت منظمة البورصات العالمية ثلاثين معيارا دوليا وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في التقرير المالي كمتطلب للقيد وللتداول خارج حدود موطنها الأصلي[2].

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازا كبيرا وانتشارا عالميا واسعا ومع ذلك فإن الطريقة التي تتم بها صناعة المعايير الدولية وكذلك الطريقة التي تتم بها عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي يخدش سمعته ويضعف قبول المعايير الصادرة عنه. هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (***IASB***)*.

عقد المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر عام 2006 في استانبول، اهتم بتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات[3].

1-4- مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)*

سنة 2001 أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولا عن إصدار تطوير ونشر معايير المحاسبة الدولية، حيث أصبح اسم المعايير التي يصدرها: معايير التقارير المالية الدولية (***IFRS***)**.

1-4-1- إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية (***IASC***) برنامج عملها سنة 1998، حيث اتجهت فيما بعد الجهود لدراسة قضايا وضع المعايير. لهذا الغرض شكل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة مختصة لوضع إستراتيجية العمل وإعادة هيكلة اللجنة لمواجهة التحديات الجديدة. أصدرت هذه المجموعة في نفس السنة ورقة نقاش بعنوان: "**تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل**"، حددت فيها مقترحات لتغيير هيكلة اللجنة، تم استلام التعليقات خلال مطلع سنة 1999. في سنة 2000 وافق مجلس اللجنة بالإجماع على

[1] نوي الحاج، مرجع سابق، صفحة 33.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سابق، صفحة 107.

* IASB: International Accounting Standards Board.

[3] نفس المرجع السابق، صفحة 106.

** IFRS: International Financial Reporting Standards.

الدستور الجديد لإعادة هيكلة اللجنة وقد تناولت هذه الوثيقة العوامل التي ساهمت في الحاجة إلى مداخل جديدة لوضع معايير المحاسبة الدولية[1].

تم اقتراح التغييرات التالية[2]:

- ضرورة استبدال لجنة التوجيه بلجنة تطوير المعايير، تكون هذه اللجنة مسؤولة عن الموافقة على نشر التفسيرات التي تعدها لجنة التفسيرات القائمة؛
- تدعيم لجنة تطوير المعايير بلجنة استشارية لتطوير المعايير؛
- توسيع مجلس اللجنة دون التقليل من جودة العمل؛
- استبدال المجلس الاستشاري الحالي بمجلس الأمناء.

تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية في الأول من أفريل 2001 هذه التغييرات وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية ***(IASB)***، بغرض إصلاح لجنة (***IASC***) التي كانت تسعى إلى التوفيق دون التوحيد المحاسبي الدولي وتتركز النقاط الأساسية في الإصلاح فيما يلي:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (***IASC***) تصبح مؤسسة دولية مستقلة كجزء من مؤسسة (***IASCF***)*؛
- الهيئة المسؤولة عن إعداد واعتماد المعايير الدولية هو مجلس معايير المحاسبة الدولية (***IASB***).
- معايير المحاسبة التي تصدر في المستقبل (ابتداء من سنة 2002) تحمل اسم المعايير الدولية للتقارير المالية.
- المعايير القديمة غير المعدلة تبقى تحتفظ باسم (***IAS***)** إلى حين تعديلها إذا لزم الأمر وتغيير اسمها.

منه فإن التغيير في المصطلحات يعكس رغبة مجلس (***IASB***) لتوسيع مداه في إعداد القوائم المالية عموما وليس فقط السعي للتوحيد المحاسبي الدولي. حيث يسعى المجلس إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة ومفهومة، يمكن أن تطبق في جميع أنحاء العالم من أجل عرض قوائم مالية ومعلومات ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة، ذلك لمساعدة مختلف الفاعلين على مستوى الأسواق المالية وغيرهم من المستخدمين في صنع القرار الاقتصادي[3].

1-4-2- تطوير وإصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن عملية إعداد وإصدار معيار محاسبي تخضع إلى إجراءات صارمة، تستند في ذلك على الحوار مع جميع الأطراف المهتمة عن طريق المنظمات الوطنية بالاشتراك مع المجلس الدولي ***(IASB)***، تتبع عملية إعداد أو تعديل المعايير المحاسبية المسار التالي[4]:

---

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيكي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2006، صفحة 118.

[2] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، صفحة 121.

* IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation.

** IAS: International Accounting Standards.

[3] R. OBERT, ***Pratique des normes IAS/IFRS***, Ed. DUNOD, Paris, 2003, Page 08.

[4] Lionel ESCAFFRE et Eric TORT, ***Les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. GALINO, France, 2006, Page 26.

- تحديد طبيعة المشكلة التي تتطلب إعداد معيار، ثم يقوم المجلس بتعيين لجنة توجيهية؛
- استشارة المجلس الاستشاري للمعايير (***SAC***)* حول مشروع المعيار الجديد؛
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية، لتعد اللجنة بعدها مخطط عمل حتى يعتمده المجلس؛
- بعد تلقي لجنة التوجيه ردا على اقتراحاتها من المجلس تقوم بإعداد ونشر مسودة المبادئ المقترحة، تتضمن مختلف الحلول والتبريرات المقترحة لها. بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ويتلقي التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة عادة ثلاثة أشهر؛
- بعد تلقي الردود تقوم لجنة التوجيه بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ لتعد بعدها قائمة المبادئ النهائية والتي تعرض على المجلس للمصادقة عليها، لا ينشرها رسميا؛
- بعد مصادقة المجلس تقوم لجنة التوجيه بإعداد مشروع معيار في شكل مسودة معيار يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بموافقة ثلثي الأعضاء؛
- تراجع لجنة التوجيه التعليقات على مشروع العرض وتعد مشروع معيار محاسبي دولي لمراجعته من قبل المجلس بموافقة ثمان أعضاء من المجلس على الأقل.

1-4-3- إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم تحديد إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي[1]:

- تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية، للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛
- تشجيع الدول لتبني معايير المحاسبة الدولية ومقارنة معايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية؛
- دعوة دول أخرى لديها معايير محاسبة وطنية لتكييفها مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروق جوهرية؛
- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

* SAC: Standards Advisory Council.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، صفحة 33.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم المخطط المحاسبي الوطني

من أجل تغيير المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية التي ورثتها الجزائر عن الاستعمار الفرنسي ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع الوضع الاقتصادي الاشتراكي تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وفق الأمر 75/35 الذي تضمن المخطط المحاسبي الوطني (***PCN***)[1]* في أفريل 1975. مع تحول الجزائر من اقتصاد اشتراكي نحو اقتصاد السوق والاتجاه نحو الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ظهرت جملة من النقائص والعيوب في المخطط المحاسبي الوطني أدت إلى مشاكل عديدة.

لمعالجة ما سبق يتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة الإطار النظري والتقني للمخطط المحاسبي الوطني ثم تقييمه بإظهار عيوبه ونقائصه.

2-1- الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني

نتناول من خلال هذا الإطار نشأة المخطط المحاسبي الوطني وإطاره القانوني، بالإضافة إلى إبراز الأهداف التي أنشئ من أجلها ومبادئه وخصائصه.

2-1-1- نشأة المخطط المحاسبي الوطني وإطاره القانوني

تم تكوين فريق من خبراء جزائريين إضافة إلى خبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة (***CNC***)[2]**، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية وتحديد طبيعة المقادير المحاسبية ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الاشتراكي.

انطلقت أشغال التحضير بعرض وشرح المخطط عبر عدة ملتقيات، إضافة إلى عملية ترجمته إلى اللغة العربية. في تاريخ 1975/04/29 صدر الأمر رقم 75/35 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني[3].

جاء المخطط المحاسبي الوطني لتنظيم العمل المحاسبي وتوحيد الصيغ المحاسبية المستعملة لتسجيل وعرض العمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات، لذلك أوجب هذا الأمر أن تكون المحاسبة مفصلة بالشكل الذي يسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة[4].

في ظل هذه المعطيات كان لابد على المحاسبة الإجابة على أهداف الأطراف العاملة في الحياة الاقتصادية و تم التركيز على فئتين هما[5]:

---

* PCN: Plan Comptable National.

** CNC: Conseil National de La Comptabilité.

[3] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ، مرجع سابق، صفحة 147.

[4] خالص صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صفحة 125.

[5] مداني بن بلغيث، **مجلة الباحث**، مرجع سابق، صفحة 56.

أ- الفئة الداخلية: تتمثل في المؤسسة أي الاحتياجات الداخلية للتسيير، من خلال الحصول على أدوات مكيفة للإجابة على احتياجاتهم.

ب- الفئة الخارجية: تتمثل في الأطراف الخارجيين اللذين تربطهم علاقات مختلفة مع المؤسسة، تعطيهم الحق في الإطلاع على القوائم المالية، أي تلبية احتياجاتهم من المعلومات.

يعرف المخطط المحاسبي للمؤسسة بأنه: **"قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة، حجمها وخصوصياتها"**[1]. اقتضت بذلك الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صبغة وطنية لتبسيط وتوحيد مختلف المؤسسات لجلب المنفعة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة.

كما صدر عن وزارة المالية في 23 جوان 1975 قرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، يتضمن 30 مادة ترتبط بما يلي[2]:

أ- التنظيم والتسيير الحسابي

خصص في هذا الإطار 16 مادة تضم توجيهات عامة حول الوثائق والمستندات المحاسبية، كذلك تعريف الحسابات وقواعد استعمالها.

ب- تقييم الاستثمارات والمخزون

تعرضت المادتين 17 و18 للاستثمارات، المادة 17 نصت على إعداد جرد كامل ومفصل للاستثمارات عند إقفال السنة المالية، أما المادة 18 فأشارت إلى طريقة تسجيل حيازة الاستثمارات وإنتاجها بوسائلها الخاصة وتعرضت المواد من 19 إلى 24 إلى الخطوات التي يجب إتباعها لتقييم جميع عناصر المخزون وتحديد طريقة الجرد الدائم.

ج- وثائق الملخصات

تشير المواد من 25 إلى 30 من نفس القرار إلى عدد ونوع القوائم التي تتضمنها التقارير المالية، حيث تعرضت مجملها إلى شرح مختصر لمختلف عناصر جدول حسابات النتائج، تحت بند وثائق الملخصات.

يرقى مبدأ العمل داخل المخطط المحاسبي الوطني إلى ما يكفل حاجة المحاسبة للصرامة في التسجيل، الصحة في التصوير والدقة في التمثيل من خلال وضع نسيج محاسبي بدءا من التعريف بالحسابات وقاعدة حركتها وتنتهي بتحليلها وقياس نتيجة حركتها[3].يقترح المخطط المحاسبي الوطني في هذا الإطار ما يلي[4]:

---

[1] بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، صفحة 45.

[2] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 118.

[3] الصفحات الزرقاء، **المخطط المحاسبي الوطني: دراسة الحسابات وتطبيقها**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2002، صفحة 05.

[4] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الرابعة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صفحة 43.

- قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمان مجموعات مرقمة من 01 إلى 08 مع شرح لهذه الأصناف وبعض الحسابات؛
- شرح حركات القيم؛
- طرق تقييم الأصول؛
- نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحقة بها التي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة وترسل إلى الجهات المعنية.

حسب المادتين الأولى والثانية من القرار 75/35 يطبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات كما يلي[1]:

أ- المادة الأولى:

تنص المادة الأولى على أن المخطط المحاسبي الوطني إجباري بالنسبة إلى:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات المختلطة؛
- المؤسسات مهما كان شكلها القانوني والخاضعة لنظام الضرائب على الربح الحقيقي.

كما يمكن تطبيقه على المؤسسات الأخرى غير المذكورة أعلاه.

ب- المادة الثانية

يطبق المخطط الوطني للمحاسبة حسب هذه المادة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صبغة تتميز عن النشاطات الأخرى).

2-1-2- أهداف المخطط المحاسبي الوطني

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني منهاجا موحدا يتضمن قوائم بأسماء حسابات مصنفة ومقومة وفق قواعد وإجراءات محددة تهدف في النهاية إلى عرض قوائم محاسبية موحدة، كما جاء المخطط المحاسبي الوطني لتضييق هوة الخلاف في الممارسة العملية انطلاقا من فهم وتفسير الظواهر السائدة[2].

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى ما يلي[3]:

- تسهيل العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، تسجيل بيانات المحاسبة و إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- تسهيل مهمة مراجعة الحسابات ومراقبتها (داخليا و خارجيا)؛
- تسهيل مهمة مصلحة الضرائب؛

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صفحة 45.

[2] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 116.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، صفحة 43.

- تسهيل مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط؛
- تسهيل عملية التحليل المالي؛
- تسهيل مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم .

2-1-3- مبادئ المخطط المحاسبي الوطني

لم يحتو المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 مبادئ مصرح بها في نصه، لكن يمكن استنتاج هذه المبادئ في سرد المواد القانونية التي تضمنت المخطط المحاسبي الوطني من الأمر 75/35[1]:

- **مبدأ الكيان القانوني:** تحدد المادة الأولى من الأمر75/35 المؤسسة الملزمة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني.
- **مبدأ العملة النقدية:** تنص المادة التاسعة من نفس الأمر على استعمال العملة الوطنية في التسجيل.
- **مبدأ القيد المزدوج:** تقضي المادة التاسعة من نفس الأمر بتسجيل القيود وفق مبدأ القيد المزدوج.
- **مبدأ الجدية:** تنص عليه المادة الثالثة عشر من نفس الأمر، حيث تلتزم المؤسسات بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل التدفقات بعناية.
- **مبدأ السنوية:** تنص المادة السادسة عشر من نفس الأمر على أن تقفل الدورة في 31 ديسمبر من نفس السنة.
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تنص عليه المادتين 18 و21 من نفس الأمر، حيث يتم تقييم كل عناصر الميزانية على أساس التكلفة التاريخية.
- **مبدأ الحيطة والحذر:** تنص عليه المادة 22 التي بمقتضاها يسمح للمؤسسات بتخصيص مؤونة لتدني قيمة الأصول في حدود المعقول.

2-1-4- خصوصيات المخطط المحاسبي الوطني

يتميز المخطط المحاسبي الوطني بالتوجه نحو المحاسبة الوطنية أو الاقتصاد الكلي من خلال[2]:

- **التسمية:** إرفاق كلمة الوطني في نص التسمية لها دلالة خاصة على أن النص خاص بالجزائر.
- **المصطلحات:** استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه نحو الاقتصاد الكلي والاهتمام أكثر بإنتاج معلومات تخدم مصالح الدولة.
- **تفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة:** إن الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها الأمر 75/35 كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية.

---

[1] منتديات فيض القلم، **دراسة المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:
http://www.9alam.com/forums/forumdisplay.php (تم الإطلاع عليها يوم 2010/01/25).

[2] A.BOUKHZAR et P.CONSE, ***la gestion financière adaptée au contexte Algérien***, Ed. OPU, Alger, 1984, Page 50.

كان المخطط المحاسبي الوطني يهدف إلى تنظيم وتوحيد المحاسبة من خلال تميزه بما يلي[1]:

- يفرض ترقيما موحدا لجميع الحسابات المستعملة من طرف المحاسب و مؤقلمة مع طبيعة نشاط المؤسسة أو القطاع التابعة له؛
- يفرض جداول محاسبية موحدة، تستعمل وتسطر بنفس الطريقة في كل المؤسسات الوطنية (الميزانية الافتتاحية، الميزانية الختامية ، جدول حسابات النتائج...)؛
- يشرح كيفية استعمال كل حساب، مسهلا بذلك علم المحاسب.

كما تميز المخطط المحاسبي الوطني بالتوحيد و التنميط المحاسبي ، حيث تزامن إعداده مع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (***IASC***) لسنة 1973 المنادية بتوحيد أو تقريب وجهات النظر حول الممارسات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية بهدف تسهيل إجراءات المقارنات والقيام بالتحليل المالي[2].

2-2- دراسة الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني

تتم دراسة المخطط المحاسبي الوطني من جانبه التقني بتناول أصناف حسابات المخطط المحاسبي الوطني وطرق التقييم والجرد، ثم عرض الوثائق المالية التي أتى بها المخطط المحاسبي الوطني ومراحل الدورة المحاسبية (الدفاتر المعتمدة).

2-2-1- أصناف حسابات المخطط المحاسبي الوطني

ورد في المخطط المحاسبي الوطني قائمة من الحسابات قسمت إلى ثمانية أصناف مرتبة ترتيبا رقميا بشكل متسلسل من 01 إلى 08 ثم تتفرع من الأرقام الرئيسية إلى أرقام فرعية ويقسم المخطط المحاسبي الوطني إلى ثلاث مجموعات:

أولا: صنف حسابات الميزانية

تضم الخمس مجموعات الأولى، تقسم حسابات الميزانية بدورها إلى مجموعتين: مجموعة الأصول ومجموعة الخصوم.

أ- حسابات الأصول: تشمل حسابات الأصول المجموعة الثانية، الثالثة والرابعة، تتواجد هذه المجموعات في الجهة المدينة للميزانية.

ب- حسابات الخصوم: تشمل حسابات الخصوم المجموعتين الأولى والخامسة (الأموال الخاصة والديون).

---

[1] بوري شوقي، **مدخل إلى المحاسبة العامة**، الجزء الأول، دار المغرب للنشر والتوزيع، وهران، 2004، صفحة 55.

[2] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 116.

ثانيا: صنف حسابات التسيير

هي حسابات الاستغلال وينتج عن نشاط المؤسسة نوعين من التدفقات، تدفقات خارجة وهي المصاريف وتدفقات داخلة عبارة عن إيرادات، تضم حسابات التسيير مجموعتين السادسة والسابعة[1].

ثالثا: صنف حسابات النتائج

تضم المجموعة الثامنة وتتضمن الأرباح والخسائر في نهاية الدورة وهي الأرصدة المتبقية من طرح المصاريف من الإيرادات[2].

2-2-2- أنظمة التقييم والجرد حسب المخطط المحاسبي الوطني

يقصد هنا بأنظمة التقييم والجرد كيفية تسجيل الاستثمارات والمخزونات لأول مرة، كيفية تقييمها عند الدخول والخروج وكيفية تقييم العناصر السابقة بقيمها الحقيقية والدفترية عند إقفال السنة المالية.

أولا: تقييم وجرد الاستثمارات

ينص المخطط المحاسبي الوطني على أن تسجل الاستثمارات في المحاسبة بتكلفتها التاريخية، تسجل بتكلفة الحيازة في حالة الشراء وبتكلفة الإنتاج الحقيقية في حالة الإنجاز الذاتي. لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني عناصر تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج الحقيقية بشكل مفصل، بالتالي هناك تضارب في الآراء حول العناصر التي تدخل في تكلفة الحيازة والعناصر التي لا تدرج[3].

أما فيما يخص الجرد فقد نصت المادة 17 من القرار الصادر في 23 جوان 1975 على أنه عند إقفال السنة المالية يجب على المؤسسة أن تعد جردا مقيما كاملا ومفصلا لاستثماراتها[4].

هناك جرد مادي وآخر محاسبي، فالجرد المادي هو التأكد من وجود الأصول (الموجودات) من حيث النوع، الوزن، التعداد والقياس ذلك بتاريخ وضع الميزانية الختامية، أما الجرد المحاسبي فهو تسجيل الفرق بين ما هو مسجل في الدفاتر وما هو موجود فعلا بتاريخ الجرد لكي تظهر الميزانية على حقيقتها[5]. عند القيام بأعمال الجرد للاستثمارات يجب القيام بحساب الإهتلاك وقد أعطى المخطط المحاسبي الوطني التعريف التالي للإهتلاك: **"الإهتلاك هو إثبات نقص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تمويل الاستثمارات"**. هناك عدة طرق لحساب الاهتلاك و الطريقة المطبقة في الجزائر هي طريقة القسط الثابت[6]. مع العلم أن جميع الاستثمارات المادية تهتلك ما عدا الأراضي.

---

[1] Md Zine KHABRABI, ***Plan comptable national***, Ed. BERTI, Alger, Page 54.

[2] خالص صافي صالح، مرجع سابق، صفحة 167.

[3] حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS**، جامعة البليدة، 2009، صفحة 06.

[4] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 118.

[5] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صفحة 225.

[6] نفس المرجع السابق، صفحة 256.

ثانيا: أنظمة تقييم وجرد المخزون

فيما يخص تقييم المدخلات فإن المخطط المحاسبي الوطني يحددها بتكلفة الشراء التي تتضمن مصاريف التموين المباشرة و لم يحدد طبيعة المصاريف المدفوعة للغير من أجل عملية التموين[1]. هذا بالنسبة لمشتريات المواد واللوازم ومشتريات البضائع، أما فيما يخص تقييم المنتجات غير التامة، المنتجات التامة أو المنتجات قيد التنفيذ فيتم بتكلفة الإنتاج التي تشمل كلفة الشراء للمنتجات الداخلة في الصنع مضافا إليها التكاليف المباشرة وغير المباشرة. تقيم الفضلات والمهملات بالقيمة المحتملة لبيعها مخصوما منها مصاريف التوزيع المتعلقة بها[2].

أما بالنسبة للمخرجات فتقيم بإحدى الطرق التالية[3]:

- طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛
- طريقة نفاذ المخزون (***LIFO***)* أو (***FIFO***)**؛
- طريقة السعر المعياري؛
- طريقة سعر الاستبدال.

أما فيما يخص أنظمة الجرد فقد اعتمد المخطط المحاسبي الوطني نوعين من الجرد هما: الجرد الدائم والجرد الدوري. نصت المادة 19 من القانون المتضمن للدليل المحاسبي الوطني على أن تتبع المحاسبة حركة المخزون بطريقة الجرد الدائم إلا أنه يمكن الخروج عن هذه الطريقة في حالة عدم قدرة المؤسسة تطبيقها، ذلك بعد موافقة وزير المالية، بناءا على اقتراح من المجلس الأعلى للمحاسبة. نصت المادة 20 من نفس القانون على أنه يتم الجرد المادي مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية. أما المادة 21 فنصت على أنه في حالة كون قيمة المخزون لدى إقفال السنة المالية أقل من التكلفة الحقيقة يجب على المؤسسات تكوين مؤونات أو مخصصات لنقص قيمة المخزون[4].

وفق طريقة الجرد الدائم يقوم التسجيل المحاسبي على إثبات عمليات الشراء والبيع مباشرة في حساب المخزون عند وقوعها، كذا إثبات عملية دخول المخزونات إلى التصنيع وإثبات قيمة المخزون عند انتهائه، بذلك يمكن التعرف باستمرار على قيمة المخزون. كما يعكس رصيد حساب المخزون قيمته في نهاية الدورة، دون الحاجة إلى إجراء قيود التسوية ويتخذ كأساس للمقارنة مع المخزون النهائي بعد إجراء عملية الجرد الفعلي، من أجل التحقيق من سلامة العمل المحاسبي والتأكد من سلامة المخزون[5].

---

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، صفحة 08.

[2] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صفحة 255.

[3] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل الوطني للمحاسبة**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، صفحة 162.

* LIFO: Last In First Out.

** FIFO: First In First Out.

[4] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صفحة 254-255.

[5] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 172-173.

أما وفق أسلوب الجرد الدوري يستخدم حساب للمشتريات ولا يتغير رصيد حساب المخزون خلال الدورة المحاسبية. يحدد مخزون آخر المدة عن طريق الجرد المادي وبعد ذلك يتم تعديل حساب المخزون، حيث يغلق مخزون أول المدة و يثبت مخزون آخر المدة[1].

2-2-3- القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني

هناك نوعان من الوثائق أو القوائم المالية التي أتى بها المخطط المحاسبي الوطني؛ الأولى هي الوثائق الشاملة أما الثانية فهي عبارة عن الوثائق الملحقة.

أولا: الوثائق الشاملة

تضم الوثائق الشاملة: الميزانية وجدول حسابات النتائج يأتي شرحها فيما يلي:

أ- الميزانية

"الميزانية عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للمؤسسة في لحظة معينة، هذا البيان يتضمن جانبين؛ الأول يسمى بالأصول والثاني يسمى بالخصوم". تقوم الميزانية على أساس توازن الطرفين (الأصول تساوي الخصوم)[2].

ب- جدول حسابات النتائج

يعرف جدول حسابات النتائج بأنه: **"جدول تحليلي يجمع بين حسابات التسيير من نفقات وإيرادات، بمقارنة مرحلية لحسابات النفقات بحسابات الإيرادات التي تقابلها للحصول على نتائج جزئية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة...) حتى الحصول على النتيجة الصافية"**[3].

تجدر الإشارة هنا إلى أن الكثيرين يعتبرون جدول حركة الذمة من القوائم المالية الرئيسية، في حين يعتبرها آخرون من ضمن القوائم المالية الملحقة.

ثانيا: الوثائق الملحقة

يشترط المخطط المحاسبي الوطني على كل مؤسسة تحضير الوثائق السابقة الذكر في نهاية كل سنة مالية بالإضافة للجداول الملحقة التالية[4]:

- جدول حركة الذمم؛
- جدول الاستثمارات؛
- جدول الاهتلاكات؛

[1] مصطفى عقاري، مرجع سابق، صفحة 173.

[2] خالص صافي صالح، مرجع سابق، صفحة 29.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، صفحة 46.

[4] عاشور كتوش، **أصول المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2009، صفحة 52.

- جدول المؤونات؛
- جدول الحسابات المدينة؛
- جدول الأموال الخاصة؛
- جدول الديون؛
- جدول المخزونات؛
- جدول استهلاك المواد واللوازم؛
- جدول مصاريف التسيير؛
- جدول المبيعات وأداء الخدمات؛
- جدول النتائج الأخرى؛
- جدول نتائج التنازل عن الاستثمارات؛
- جدول الالتزامات المقبولة والمقدمة؛
- جدول المعلومات المتنوعة.

2-2-4- مراحل الدورة المحاسبية حسب المخطط المحاسبي الوطني

تقوم المؤسسات خلال الدورة المحاسبية بعمليات عديدة ومختلفة بشكل دائم، تعرف الدورة المحاسبية بأنها: "**الخطوات أو المراحل المتعاقبة التي تتبعها المحاسبة خلال فترة معينة لتنظيم الحسابات وعرض نتائج أعمال المؤسسة في نهاية هذه الفترة**". يجب على المؤسسة مسك دفاتر محاسبية دوريا تتماشى مع المتطلبات التنظيمية، القانونية والإدارية، تنقسم الدفاتر المحاسبية إلى قسمين: الدفاتر المحاسبية والسجلات التنظيمية[1]؛ تتمثل دفاتر المحاسبة في الدفاتر التي يجب التسجيل فيها وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة أساسا على نظرية القيد المزدوج وهي: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد(ميزان المراجعة). أما السجلات التنظيمية فهي كثيرة ومتعددة مثل: "سجل طلبات الشراء من الموردين، سجل تواريخ الاستحقاق للأوراق التجارية والفواتير، سجل الاتفاقات التجارية مع مختلف الأطراف...الخ"

أما الدورة المحاسبية فتشمل الخطوات التالية:

أ- تقييد العمليات المحاسبية في دفتر اليومية

يعتبر دفتر اليومية الدفتر الإجباري الأول الذي تسجل فيه العمليات المحاسبية بحدوثها ويسمى الدفتر العام، يخضع لقيود شكلية تهدف للمحافظة على البيانات وعدم القدرة على تحريفها[2]. يتم التسجيل في اليومية كما ذكرنا في الفصل السابق فيما يخص معالجة المعلومات المحاسبية.

---

[1] عاشور كتوش، **أصول المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، صفحة 54.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، صفحة 60.

ب- الترحيل إلى دفتر الأستاذ

يضم دفتر الأستاذ جميع حسابات المؤسسة وعلى الرغم من أن الحسابات هي أساس لجميع العمليات المحاسبية، فإن هذا السجل ليس إجباريا من الناحية القانونية[1].

ج- تنظيم ميزان المراجعة

يستخدم ميزان المراجعة للتأكد من صحة القيود المحاسبية عن طريق تجميع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتبة حسب المخطط المحاسبي الوطني[2].

د- إعداد الحسابات الختامية

تشمل هذه العملية ما يلي[3]:

- إعداد الميزانية العامة الختامية.
- إعداد جدول حسابات النتائج.

2-3- تقييم المخطط المحاسبي الوطني

أدى المخطط المحاسبي الوطني مهمته بنجاح إلى غاية سنة 1988، حيث بدأت الجزائر تفكر في تغيير النهج الاقتصادي المتبع، من اقتصاد إداري إلى اقتصاد السوق، من هنا بدأت تظهر محدوديته للتكفل بالانشغالات الجديدة. لذلك نحاول فيما يأتي إبراز أهم نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني مما استدعى التخلي عنه وتبني مرجع جديد.

2-3-1- إصلاحات فرضتها الظروف والمسائل على المخطط المحاسبي الوطني

بظهور محدودية المخطط المحاسبي الوطني تم إدخال إصلاحات وتعديلات في شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية وأهم المحاسبات القطاعية التي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي[4]:

- القطاع الفلاحي سنة 1987؛
- قطاع التأمينات سنة 1987؛
- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- قطاع السياحة سنة 1989؛
- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992؛
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999.

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صفحة 147.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، صفحة 65.

[3] خالص صافي صالح، مرجع سابق، صفحة 25.

[4] نوي الحاج، مرجع سابق، صفحة 91.

يعتبر تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر بتاريخ 25 أفريل 1993 والأمر 96-27 الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1996 مؤشرا قويا على التوجه الجديد للسياسة الاقتصادية، حيث ظهرت أشكال جديدة للشركات، تصفية الشركات والتحكيم التجاري، مما أدى إلى ظهور مصطلحات جديدة، أصناف وأشكال تسيير وتمويل جديدة، خاصة ظهور الشركات القابضة وشركات المساهمة. هذه الأصناف الجديدة خلقت فراغات محاسبية في بعض الأحيان وأظهرت تباينات كبيرة ما بين المحاسبين للتعبير عن نفس العملية والتناقض في كثير من الأحيان، هذا ما يتناقض مع الهدف الذي تصبوا إليه المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي المتمثل في الموثوقية والقابلية للمقارنة للمعلومة[1].

فرضت الظروف السابقة بعض التعديلات على المخطط المحاسبي الوطني نذكر أهمها فيما يلي[2]:

- منشور وزارة المالية رقم 89-185 مؤرخ في 24 ماي 1989 خاص بتسجيل العمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسة ويعالج: المساهمات، الأموال المودعة لدى الموثق، القروض السندية، العمليات الخاصة بسندات المساهمة وعملية توزيع الأرباح؛
- منشور وزارة المالية رقم 90-635 المؤرخ في 11 مارس 1990 يتعلق بكيفية التسجيل المحاسبي لمراحل حساب حصة العمال من الأرباح السنوية المحققة من طرف المؤسسة؛
- تعليمة وزير المالية رقم 95-001 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 والخاصة بتوافق تطبيق أحكام المخطط المحاسبي الوطني لنشاطات صناديق المساهمة .
- تعليمة وزير المالية رقم 97-518 المؤرخة في 21 أفريل 1997 المتعلقة بكيفية تسجيل عملية استرجاع فرق إعادة التقدير المسجل في الحساب(15)؛
- تعديل المخطط المحاسبي الوطني: تضمن القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات. هذا التعديل لم يمس محتوى المخطط وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل، مثل الحساب (428 توظيفات مالية) والحساب (109 مساهمات مهتلكة)[3].

التعديلات السابقة لم تكن كافية لسد الثغرات والعيوب التي أصبحت تتزايد في المخطط المحاسبي الوطني، يمكن تلخيص تلك النقائص والعيوب في جانبين الأول نظري والثاني تطبيقي أو تقني.

---

[1] مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010، صفحة 07.

[2] Samir MEROUANI, ***Le projet du nouveau système comptable Algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux nomes IAS-IFRS***, Mémoire de magistère, ESC, Alger, 2007, Page 65-66.

[3] آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر– تحديات وأهداف– **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009، صفحة 03.

2-3-2- النقائص من ناحية الجانب النظري

أظهر تطبيق المخطط المحاسبي الوطني تقصيرا على المستوى النظري من حيث الإطار التصوري أو المفاهيمي، المصطلحات والحسابات المركبة.

أولا: الإطار التصوري

يعرف الإطار التصوري حسب (***FASB***) بأنه: **"نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها تؤدي معايير فنية وتبين دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية"**، حيث بوجود الإطار التصوري تحقق المحاسبة أهدافها[1]. المخطط المحاسبي الوطني يفتقر للإطار التصوري، حيث يقوم بعرض، تصنيف وترتيب الحسابات حسب طبيعتها، هذا التبويب يسهل مهمة واضعي معلومات الاقتصاد الكلي، فهو يقوم على أساس مبادئ الجباية، في حين أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي هو تلبية حاجيات مستعملي المعلومة المالية للمساعدة في اتخاذ القرارات.

إن المبادئ المحاسبية المتعامل بها حسب المخطط المحاسبي الوطني غير واضحة نسبيا، كما لم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف...الخ. بالإضافة إلى المصطلحات القاعدية الغير معرفة بدقة مثل: الصورة الصادقة، الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية[2].

كما يعاب على (***PCN***) عدم تحديد مستخدمي القوائم المالية ويركز على الدولة كمستخدم مفضل، كما لم يقدم طريقة لوضع المعايير المحاسبية وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية وغياب المعايير أدى إلى عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي[3].

ثانيا: غياب فكرة الحسابات المركبة

يطبق المخطط المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، فمثلا الشركات القابضة يفرض المخطط المحاسبي الوطني على مجمعاتها نفس القواعد المطبقة على المؤسسات الصغيرة. أتاح المخطط المحاسبي الوطني المؤسسات التي لها فروع بالخارج تجميع حساباتها وفق المعايير المحاسبية الدولية شرط أن تكون مسعرة بالبورصة[4].

---

[1] عجيلة محمد وبن نوي مصطفى، النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الاقتصادية (مفاهيم و تصورات)، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009، صفحة 06.

[2] بن سالم عامر وبن لخضر محمد العربي، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر مفتاح الشراكة الأجنبية، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010، صفحة 03.

[3] مختار مسامح، مرجع سابق، صفحة 09.

[4] بن رجم محمد حميسي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009، صفحة 04-05.

2-3-3- النقائص من ناحية الجانب التقني

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني بمثابة قانون منظم للمهنة وبالتالي فالجانب التقني التطبيقي منه له أهمية كبيرة في الحكم عليه وتتمثل النقائص المتعلقة بالجانب التقني بعدة جوانب نذكر منها:

أولا: الإطار المحاسبي

يتعلق هذا الإطار بالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني، فهناك حسابات لها أهميتها لم يذكرها منها على سبيل المثال ما يلي[1]:

- **المجموعة الأولى:** نجد مثلا: علاوة تحويل السندات إلى أسهم، المؤونات النظامية، رأس المال المسدد وغير المسدد...إلخ.
- **المجموعة الثانية:** نجد مثلا عدم تضمنها لـــ : قرض الإيجار، الاستثمارات المالية...الخ.
- **المجموعة الرابعة:** مثلا: الفوائد الواجبة التحصيل، مؤونة نقص الحسابات المالية.

ثانيا: تصنيف وتبويب الحسابات بغير المنظور المالي

يصنف المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حسب طبيعتها دون الأخذ بعين الاعتبار المنظور المالي، حيث نجد بأنه[2]:

- لا يوجد تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة وبين الخصوم الجارية وغير الجارية؛
- مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات وقيمة الحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، مع أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الظروف العادية أو النشاط الجاري للمؤسسة؛
- تصنف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدى الالتزام بها للحقوق والديون مما صعب عملية التحليل المالي؛
- تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن مصاريف البحث والتطوير تساهم في زيادة قيمة شهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية؛
- إدراج سندات المساهمة وسندات التوظيف في المجموعة الرابعة الخاصة بالحقوق مع أنها استثمارات، أي قيم دائمة بالمؤسسة.

ثالثا:القوائم المالية والجداول الملحقة

الوثائق المالية منجزة على أساس طبيعة العناصر التي تسهل عملية التحليل على المستوى الاقتصاد الكلي، هذا التصنيف لا يساعد على اتخاذ القرار، لأن الأساس في اتخاذ القرار هو الجانب المالي.

[1] بن رجم محمد حميسي، مرجع سابق، صفحة 05-06.

[2] نفس المرجع السابق، صفحة 06.

أ- الميزانية

ميزانية المخطط المحاسبي الوطني عبارة عن مجاميع لتسهيل عملية حساب وتحديد النتيجة، أي أن شكلها جبائي بالدرجة الأولى، حيث لا تفيد مستعملي المعلومة المالية لأنها تستخدم أو تعتمد على البيانات التاريخية، كما أنها لا تقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة. لذا وجب إعادة تبويب الميزانية للحصول على المعلومة المالية ذات الجودة العالية لأن الجانب المالي هو الجانب الأكثر حساسية في المؤسسة[1].

ب- جدول حسابات النتائج

شكله أيضا جبائي ولا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أنه لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية. النتيجة التي يقدمها لا تعبر عن نجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص استثنائية[2].

ج- الجداول الملحقة الأخرى

تقدم الجداول الملحقة تحليل للعناصر حسب طبيعتها ولا تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بصدق، بهذا تعتبر أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية. نجد أن عدد الوثائق المالية يبلغ 17 جدولا تلتزم بمسكها جميع المؤسسات مهما كان حجمها أو نوع نشاطها، نظرا لغياب مبدأ الأهمية النسبية في المخطط المحاسبي الوطني[3].

كما أهمل المخطط المحاسبي الوطني التصنيف الوظيفي الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرار السليم، كما أن القوائم المعدة ليس من ضمنها جدول تدفقات الخزينة الذي له دور كبير في نشاطات المؤسسة من خلال وظيفة الاستغلال، وظيفة الاستثمار ووظيفة التمويل.

رابعا: الجرد الدائم وقواعد التقييم

فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم، رغم أن هذه الطريقة لا تتلاءم مع إمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات والمخزونات، حيث أن تعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات أو الفروع وتعدد مراكز الإنتاج يجعل من طريقة الجرد الدائم صعبة على المؤسسة.

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، كما أنه لم يوص بطرق التقييم عند الجرد و لم يعط طريقة محددة لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون. كما لم يتناول تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج، المصاريف الملحقة، الأعباء غير المباشرة والأعباء المباشرة. كما لم يدقق المخطط المحاسبي الوطني في تحديد طرق حساب الاهتلاك و لم يحدد معدلات الاهتلاك وإجراءات تكوين المؤونات[4].

---

[1] بن سالم عامر وبن لخضر محمد العربي، مرجع سابق، صفحة 05.

[2] نفس المرجع سابق، صفحة 05.

[3] بن رجم محمد حميسي، مرجع سابق، صفحة 07.

[4] بن رجم محمد حميسي، نفس المرجع السابق، صفحة 08.

إن إحداث الحساب (15) لإعادة التقييم لا يتماشى مع الواقع الاقتصادي، حيث أنه يمكن أن تكون قيمة الاستثمار الحقيقية أكبر بكثير من قيمة الاستثمار الجديدة، لذا يجب أن تكون طريقة تقييم الاستثمارات مرنة، كما أن المخطط المحاسبي الوطني أجبر المؤسسات العمومية على إتباع طريقة الاهتلاك الخطي إلى غاية سنة 1989، حيث كان له آثار سلبية على تلك المؤسسات لأن الواقع الاقتصادي يخالف التدفقات النقدية الثابتة[1].

خامسا: معالجة بعض العمليات

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات مثل[2]: القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاندماج، تغيير الطرق المحاسبية...الخ.

نظرا للعيوب السابقة الذكر تخلت الجزائر عن المخطط المحاسبي الوطني وتم استبداله بنظام محاسبي مالي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، من أجل تجاوز تلك النقائص وتوحيد العمل المحاسبي مع باقي الدول عبر العالم.

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، صفحة 06.

[2] بن رجم محمد خميسي، مرجع سابق، صفحة 08.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد

يعتبر إصلاح النظام المحاسبي بالنسبة للجزائر حتمية على غرار الكثير من الإصلاحات الاقتصادية المرافقة للتحول إلى اقتصاد السوق. فمن خلال الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات العاملة بالجزائر ومع ظهور عيوب ونقائص المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وضعت الجزائر النظام المحاسبي المالي (***SCF***)[*1] الذي يخضع لمعايير المحاسبة الدولية، بهدف توفير معلومات ذات جودة عالية موجهة لمستخدمي الكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية، التي تطمح إلى تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية مع نظيراتها الأوروبية في إطار الشراكة الأورومتوسطية.

3-1- إصلاح النظام المحاسبي نحو المحاسبة المالية

في سنة 2001 بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى مع التطورات الاقتصادية الوطنية بتبني مفهوم المحاسبة المالية التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل.

3-1-1- أسباب التحول إلى المحاسبة المالية في الجزائر

لعل أهم سبب في تحول الجزائر نحو النظام المحاسبي المالي هو محدودية المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 كما توجد أسباب أخرى يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

- محاولة الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح بالعمل بمبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- محاولة تطبيق محاسبة مبسطة على الكيانات الصغيرة؛
- الطموح إلى التقليل من أخطار التلاعبات الإدارية وغير الإدارية، عن طريق الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة تساعد على قياس المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية؛
- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد الكشوف المالية.

3-1-2- الأعمال المتعلقة بالإصلاح

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، تحت إشراف وزارة المالية. وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الحديثة وقد مرت هذه الفترة بثلاث مراحل هي[3]:

---

[*] SCF: Système Comptable Financier.

[2] آيت محمد مراد و أبحري سفيان، مرجع سابق، صفحة 03-04.

[3] نفس المرجع السابق، صفحة 04.

- **المرحلة الأولى:** تتمثل في تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.

- **المرحلة الثانية:** تضم تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

- **المرحلة الثالثة:** تم في المرحلة الأخيرة وضع نظام محاسبي جديد.

في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة كما يلي[1]:

أ- تهيئة وتعديل بسيط للمخطط المحاسبي الوطني

حسب هذا الخيار يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الاقتصادية، هذا التوجه يمكن من الاحتفاظ بتوحيد المهنة، التدريس والتكوين، إلا أنه يحتوي عيوبا من شأنها أن تكون سببا في الاحتفاظ بنفس النقائص و لم يجد حلولا للمشاكل التقنية التي تواجهها المؤسسات.

ب- تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول العالمية

حسب هذا التوجه يتم الاحتفاظ بقواعد ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني مع إدراج بعض الحلول وفق المعايير المحاسبية الدولية. يسمح هذا الحل للمؤسسات بعرض وتقديم الحسابات بشكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسات. يعاب على هذا التوجه إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية والأحكام الجديدة على المستوى الدولي، بالتالي يمكن أن يكون هذا الخيار مصدرا للتناقض والاختلاف.

ج- إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية

أما التوجه الأخير فيعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور يضم كل المبادئ، القواعد والمفاهيم التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية، مع مراعاة الخصائص الوطنية ووضع إطار تصوري له مع تحديد مبادئه وقواعده، مما يفرض الإصلاح الجذري للمخطط المحاسبي الوطني وإعادة النظر في نظام التعليم، التكوين والمهنة.

كان الاختيار من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، حيث قام باختيار السيناريو الثالث المتعلق بتبني المحاسبة الدولية في إعداد نظام محاسبي مالي جديد.

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم: (11/07) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأطلق عليه في نص هذا القانون: "**المحاسبة المالية**" التي يعرفها في المادة رقم:(03) منه كما يلي[2]:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية وعددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان، نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

[1] Samir MEROUANI, Op.cit, Page 69.

[2] القانون رقم: 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2007، صفحة 03.

3-1-3- خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي

في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة "**النظام**" المستعملة تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار التصوري أو النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة، تستدعي التناسق والتنظيم، على عكس عبارة المخطط التي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيري التنظيمي[1].

كما أن النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى إلى توحيد التطبيقات المحاسبية والمالية، تجعل من المعلومات المقدمة في الكشوف المالية قابلة للمقارنة في الزمان والمكان، كما نجد من مميزات النظام أنه قابل للتعديل وإدماج المتغيرات الجديدة[2].

بالإضافة لما سبق يمكن تلخيص أهم مميزات النظام المحاسبي المالي فيما يلي[3]:

- وجود إطار فكري للمحاسبة، يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية، كما يعرف المصطلحات: الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، الأعباء والمنتوجات؛
- وجود قواعد تقييم وتسجيل لكل العمليات؛
- وصف محتوى كل واحدة من الكشوف المالية التي ينبغي أن تقدمها الكيانات، مع العلم أنها تقدم طبقا لتلك المقترحة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للكيانات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة ما يتعلق بمسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛
- توسيع مجال التطبيق، فكل الكيانات ملزمة بتقديم حساباتها مهما كان قطاع نشاطها وحجمها؛
- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين؛
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية بمعنى الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل دون إجراء أي تعديل عليها[4].

3-2- الإطار التشريعي والنظري للنظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا الإطار استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية التي تضمنت مشروع النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الإطار التصوري وتنظيم المحاسبة.

---

[1] مختار مسامح، مرجع سابق، صفحة 13.

[2] معتصم دحو، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ***LAS-IFRS*** بالجزائر (النظام المحاسبي المالي)، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS*** جامعة البليدة، أكتوبر 2009، صفحة 04.

[3] بن سالم عامر و بن لخضر محمد العربي، مرجع سابق، صفحة 07.

[4] عمورة جمال، الإهتلاكات و تدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، أكتوبر 2009، صفحة 03.

3-2-1- استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية

كان مقررا تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2009 وتأجل ذلك إلى جانفي 2010 حسب ما ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في المادة رقم: (62) منه[1]. تضمن الإطار التشريعي المتضمن للنظام المحاسبي المالي النصوص التشريعية والتنظيمية التالية:

أولا: صدور القانون رقم: (11/07) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007:

حيث تضمن هذا القانون 43 مادة، تضمنت ما يلي:

- **الفصل الأول:** تضمن التعريفات ومجال التطبيق في 04 مواد (من المادة 02 إلى 05)؛
- **الفصل الثاني:** تضمن الإطار التصوري المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في 04 مواد (من 06 إلى 09)؛
- **الفصل الثالث:** تضمن تنظيم المحاسبة في 14 مادة (من المادة 10 إلى المادة 24)؛
- **الفصل الرابع:** تضمن الكشوف المالية في 06 مواد (من المادة 25 إلى 30)؛
- **الفصل الخامس:**تضمن الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة في 06 مواد (من المادة 31 إلى 36)؛
- **الفصل السادس:** تضمن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية في 04 مواد (من المادة 37 إلى 40)؛
- **الفصل السابع:** تضمن الأحكام الختامية في 03 مواد (من المادة 41 إلى المادة 43).

ثانيا: صدور المرسوم التنفيذي رقم: (156/08) المؤرخ في 26 ماي 2008:

يتضمن المرسوم تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، جاء هذا القانون في 44 مادة تضمن ما يلي[2]:

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية حيث تم عرضه من خلال أهدافه؛
- تعريف الطرق المحاسبية والمبادئ المتعلقة بها؛
- المبادئ المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وخصائص المعلومة الواردة فيها؛
- المبادئ المحاسبية؛
- تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات، خصومها، تحديد المنتوجات، الأعباء، رقم الأعمال والنتيجة؛
- الإطار العام للمعايير المتعلقة بالأصول والخصوم، قواعد التقييم ومعايير ذات صبغة خاصة؛
- تعريف الكشوف المالية ومحتوياتها؛
- الحسابات المدمجة؛
- تغيير الطرق المحاسبية؛

[1] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد(***NSCF***) قراءة في النصوص القانونية و التنظيمية، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي ، جانفي 2010، صفحة 05.

[2] بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم: 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008.

- مسك المحاسبة المالية المبسطة بالنسبة للكيانات الصغيرة.

ثالثا: القرار رقم (71) المؤرخ في 26 جويلية 2008

حدد هذا القرار قواعد التقييم، المحاسبة، محتوى الكشوف المالية، عرضها، كذا مدونة وقواعد سير الحسابات، يعتبر القرار وثيقة أكثر شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء في أربعة أبواب هي[1]:

- **الباب الأول:** تضمن هذا الباب قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، المنتوجات وحساباتها؛
- **الباب الثاني:** عرض الكشوف المالية؛
- **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وسيرها؛
- **الباب الرابع:** المحاسبة البسيطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

رابعا: القرار رقم (72) المؤرخ في 26 جويلية 2008

يحدد القرار أسقف رقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، كما تضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين بالنسبة للمؤسسات التي تستطيع مسك محاسبة مالية مبسطة بالنسبة للنشاط التجاري، الإنتاجي، الحرفي، نشاط الخدمات ونشاطات أخرى[2].

خامسا: إصدار المرسوم التنفيذي رقم (110/09) المؤرخ في 07 أفريل 2009

يحدد المرسوم شروط وكيفية مسك المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي، جاء هذا المرسوم في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، كما تناول الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج، بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير هذه البرامج[3].

سادسا: التعليمة رقم (02) الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009

صدرت التعليمة حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تضمنت مبادئ عامة حول الانتقال إلى النظام الجديد، بحيث يجب إعداد وعرض الكشوف المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي[4].

أرفقت التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي، بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله.

---

[1] بالاعتماد على مضمون القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 19، 25مارس 2009.

[2] مداني بن بلغيث، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، صفحة 07.

[3] نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

[4] نفس المرجع السابق، صفحة 08.

3-2-2- الإطار التصوري

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأهداف الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. يعرف الإطار التصوري حسب المادة السابعة من القانون رقم: (07-11)[1]:

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

أولا: مجال التطبيق

حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد (02، 04، 05) من القانون (11/07) المؤرخ في 25 جانفي 2007 مجالات تطبيقه كما يلي:

- **المادة رقم (02)**: تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.
- **المادة رقم (04)**: تلزم الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية[2]:
  - الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
  - التعاونيات؛
  - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية متكررة؛
  - كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- **المادة رقم (05)**: يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها، عدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

حسب المادة رقم (02) من نفس القانون يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

ثانيا: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

تتناول هذه النقطة المبادئ المحاسبية الأساسية، الفرضيات الضمنية لتحضير الكشوف المالية والخصائص النوعية لإعدادها.

أ- المبادئ المحاسبية الأساسية

حددها مشروع النظام المحاسبي المالي المذكور سابقا بـــ 12 مبدءا تتمثل فيما يلي:

[1] القانون رقم: 11/07، مرجع سابق، صفحة 04.

[2] نفس المرجع السابق، صفحة 03.

- **مبدأ الدورة المحاسبية:** ينص هذا المبدأ على مدة السنة المالية المحاسبية (12 شهرا) تغطي السنة المدنية، غير أنه يسمح لكيان معين إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. في الحالات الاستثنائية تكون مدة السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها[1].
- **مبدأ استقلالية الدورات:** تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها أو التي تليها. تنسب الأحداث إلى السنة الخاصة بها من أعباء وإيرادات ولا تتم أية تسوية لحدث طرأ بعد إقفال السنة المالية وليس له تأثير على أصول وخصوم تلك السنة، أما إذا كان له تأثير على قدرات مستعملي الكشوف المالية، يجب أن يكون موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية[2].
- **قاعدة الوحدة الاقتصادية:** يعتبر الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين العمليات التي يقوم بها الكيان وتلك التي تخص المساهمين والملاك. بذلك الكشوف المالية تأخذ بعين الاعتبار معاملات الكيان فقط[3].
- **قاعدة الوحدة النقدية:** تسجل الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا بوحدة قياس وحيدة هي الدينار الجزائري؛ الذي يمثل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية. أما المعلومات الغير قابلة للقياس الكمي ولها أثر مالي تذكر بالملحق، بذلك يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية[4].
- **مبدأ الأهمية النسبية:** حسب هذا المبدأ يجب أن تحتوي الكشوف المالية كل معلومة مهمة يكون لها تأثير على حكم مستخدميها، بحيث يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة من حيث الطبيعة أو الوظيفة. تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع الاقتصادي والأهمية النسبية للأحداث المسجلة. يمكن عدم تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر القليلة الأهمية[5].
- **مبدأ الحيطة والحذر:** هذا المبدأ الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك لتفادي أن تثقل ممتلكات الكيان أو نتائجه، مع شرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[6].
- **مبدأ الثبات في إتباع النسق:** يقتضي هذا المبدأ دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر الخروج عن هذا المبدأ إلا البحث عن معلومة أفضل أو إذا تغير التنظيم[7].

---

[1] بالاعتماد على المادة رقم: 30 من القانون رقم: 11/07، مرجع سابق، صفحة 06.

[2] بالاعتماد على المادة رقم: 12 و 13 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-156، مرجع سابق، صفحة 12.

[3] بالاعتماد على المادة رقم: 09، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[4] بالاعتماد على المادة رقم: 10، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[5] بالاعتماد على المادة رقم: 11، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[6] بالاعتماد على المادة رقم: 14، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[7] بالاعتماد على المادة رقم: 15، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة[1].
- **مبدأ تغليب الواقع على الشكل القانوني:** حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بالشكل القانوني، فمثلا عملية قرض الإيجار تعتبر عملية إيجار لا تنتقل فيها الملكية من النظرة القانونية ومن الناحية الاقتصادية تعتبر عملية بيع أو شراء[2].
- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر المنتجات إلا إذا تمت المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول، الخصوم، الأعباء و المنتجات بالتتابع أو على أساس صاف[3].
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** وفق هذا المبدأ تقيد عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، أي بقيمة الحصول عليها، كما يمكن تقييمها بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) في حالات خاصة مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية[4].
- **مبدأ الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي الكشوف المالية صورة صادقة للوضعية المالية للكيان باحترام المبادئ والقواعد المحاسبية، يكون بمقدورها تقديم معلومات ذات صلة بالوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية[5].

ب- الفرضيات الضمنية لتحضير الكشوف المالية

حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في جويلية 2006، تتمثل هذه الفرضيات في محاسبة الدورة واستمرارية الاستغلال.

- **محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام):** لتحقق الكشوف المالية أهدافها، فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق ووفقا لهذا الأساس، فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام النقدية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في الكشوف المالية. بهذا يتمكن الكيان من معرفة نتيجة نشاطه الفعلي بغض النظر عن تدفقاته النقدية ولا يطبق هذا الفرض على جدول تدفقات الخزينة[6].

[1] بالاعتماد على المادة رقم: 17 من المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق، صفحة 12.

[2] بالاعتماد على المادة رقم 18، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[3] بالاعتماد على المادة رقم 15 من القانون رقم: 11/07، مرجع سابق، صفحة 04.

[4] بالاعتماد على المادة رقم: 16 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-156، نفس المرجع السابق، صفحة 12.

[5] بالاعتماد على القرار رقم: 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 -من الملحق الخاص بالمصطلحات- مرجع سابق، صفحة 85.

[6] بالاعتماد على المادة رقم: 06 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، نفس المرجع السابق، صفحة 11.

- **استمرارية النشاط (الاستغلال)**: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته، إلا في حالات غير عادية (حالات التصفية) في هذه الحالة يجب إعداد البيانات طبقا لأساس مختلف ويتم الإفصاح عن ذلك في الملحق[1].

ج- الخصائص النوعية لتحضير الكشوف المالية

تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في الصفات التي تجعل منها مفيدة لمستخدمي الكشوف المالية التي تتضمنها، هناك أربع خصائص أساسية نذكرها كما جاءت في مشروع النظام المحاسبي المالي وهي كما يلي[2]:

- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في الكشوف المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، تعتبر ملائمة إذا كان لها تأثيرات على القرارات التي يتخذونها وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية، الحالية والمستقبلية.
- **المصداقية:** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء، يثق فيها مستخدميها وتكون صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:
  - الحياد؛
  - الحيطة والحذر؛
  - الشمولية.
- **القابلية للمقارنة:** تعد المعلومات، تحضر وتعرض في الكشوف المالية بمبدأ إتباع النسق وتسمح للمستخدمين مقارنتها عبر الزمن وما بين المؤسسات.
- **المعلومة سهلة الفهم وواضحة:** المعلومة القابلة للفهم هي المعلومة البسيطة والواضحة التي يفهمها مباشرة المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير، المحاسبة، الاقتصاد و لديهم رغبة في دراسة المعلومات المالية التي تتضمنها الكشوف المالية[3].

ثالثا: تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء

يمكن تعريفها كما جاءت في نص مشروع النظام المحاسبي المالي فيما يلي[4]:

أ- تعريف الأصول: الأصول هي كل الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر منها المؤسسة مزايا اقتصادية مستقبلية (منافع اقتصادية). تقسم الأصول إلى أصول جارية وأخرى غير جارية، فالأصول الغير جارية هي الأصول الدائمة في المؤسسة الموجهة لخدمة نشاطها بصفة دائمة، أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة فتعتبر أصولا جارية.

---

[1] بالاعتماد على المادة رقم: 07 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-156، مرجع سابق، صفحة 11.

[2] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Conseil national de la comptabilité, juillet, 2006, Page 08.

[3] B.COLMAUT , PA.MICHEL et H.TONDEUR, ***Comptabilité financière: Normes IAS-IFRS***, Ed PEARSON, France, 2008, Page 38.

[4] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 09.

ب- تعريف الخصوم: الخصوم هي الالتزامات الحالية للكيان والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. هناك خصوم جارية وأخرى غير جارية، بحيث تكون الخصوم جارية عندما يتوقع تسويتها خلال دورة الاستغلال أو تسدد خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

ج- تعريف الأموال الخاصة: هي فائض الأصول عن الخصوم الجارية وغير الجارية.

د- تعريف النواتج: تتمثل في زيادة المزايا الاقتصادية التي تتحقق خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من وزير المالية[1].

ه- تعريف الأعباء: تتمثل الأعباء في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل زيادة الخصوم، تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية[2].

كما عرف النظام المحاسبي المالي رقم الأعمال على أنه مبيعات البضاعة والمنتجات المباعة، السلع والخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، أما المؤسسات الغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع حساب كل الرسوم[3].

أما النتيجة الصافية فتعرف على أنها الفرق بين مجموع النواتج والأعباء المالية، يكون الفرق مطابقا للتغير في الأموال الخاصة[4].

3-2-3- تنظيم المحاسبة

حسب المادة رقم (07) والمادة رقم (08) من القانون (11/07) فإنه يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم، كما أن المعايير المحاسبية التي تحدد قواعد التقييم، حساب الأصول، الخصوم، المنتوجات، الأعباء ومحتوى الكشوف المالية تحدد عن طريق التنظيم. قد حددت المواد من (10 إلى 24) من القانون (11/07) تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها[5]:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، المصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي يتم معالجها، رقابتها، عرضها و تبليغها؛

[1] المادة رقم: 25 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-156، مرجع سابق، صفحة 13.

[2] المادة رقم: 26، نفس المرجع السابق، صفحة 13.

[3] المادة رقم: 27، نفس المرجع السابق، صفحة 13-14.

[4] المادة رقم: 27، نفس المرجع السابق، صفحة 13-14.

[5] القانون رقم: 11/07، مرجع سابق، صفحة 04-05.

- مسؤولية تحديد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية تقع على عاتق الكيان؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- يجب جرد الأصول والخصوم مرة في السنة على الأقل من حيث الكمية والقيمة؛
- عدم إجراء المقاصة؛
- التسجيل وفق طريقة القيد المزدوج؛
- يجب أن يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثباتية مؤرخة؛
- التسجيل يكون وفق التسلسل الزمني وعدم المساس بالتسجيلات؛
- كل كيان يخضع لهذا القانون مجبر على مسك دفتر اليومية، دفتر كبير ودفتر جرد ويتفرع الدفتر الكبير ودفتر اليومية إلى دفاتر مساعدة؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات والوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية؛
- يرقم رئيس المحكمة ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

3-3- قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

تعتبر عملية التقييم والتسجيل ذات أهمية بالغة في أي نظام محاسبي، حيث أنها المؤثر الأكبر على نوعية المعلومة التي ينتجها، نتناول فيما يلي المبادئ و القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل.

3-3-1- مبادئ وقواعد عامة

تشمل قسمين القسم الأول يتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي والقسم الثاني خاص بالقواعد العامة للتقييم.

أولا: المبادئ العامة للتسجيل

تتمثل المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء فيما يلي[1]:

- عندما يكون من المحتمل أن تعود منها منفعة اقتصادية وتكون لها كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة تدرج عناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء في الحسابات. فتسجل كل التعاملات التي تخص تلك العناصر في الحسابات وغياب التسجيل لا يمكن تبريره أو تعديله بمعلومة أخرى؛
- تدرج الإيرادات الناتجة عن بيع السلع ضمن النشاط العادي للمؤسسة في الحسابات في الحالات التالية:
  - تحويل المخاطر والمنافع الخاصة بها للمشتري؛

[1] الصفحات الزرقاء، **نظام المحاسبة المالية**، الصفحات الزرقاء، البويرة، 2008، صفحة 07-09.

- أن لا يبقى للمؤسسة دخل في تسييرها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ الإيرادات بصورة صادقة؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف المتعلقة بالمعاملة.

- يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة؛
- عند استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة ينتج عن ذلك إيرادات في شكل فوائد مدرجة تسجل وفق المردود الفعلي للأصل، إيجارات وأتاوى تسجل كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقيات المبرمة وفي شكل حصص تسجل عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص؛
- تحول الاحتياطات المكونة لمواجهة الأعباء المحتملة للنتائج عندما تزول أسباب تكوينها؛
- في حالة افتراض حدث له علاقة سببية ومباشرة مع وضعية مدونة عند تاريخ الإقفال ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بتلك السنة؛
- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف النفقة عن إنتاج منافع مستقبلية أو كانت هذه المنافع لا تتوفر على شروط تسجيلها في الميزانية كأصل.

ثانيا: القواعد العامة للتقييم

كقاعدة عامة ترتكز طريقة تقييم العناصر المفيدة في الحسابات على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، لكن في حالة توفر شروط معينة تستعمل طرق أخرى[1]:

- **القيمة الحقيقية:** تسمى التكلفة الراهنة، كما تسمى أيضا القيمة العادلة.
- **قيمة الإنجاز:** هي المبلغ الممكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول.
- **القيمة المحينة:** تسمى قيمة المنفعة وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة ضمن المسار العادي للنشاط.

تتمثل المبادئ العامة للتقييم فيما يلي[2]:

- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، التخفيضات والتنزيلات التجارية حسب الآتي:

- بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء التي تساوي سعر الشراء بعد إضافة الرسوم الجبائية والحقوق الجمركية الغير قابلة للاسترجاع، مصاريف مراقبة الأصل إلى حين وضعه في مكانه (حالة الاستخدام) بما فيها مصاريف الشحن، التفريغ والتركيب؛

[1] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 06.

[2] نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية، في حين تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة تسجل بتكاليف الإنتاج التي تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بعملية الإنتاج، مع استبعاد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية.

– تستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها بعد نهاية تركيب الشيء الممتلك واستخدامه بقدرته العادية؛

– عند حلول تاريخ الإقفال إذا كان هناك مؤشر يدل على نقص قيمة أصل مالي، تقوم المؤسسة بتقدير القيمة الممكن الحصول عليها من الأصل وتقيم هذه القيمة بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية ويعرف المصطلحين كما يلي[1]:

– **ثمن البيع الصافي:** ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أي صفقة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام وتراض مطروحا منه تكاليف الخروج.

– **القيمة النفعية:** هي القيمة الحالية لتدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل المتواصل والتنازل عنه في نهاية استعماله وتسمى أيضا القيمة الاستعمالية.

– في حالة تعذر تقدير قيمة ثمن البيع الصافي فإن القيمة القابلة للتحصيل تساوي القيمة النفعية؛

– في حالة وجود أصل لا تتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر؛ بمعنى أنه في حالة تعذر تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا، لأنه لا يتولد عنه تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل، فإن قيمته القابلة للاسترداد تحدد بالنسبة للوحدة المولدة للنقدية ***UGT***[*] التي ينتسب إليها. مع العلم أن الوحدة المولدة للنقدية هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد والتي ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة، تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الناتجة لباقي الأصول؛

– إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فإن هذه الأخيرة ترجع إلى القيمة القابلة للتحصيل، الفرق هو خسارة في القيمة ويدرج كأعباء في حساب النتائج؛

– عند كل إقفال تقدر المؤسسة إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة للسنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل (القيمة القابلة للاسترداد). عندما تصبح هذه الأخيرة

[1] M. EL BESSEGHI, M. BOUSSOURA et O.DJADJA, ***les règles générales de comptabilisation et évaluation des actifs: (formation sur le NSCF)***, OCECC conseil régional centre, SOFAPE Oued Smar, Alger, février 2008, Page 07.

[*] UGT: Unité Génératrice de Trésorerie.

أكبر من القيمة المحاسبية، تسجل خسائر القيمة السابقة كمنتوجات في حساب النتائج، حينئذ يعمد إلى رفع القيمة المحاسبية بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد تم تحديدها في حالة عدم وجود خسارة في القيمة في السنوات السابقة.

3-3-2- قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

نتناول هنا كيف تقيم وتسجل بعض العناصر ويتم التركيز على التثبيتات (العينية، المعنوية والمالية) والمخزونات.

أولا: التثبيتات العينية والمعنوية

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة، هناك أصول ثابتة عينية وأخرى معنوية وتعرف التثبيتات العينية بأنها: **"الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات إيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها لأكثر من سنة مالية"**[1]. أما التثبيتات المعنوية فهي: **"أصول قابلة للتجديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة مثل: براءة اختراع، رخص الاستغلال، أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير وفرق الاقتناء أو شهرة المحل"**.

أ- تسجيل التثبيتات المادية

تطبق المبادئ التالية في الفصل أو الجمع بين الأصول العينية[2]:

- تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في نفس السنة التي تم فيها استخدامها، بالتالي لا تعتبر تثبيتات؛
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى واستخدامها لأكثر من سنة؛
- تعالج مكونات أصل على أنها منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع مختلفة أو توفر منافع اقتصادية مستقبلية حسب وتيرة مختلفة؛
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن على أنها تثبيتات عينية إذا كانت ترفع من المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى.

[1] عمورة جمال، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، مرجع سابق، صفحة 07.

[2] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 15.

ب- تقييم التثبيتات

يتم إدراج التثبيتات في الحسابات على أساس تكلفة الحيازة المنسوبة إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، مصاريف التركيب، المصاريف المدفوعة والأعباء المباشرة بالإضافة إلى ثمن الشراء خارج الرسم والذي يقصد به الثمن الصافي المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية والمالية[1].

أما بالنسبة لتكلفة التثبيتات التي تنتجها المؤسسة بنفسها تتضمن: تكلفة العتاد، اليد العاملة، أعباء الإنتاج الأخرى وتضاف تكلفة تفكيكها عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة الإنتاج إذا كان هذا التفكيك إلزاميا. تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات في حسابات الأعباء المستحقة خلال السنة إذا كانت تمكن الأصل من استرجاع مستوى نجاعته، أما إذا كانت هذه النفقات تحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنها تضاف إلى قيمة الأصل[2].

ج- إهتلاك التثبيتات

"الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي وهو توزيع القيمة القابلة للاهتلاك من قيمة الأصل على مدى عمره الإنتاجي، يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة"[3].

يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة منظمة على مدة دوام نفعية الأصل، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل. تجدر الإشارة هنا إلى أن قانون النظام المحاسبي المالي قد أعطى تعريفات للمصطلحات المتعلقة بالإهتلاك*.

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يذرها الأصل، تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يحققها الأصل بصورة صادقة. ينص قانون النظام المحاسبي المالي على أن تدرس بصفة دورية طريقة الإهتلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية.

د- التنازل عن القيم الثابتة العينية

إذا كان الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة أو أن المؤسسة لم تعد تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية أو تريد بيعه فإنه يتم حذفه من الميزانية، تكون نتيجة التنازل بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، تظهر في كشف حساب النتيجة كأعباء أو منتوجات[1].

---

[1] لعريبي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيتات)، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـ SCF وآليات تطبيقية في ظل IAS-IFRS**، جامعة البليدة، 2009، صفحة 02-03.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 08.

[3] نفس المرجع السابق، صفحة 09.

* للاطلاع على التعاريف المتعلقة بالاهتلاك أنظر الملحق الخاص بتعريف المصطلحات في القرار المؤرخ في جويلية 2008.

المدة النفعية للأصول المعنوية لا تتعدى مدة 20 سنة، أما في حالة تجاوزها لهذه المدة يستوجب على المؤسسة تقديم المعلومات المتعلقة بذلك في ملحق الكشوف المالية[2].

٥- إعادة التقييم

يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي قيمته الحقيقية (القيمة العادلة) في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة[3].

أما القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي قيمتها السوقية التي يحددها الخبراء، في حين تقدر القيمة الحقيقية لمعدات الإنتاج أيضا بقيمتها في السوق، أما في حالة غياب تقدير تلك القيمة تقيم بكلفة تعويضها الصافية للإهتلاك.

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعاد تقييمها اختلافا كبيرا عن القيمة التي تم تحديدها في تاريخ الإقفال. هذه الطريقة هي نفسها المعالجة البديلة المسموح بها وفقا للمعيار الدولي ***(IAS 16)***، فحسبه يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة، فإذا كانت تختلف بشكل جوهري عن القيمة المحاسبية يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى ولا يكون ذلك ضروريا إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة غير مهمة[4]. بدلا من ذلك قد يتم الاكتفاء بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات. بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها ومجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل: بحيث تكون هذه الأخيرة عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

تقيد الزيادة في القيمة العادلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في الحساب (105) فارق إعادة التقييم، غير أنها تدرج كإيراد في حساب النتائج إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سبق إدراجها كعبء (خسارة). إذا نتج عن عملية إعادة التقييم خسارة في القيمة (إعادة تقييم سالبة)، فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم موجب سبق إدراجه في الحسابات كأموال خاصة بالنسبة لنفس الأصل، يقيد الرصيد المحتمل (صافي فارق إعادة التقييم السالب) كعبء من الأعباء.

يمكن إعادة تقييم الأصول المعنوية وإدراجها في الحسابات ضمن نفس الشروط المتعلقة بالأصول الثابتة العينية بشرط أن تحدد القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي بالاستناد إلى سوق نشطة.

---

[1] بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي والمبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009، صفحة 07.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 09.

[3] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 18-19.

[4] Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 16 : Immobilisations corporelles, ***Séminaire sur: La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS, Banque centrale d'Algérie*** ، Février 2005, Page 07-08.

ثانيا: التثبيتات المالية

تعرف التثبيتات المالية على أنها: **"تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس بغرض البيع وإنما بغرض استعمالها لعدة دورات؛ أي بصفة دائمة"**. تكون الأصول المالية عبارة عن سندات وحقوق تتمثل فيما يلي[1]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة؛
- السندات المثبتة الأخرى (أقساط رأس المال أو توظيفات لها أجل استحقاق)؛
- القروض والحسابات الدائنة (حسابات دائنة لدى العملاء، حسابات دائنة للاستغلال أكثر من سنة والقروض لأكثر من سنة المقدمة للأطراف الأخرى).

تقيم الأصول المالية عند دخولها بتكلفتها التي تتضمن القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما فيها مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك، لكن لا تندرج ضمن تكلفة الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

تسجل في الكشوف المالية الفردية المشاركات في الفروع والمؤسسات المشاركة التي لم تتم حيازتها من أجل التنازل عنها في المستقبل القريب، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص القيمة.

أما المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغية التنازل عنها في المستقبل القريب وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة تعتبر أدوات مالية متاحة للبيع، يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية ويذهب الفارق إلى رؤوس الأموال الخاصة دون إجراء عملية المقاصة بين المنتوجات والأعباء عندما يكون الأصل المالي[2]:

- مبيعا ، محصلا أو محولا؛
- عندما يتجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل، في هذه الحالة الخسارة الصافية المجتمعة في حساب رؤوس الأموال تسجل في النتيجة الصافية.

أما التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى تاريخ استحقاها، كذلك القروض والحسابات الدائنة تسجل بالتكلفة المهتلكة وتخضع لاختبارات تناقص القيمة عند إقفال السنة المالية طبقا لقواعد تقييم الأصول. عند التنازل عن التثبيتات المالية تدرج القيم الفائضة أو الناقصة كمنتوجات أو أعباء.

[1] لعريبي محمد، مرجع سابق، صفحة 11.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 12.

ثالثا: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري وقد تكون جاهزة، قيد الإنتاج أو مواد ولوازم موجهة للاستغلال خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، تقدر المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات بكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة لها[1].

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى مكانها وتتمثل في[2]:

- تكاليف الشراء، التي تمثل ثمن الشراء والمصاريف المرتبطة بالمشتريات.
- تكاليف التحويل وتضم مصاريف المستخدمين، الأعباء المتغيرة والثابتة.
- المصاريف العامة والمصاريف المالية.
- المصاريف الإدارية السنوية المرتبطة بشكل مباشر بالمخزونات.

تحسب التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف المعيارية)، التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية. عندما يتعذر تحديد التكاليف بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشرائها أو إنتاجها عملا بمبدأ الحيطة والحذر. تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية وهي سعر البيع بعد طرح تكلفتي الإتمام و التسويق أو البيع (تدرج الخسارة في قيمة المخزونات في الحسابات كعبء في حساب النتائج إذا كانت التكلفة أكبر من القيمة الصافية للإنجاز). من خلال قانون النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة اعتماد طريقة الجرد الدائم والمتناوب، تقيم المخزونات عند الجرد بطريقة ما ورد أولا صدر أولا (***FIFO***) أو بطريقة متوسطة التكلفة المرجحة للشراء أو الإنتاج[3].

المنتوجات الزراعية يتم تقييمها عند إدراجها الأصلي في الحسابات وعند كل إقفال بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند البيع، يثبت الفارق في النتيجة الصافية[4].

رابعا: الإعانات

الإعانات العمومية أو الحكومية هي تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض تكاليف تحملها المستفيد أو سيتحملها، مع امتثاله لبعض الشروط بأنشطته السابقة أو اللاحقة وتنقسم إلى: إعانات تجهيز، إعانات التوازن وإعانات الاستغلال[5].

---

[1] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 13.

[2] Zegout Amar, Charfi Nacer, Traitement des stocks selon le NSCF, ***Séminaire international sur le cadre conceptuel de nouveau système comptable financier et les mécanismes d'application selon les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Université de Blida, 2009, Page 02-03.

[3] عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010، صفحة 12-13.

[4] الصفحات الزرقاء، **نظام المحاسبة المالية**،، مرجع سابق، صفحة 23.

[5] بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، مرجع سابق، صفحة 11.

تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي يفترض أن تعوضها. تدرج الإعانة المرتبطة بالتثبيتات القابلة للإهتلاك كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، أما الإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك توزع على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف. في حالة عدم القدرة على تحديد هذه المدة تسجل في شكل نتيجة على مدى عشرة سنوات حسب طريقة خطية. تدرج الإعانات ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل بشرط أن تمتثل المؤسسة للشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها[1].

خامسا: مؤونات الأعباء والمخاطر

تعتبر مؤونات الأعباء والمخاطر من ضمن عناصر الخصوم وتسجل في الحالات التالية[2]:

- إذا كان هناك التزام حالي قانوني ناتج عن أحداث ماضية؛
- احتمال خروج موارد من أجل تسوية هذا الالتزام؛
- إمكانية تحديد وتقدير القيمة المقابلة لهذا الالتزام بصفة دقيقة وعادلة.

يجب إعادة النظر في قيمة المؤونة عند نهاية كل دورة محاسبية ولا يمكن استعمال المؤونة في غير الهدف الذي وضعت من أجله.

سادسا: القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. بعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية باستثناء التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بقيمتها الحقيقية، التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات مطروحا منه التسديدات الرئيسية زائد أو ناقص الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه[3].

سابعا: تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

تؤخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. العمليات التي تم من خلالها منح أو الحصول على تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حساب المشتري وكمنتوجات في حساب البائع[4].

---

[1] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 13-14.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، صفحة 88.

[3] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 23-24.

[4] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 15.

3-3-3- حالات خاصة للتقييم والتسجيل

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

أولا: الحسابات المدمجة

تعد المؤسسة الأم مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني تراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، تعد وتعرض كل سنة الكشوف المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها[1].

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات، الوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج المؤسسات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي تمارسه عليها المؤسسة المدمجة[2].

ثانيا: الحسابات المركبة

إذا كانت مجموعة مؤسسات تشكل مجموعة اقتصادية وتخضع لنفس المركز الإستراتيجي لاتخاذ القرارات دون أن تكون بينها روابط قانونية متعلقة بالسيطرة فإنه يتوجب عليها إعداد حسابات مجمعة كما لو تعلق الأمر بمؤسسة واحدة، فقد تكون هذه المؤسسات مسيرة من طرف شخص واحد أو مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة وقيادة إستراتيجية[3].

ثالثا: العقود الطويلة الأجل

يتضمن العقد الطويل الأجل إنجاز أصل، خدمة أو مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة وهي[4]:

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح وترميم الأصول؛
- عقود تقديم الخدمات.

تدرج الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية، بحيث يمكن تحديد النتيجة بالتتابع مقارنة بمراحل إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

في تاريخ الجرد وبفعل ظروف طارئة أو معروفة قد تتوقع المؤسسة أن مجموع أعباء العقد ستفوق منتوجاته (خسائر بعد الإتمام)، القانون يسمح بتكوين مؤونة بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد.

رابعا: الضرائب المؤجلة

إن ضريبة الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع، تعني ضريبة مؤجلة كالتزام (خصوم) أو ضريبة قابلة للاسترجاع ونعني بها ضريبة مؤجلة كأصول، أثناء الدورات المستقبلية[1].

---

[1] بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، مرجع سابق، صفحة 11.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 15-16.

[3] بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، مرجع سابق، صفحة 12.

[4] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 29-30.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة في السنة المالية التي ينجز الأصل من خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

خامسا: عقود الإيجار بالتمويل

يعرف عقد الإيجار على أنه اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة، يمكن التمييز بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط (تشغيلي)[2]:

- عقد إيجار تمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها؛
- عقد إيجار بسيط كل عقد إيجار آخر غير إيجار التمويل.

يفترض أن تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من المدة النفعية للأصل، حسب النظام المحاسبي المالي الجديد أصبح من الضروري تسجيل العناصر التي يتم استغلالها عن طريق هذا العقد ضمن عناصر الأصول وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم احتراما لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني[3].

سادسا: العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المقيمة بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية بسعر الصرف التاريخي، فروقات أسعار الصرف تسجل مباشرة في الأموال الخاصة[4].

سابعا: فارق الاقتناء

تنشأ شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، بالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل ضمن الأصول[5].

3-4- عرض الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية حلقة وصل بين المؤسسة وجميع الأطراف ذات المصلحة، حيث تمدهم بالمعلومات التي يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات. تتكون الكشوف المالية من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الحسابات من خلال الميزانية،

---

[1] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 18-19.

[2] عبد الرزاق يخلف ورابح يخلف، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـ *SCF* آليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS*** جامعة البليدة ، أكتوبر 2009، صفحة 03.

[3] بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، مرجع سابق، صفحة 08.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مرجع سابق، صفحة 85.

[5] نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

توضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، تحديد تغيرات وضعية الخزينة من خلال جدول سيولة الخزينة وتحديد تغيرات حقوق الملكية من خلال جدول تغيرات الأموال الخاصة[1]. تعرف كما يلي:

"الكشوف المالية هي نتيجة إجراء معالجة للعديد من المعلومات لأعمال التبسيط، التلخيص والهيكلة، هذه المعلومات يجب جمعها، تحليلها، تفسيرها وتلخيصها مع الأخذ بعين الاعتبار التوازن بين المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل والتكاليف المحتملة لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله"[2].

يجب أن يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية ويتم تبيان المعلومات التالية بطريقة دقيقة[3]:

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري ورقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، مدمجة أو مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تقدم بها.

يتم تبيان أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان:

- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تعد سنويا على الأقل الكشوف المالية التالية، كما نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بعرض القوائم المالية[4]:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، كما يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية.

[1] Robert OBERT, Op.cit, Page 54.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 22.

[3] أوسرير منور ومجير محمد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية حالة جدول حسابات النتائج، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010، صفحة 05.

[4] Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Op.cit, Page 93-94.

3-4-1- الميزانية

تعتبر الميزانية الوسيلة المحاسبية التي تبين المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، حيث تعتبر من أهم الكشوف التي تقوم المؤسسة بإعدادها لأنها توفر معلومات مفيدة على مدى قوة المركز المالي للمؤسسة.

تصنف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، فتقسم الأصول إلى أصول غير جارية وأخرى جارية. الخصوم كذلك تقسم إلى خصوم جارية وأخرى غير جارية، وينبغي أن تحتوي الميزانية المعدة وفق النظام الجديد على الأقل العناصر التالية[1]:

أولا: الأصول

تضم الأصول العناصر التالية:

أ- الأصول غير المتداولة: تضم هي الأخرى العناصر التالية:

- القيم الثابتة المعنوية؛ تضم شهرة المحل وقيم معنوية أخرى؛
- القيم الثابتة المادية؛ تضم الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى، قيم ثابتة للتنازل، القيم الثابتة الجارية والاهتلاكات؛
- الأصول المالية؛ تضم سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، مساهمات وحقوق مماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة؛
- أصول ضريبية مؤجلة.

ب- الأصول المتداولة (الجارية): تضم العناصر التالية:

- المخزونات والحسابات الجارية؛
- الزبائن ومدينون آخرون؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

ثانيا: الخصوم

تضم الخصوم العناصر التالية:

أ- الأموال الخاصة: تضم العناصر التالية:

- رأس مال مطلوب؛
- رأس مال غير مطلوب؛
- الاحتياطات؛
- فرق إعادة التقدير؛
- الأموال الخاصة -محول من جديد-؛
- نتيجة الدورة.

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مرجع سابق، صفحة 77-78.

ب- الخصوم غير المتداولة: تتمثل عناصرها فيما يلي:

- قروض وديون مالية؛
- التزام ضريبي مؤجل؛
- خصوم أخرى غير متداولة؛
- مؤونات، إيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

ج- الخصوم المتداولة: تتمثل عناصرها فيما يلي:

- الموردون والحسابات الملحقة؛
- ضرائب؛
- ديون ودائنون آخرون؛
- حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.

كما أدرج النظام المحاسبي المالي العناصر التي تتكون منها الميزانية المدمجة.

3-4-2- حساب النتائج

يعرف حساب النتائج بأنه: "**بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)**". أما العناصر التي يتضمنها هي كما يلي[1]:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية:
  - الهامش الإجمالي؛
  - القيمة المضافة؛
  - الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب، الرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛

[1] Yahia SAIDI et Abdelhamid BERRHOMA, Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009, ***Séminaire international sur le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales***, centre université d'El-Oued, 2010, Page 11-12.

- العناصر غير العادية (منتوجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

كما أشار النظام المحاسبي المالي فيما يخص كشف حساب النتيجة إلى ما يلي[1]:

- يمكن للمؤسسات تقديم كشف حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل زيادة على حساب النتيجة حسب الطبيعة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها واحتياجاتها؛
- تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي تحت فصول خصوصية في حساب النتائج مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات والتكاليف الناتجة عن التخلي جزئيا عن النشاط؛
- تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسة مثل نزع الملكية والكوارث الطبيعية؛
- يضم حساب النتيجة للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (حساب نتيجة مدمج) منتوجات وأعباء حسب الطبيعة والنوع، يبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء.

3-4-3- جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة أو جدول سيولة الخزينة لوحة قيادة أمام الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوئه القرارات الإستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه. كما يمكن اعتبار جدول تدفقات الخزينة أداة تحليل مميزة وهامة تقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ونتائجها المستقبلية، تكمن أهميته فيما يلي[2]:

- إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين؛
- إبراز الهوة بين النتيجة والخزينة؛
- قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية؛
- إبراز درجة المرونة لدى المؤسسة؛
- قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها؛
- تساهم في تحيين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة؛
- تعطي مؤشرا لمبالغ وتوقيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية.

[1] أوسرير منور ومجبر محمد، مرجع سابق، صفحة 08.

[2] نوي الحاج، مرجع سابق، صفحة 75-76.

يتكون جدول تدفقات الخزينة من ثلاث مجموعات رئيسية[1]:

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

حدد المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي المالي طريقتين في عرض جدول تدفقات الخزينة هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة[2].

الطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب، ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف وتقريب التدفق الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، تسويات مالية مرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل تقدم كلا على حدا).

3-4-4- جدول تغيرات الأموال الخاصة

يقدم جدول تغيرات الأموال الخاصة حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية. يمكن تقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول فيما يلي[3]:

- النتيجة الصافية؛
- تغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء، المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء المسجلة مباشرة في رأس المال؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض ، التسديد...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

[1] نصرالدين بن نذير وعمار بوشناف، جدول تدفقات الخزينة، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009، صفحة 03-04.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 26.

[3] Yahia SAIDI et Abdelhamid BERRHOMA, Op.cit, Page 12.

3-4-5- ملحق الكشوف المالية

يتضمن ملحق الكشوف المالية النقاط الملحقة بالمعلومات حول الكشوف المالية ويحتوي على القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية إن كانت مطابقة للمعايير أو مخالفة لها – فإن كانت مخالفة لابد من التفسير والتبرير– كما يتضمن معلومات مكملة لحسن فهم الكشوف الرئيسية المنشورة، بالإضافة إلى تقديم إيضاحات تخص المؤسسات، الأسهم، الوحدات، الفروع والشركة الأم والتحويلات ما بين الفروع والشركة الأم[1].

كما يجب أن يضم ملحق الكشوف المعد حسب النظام المحاسبي المالي المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية. تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة، إذا طرأت حوادث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكانت ذات أهمية تكون موضوع إعلام بها في الملحق[2].

تعد الكشوف المالية في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية من طرف المسيرين، يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة، كما يفرض القانون أن تنشر هذه الكشوف بالعملة الوطنية، كما يجب أن توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة[3].

3-5- منهجية الانتقال إلى النظام الجديد

تمثل عملية المرور إلى معايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة ومعقدة، يتم التطرق إلى عملية المرور إلى النظام الجديد وفق ما نص عليه معيار التقارير المالية الدولي الأول (***IFRS1***) المتعلق بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، مع الاعتماد على النصوص القانونية التي تضمنت مشروع النظام المحاسبي المالي.

3-5-1- الهدف من تطبيق المعيار *IFRS1* ومجال تطبيقه

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو أن تحتوي الكشوف المالية المعروضة على ما يلي[4]:

- معلومات شفافة لمستخدمي الكشوف المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية؛
- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس معايير المحاسبة الدولية؛

[1] C.MAILLET et A.LE MANH, Op.cit, Page 69.

[2] القرار المؤرخ في جويلية 2008، مرجع سابق، صفحة 27.

[3] نفس المرجع السابق، صفحة 22.

[4] Odile BARBE-DANDON et Laurent DIDELOT, ***Maitriser les IFRS***, 3eme édition, Ed. GROUPE REVUE FIDUCIAIRE, Paris, 2007, Page 717.

- إمكانية إعداد الكشوف المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

حسب ما ينص عليه محتوى المعيار (***IFRS1***) فإن المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية (***IFRS***)، ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد كشوفها المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي أو وسيط حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي **IAS34** المتعلق بالتقارير المالية المرحلية[1].

3-5-2- متطلبات العرض والإفصاح عن عملية الانتقال

إن عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تتطلب الإفصاح عن معلومات في الملحق تفسر الأرقام الظاهرة في الكشوف المالية وتبين أثر الانتقال على مختلف العناصر، حيث سنسعى إلى توضيح هذه المعلومات وفق ما جاء في محتوى المعيار (***IFRS1***) وحسب ما جاء ضمن التعليمة رقم (02) الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009. صدرت التعليمة حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تضمنت مبادئ عامة حول الانتقال إلى النظام الجديد، بحيث يطبق النظام كما يلي[2]:

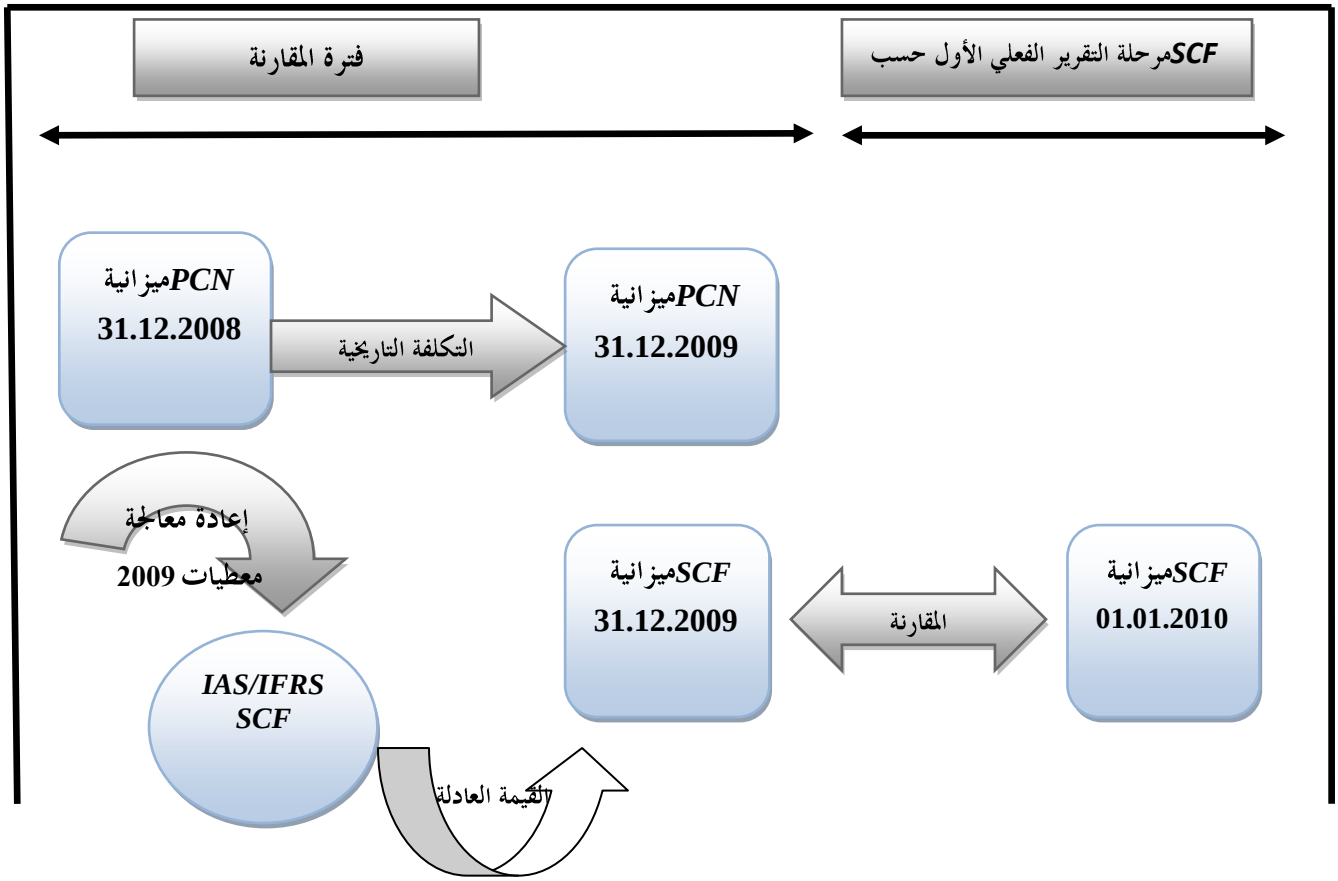
- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 وفق (***SCF***) لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010؛
- تحميل الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية فروق إعادة المعالجة؛
- تضمين الملاحق لشروح مفصلة حول الانتقال للنظام الجديد؛
- الأخذ بعين الاعتبار العناصر غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة معالجتها وفق قواعد النظام الجديد؛
- استبعاد الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي لا يقبل النظام الجديد تسجيلها؛
- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- إعادة معالجة معطيات المقارنة لسنة 2009؛
- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للتنظيم الجديد، خاصة إذا لم يكن له أثر على ملاءمة المعلومات لمستعملي الكشوف المالية؛
- التسجيل المحاسبي للفروق الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

يمكن تلخيص النقاط السابقة الذكر في الشكل الموالي:

[1] Jean-Jacques JULIAN, ***Les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. SUP'FOUCHER, France, 2007, Page 190.

[2] مداني بن بلغيث، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، صفحة 08.

شكل رقم "07": مراحل تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار (***IFRS1***) ومضمون التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009.

من خلال هذا الشكل نميز بين مرحلتين من عملية المرور إلى تطبيق النظام الجديد هما:

أ- مرحلة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي: هذه الفترة تعرض فيها المؤسسة معلومات دورة 2009 والتي أعادت معالجتها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي، هذه الفترة موضحة في الشكل بفترة المقارنة.

ب- مرحلة التقرير: تمثل الفترة التي يتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والتي يتم في نهايتها تقديم الكشوف المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي مع المعلومات المقارنة لها للسنة الماضية. يشار إلى هذه المرحلة في الشكل بمرحلة التقرير الأول حسب ***(SCF)***، في هذا المجال نشير إلى أنه على المؤسسة تطبيق نفس الطرق المحاسبية في فترة التقرير وفي الفترات السابقة المقارنة لفترة التقرير، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ينص عليها النظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: نظام المعلومات المحاسبي ما بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

من بين التحديات الإستراتيجية المهمة في عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد التجديد في نظام المعلومات على مستوى المؤسسة وفي طرق الاتصال المالي، عن طريق تحسين نوعية المعلومات المعروضة ضمن الكشوف المالية المعدة وفقه والموجهة إلى عدة فئات. لذلك نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي القديم من ناحية الفرق في طريقة معالجة بعض العمليات والفرق بين شكل ومحتوى المخرجات حسب المرجعين (المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي).

4-1- الجديد من خلال النظام المحاسبي المالي

إن تبني النظام المحاسبي المالي يشكل تغييرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 سواء في الجانب النظري أو الجانب التقني و يمكن إبراز أهم التغييرات فيما يلي:

4-1-1- الجانب النظري

من حيث المرجعية الفكرية تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية؛ بالنسبة للمبادئ التي تبناها، طريقة إعداد وعرض الكشوف المالية، طريقة تقييم المخزون، طريقة معالجة عقود الإيجار وضرائب الدخل المؤجلة...إلخ[1].

يعتبر الإطار التصوري مفهوما جديدا أتى به النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني؛ حيث حددت القوانين المتضمنة للنظام الجديد بدقة المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية. جاء النظام الجديد بمبادئ جديدة أهمها مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني على عكس المخطط السابق الذي كان يولي أهمية كبيرة للشكل القانوني والجبائي، كما حدد النظام المحاسبي المالي مستعملي الكشوف المالية والخصائص النوعية المتعلقة بإعدادها وعرضها لتلبية مختلف حاجيات المستثمرين المحليين والأجانب في مجال التقييم والقياس قصد توفير معلومات مالية وافية وتدعيم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة، كما تم استحداث مفاهيم جديدة مثل: الصورة الصادقة، الأهمية النسبية واستمرارية الاستغلال....الخ

من حيث الهدف كانت المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني وسيلة للرقابة وأداة للضبط الاجتماعي موجهة لخدمة مؤشرات الاقتصاد الكلي، أما المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي تهدف إلى تقديم معلومات مالية تفيد في اتخاذ القرار[2].كما نجد أن النظام الجديد أعطى تعريفات واضحة ودقيقة فيما يخص المصطلحات الرئيسية مثل: الأصول، الخصوم، النواتج، التكاليف، الصورة الصادقة...الخ

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، صفحة 22.

[2] معتصم دحو، مرجع سابق، صفحة 03-04.

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بفكرة الحسابات المركبة والمدمجة مما يساعد المؤسسات القابضة على تجميع حساباتها. يقوم النظام المحاسبي المالي على تقييم العناصر التي تتضمنها الكشوف المالية بالقيم الحقيقية مما يساعد على تحديد الذمة المالية للمؤسسة وتسهيل عملية التحليل المالي دون اللجوء إلى إجراء تعديلات على الميزانية كما كان عليه الحال في المخطط السابق.

4-1-2- الإطار التقني

نتناول تحت هذا العنوان الجديد من حيث تبويب وتصنيف الحسابات بالإضافة إلى تناول بعض الطرق الجديدة في عملية المعالجة.

أولا: الجديد من حيث تصنيف وتبويب الحسابات

تم الاعتماد على المخطط المحاسبي العام الفرنسي المعدل سنة 1983 في إعداد بنية حسابات النظام المحاسبي المالي، وقد استحدثت عدة حسابات حسب النظام الجديد لم تكن موجودة سابقا، نذكر أهمها على أساس المجموعة التي تنتمي إليها فيما يلي[1]:

أ- في المجموعة الأولى: استحدثت عدة حسابات في هذه المجموعة يتم ذكر أهمها فيما يلي:

- الحساب (109) رأس مال مكتتب غير مطلوب؛
- الحساب (133) ضرائب مؤجلة على الأصول؛
- الحساب (134) ضرائب مؤجلة على الخصوم؛
- الحساب (16) الاقتراضات والديون المماثلة؛
- الحساب (17) الديون المرتبطة بالمساهمات.

نلاحظ أن الصنف الأول أصبح يضم حسابات خاصة بالأموال الخاصة وأخرى خاصة بالقروض الطويلة الأجل، مما يعني احترام مبدأ الاستحقاق وتسهيل عملية التحليل المالي.

ب- في المجموعة الثانية: نجد على سبيل المثال استحداث الحسابات التالية:

- الحساب (26) مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات؛
- الحساب (27) تثبيتات مالية أخرى.

لعل أهم ما استحدث على هذه المجموعة هو إلغاء المصاريف الإعدادية وإدراج التثبيتات المالية.

ج- في المجموعة الثالثة: نجد أن الحساب (35) مخزونات المنتجات أصبح يضم كلا من المنتجات الوسيطة والمنتجات المصنعة، بالإضافة إلى الفضلات والمهملات.

د- في المجموعة الرابعة: كانت حسابات هذه المجموعة حسب المخطط المحاسبي الوطني تسمى الحقوق وأرصدتها مدينة. أما في النظام الجديد تسمى حسابات الغير تضم حسابات الحقوق والديون التي كانت في مجموعتين

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مرجع سابق، صفحة 17.

مختلفتين في المخطط المحاسبي السابق. تكون أرصدة حسابات هذه المجموعة إما دائنة أو مدينة حسب طبيعة الحساب؛ مثلا الحساب (40) موردين هو حساب دائن، أما الحساب (41) زبائن فهو حساب دائن.

ه- في المجموعة الخامسة: تضم جميع الحسابات المالية الدائنة والمدينة.

و- في المجموعة السادسة: استحدث في هذه المجموعة حساب جديد هو الحساب(666) خسائر الصرف، فلم تختلف عناصر المجموعة السادسة كثيرا عما كانت عليه سابقا إلا أنها أصبحت تصنف حسب الطبيعة والوظيفة في آن واحد.

ي- في المجموعة السابعة:استحدث الحساب(766) أرباح الصرف.

ثانيا: الجديد من حيث المعالجة المحاسبية الجديدة

في هذا الإطار تم استحداث نوعين من المعالجة الجديدة لم تكن موجودة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني يتمثلان في قرض الإيجار وضرائب الدخل المؤجلة[1]:

أ- قرض الإيجار

تم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار التمويلي، حيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعدما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج، حيث تسجل الأصول المقتناة عن طريق الإيجار ضمن عناصر أصول الميزانية في الصنف الثاني أما الالتزام المتعلق به فيسجل في خصوم الميزانية.

ب- ضرائب الدخل المؤجلة

تتم معالجة ضرائب الدخل المؤجلة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، ففي حالة ضرائب الأصول المؤجلة يجعل الحساب (133) ضرائب مؤجلة على الأصول مدينا مقابل جعل الحساب (692) فرض الضريبة المؤجلة على الأصول دائنا.

أما في حالة ضرائب الخصوم المؤجلة يجعل الحساب (134) ضرائب مؤجلة على الخصوم دائنا مقابل الحساب (693) فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم مدينا.

4-2- تأثير النظام المحاسبي المالي على عمليات المعالجة

إن تبني المؤسسات للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية سوف يغير من طريقة معالجة البيانات، حيث تعتمد عملية المعالجة على تسجيل العمليات من واقع المستندات على الدفاتر المحاسبية، فقد تغيرت قواعد ومبادئ التسجيل والتقييم بالنسبة للكثير من عناصر الأصول والخصوم بالانتقال إلى النظام الجديد. يمكن إيجاز أهم نقاط الاختلاف بين المخطط المحاسبي القديم والنظام الجديد من حيث عمليات القياس والتقييم لأهم العناصر فيما يلي:

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مرجع سابق، صفحة 23-24 .

4-2-1- التثبيتات المعنوية

يوجد اختلاف في تبويب وتسجيل وتقييم (طريقة معالجة) التثبيتات المعنوية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي تكمن أهم نقاط الاختلاف فيما يلي:

- وفق النظام المحاسبي المالي تسجل نفقات التطوير ضمن عناصر الأصول، بينما تكاليف البحث تسجل ضمن حساب الأعباء. أما في المخطط المحاسبي الوطني فتسجل كل نفقات البحث والتطوير ضمن حساب الأعباء.
- تسجل المصاريف الإعدادية كأعباء في النظام الجديد بينما كانت تسجل ضمن الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تهتلك الأصول المعنوية وتصل حتى 20 سنة، بينما كانت تطبق قاعدة الاهتلاك فقط على المصاريف الإعدادية في مدة أقصاها خمسة سنوات.
- ينص النظام المحاسبي المالي على أن يعاد النظر في مدة وطريقة الاهتلاك، في حين لم ينص المخطط القديم على إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك.

4-2-2- التثبيتات المادية

فيما يخص نقاط الاختلاف في معالجة التثبيتات المادية ما بين المرجعين المحاسبيين فتكمن فيما يلي:

- حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة إعادة تقييم أصل ثابت مادي بقيمته الحقيقية وتدرجه في الحسابات على أساس المبلغ المعاد تقييمه. في حين يعاد التقييم للأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني حسب المخطط المحاسبي القديم؛
- في إطار النظام الجديد يتم تحديد المبلغ القابل للاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية، كما تعتمد مدة وطريقة الاهتلاك على العوامل الاقتصادية ويعاد النظر دوريا في طريقة ومدة الاهتلاك. أما سابقا فلا تؤخذ القيمة المتبقية بعين الاعتبار، كما تتأثر مدة وطريقة الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية؛
- حسب ما تنص عليه قوانين النظام المحاسبي المالي فإن المصاريف الملحقة بالأصل تعد تحت تعريف أصل ثابت مادي إذا كانت مدة استعمالها أكثر من سنة ولها منافع اقتصادية مستقبلية للأصل، تهتلك على مدة حياة لا تتجاوز مدة حياة الأصل. أما في السابق فالمصاريف الإضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الأساسي لقيمة الاستثمار، كما أن إعادة النظر في طريقة ومدة الاهتلاك غير مفروضة.

بالنسبة للقيم الثابتة المالية تسجل ضمن عناصر الاستثمارات حسب النظام الجديد، في حين كانت تسجل ضمن الحقوق في المخطط المحاسبي الوطني.

تبين من دراسة قواعد التقييم والتسجيل التي تبناها النظام المحاسبي الجديد أنها تختلف عما كانت عليه سابقا، فقد اختلفت طرق القياس والتقييم بالتوجه نحو القيمة العادلة، حيث نصت القوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي صراحة أنه يدرج عنصر من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في حالة احتمال أن

يعود من ذلك العنصر منفعة اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، بالتالي يمكن تقييم هذا العنصر بصورة موثوقة، حيث يتم تقييم هذه العناصر بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني انطلاقا من:

- القيمة العادلة أو السوقية في ظل المنافسة العادية؛
- القيمة الحالية؛
- قيمة الإنجاز.

لعل أهم ما يوفره التحول إلى القيمة السوقية العادلة هو ملاءمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي الكشوف المالية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات، كما تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة

4-2-3- المخزونات

من خلال قانون النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة اعتماد طريقة الجرد الدائم والمتناوب بدلا عن طريقة الجرد الدائم التي كانت مفروضة عليها حسب المخطط المحاسبي الوطني وتسبب لها الكثير من التكاليف. تقيم المخزونات وفق النظام الجديد عند الجرد بطريقة ما ورد أولا صدر أولا (***FIFO***) أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة للشراء أو الإنتاج، حيث تم الاستغناء عن طريقة (***LIFO***).

مما يعني أن النظام المحاسبي المالي لا يقبل إلا طريقة (***FIFO***) أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة لأن قواعده تتطلب التقييم بالقيمة الحقيقية للوصول إلى ميزانية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول الميزانية.

4-2-4- عقود الإيجار

في النظام المحاسبي المالي تسجل الأصول المقتناة عن طريق الإيجار ضمن الأصول والالتزام المرتبط بها ضمن عناصر الخصوم، تلك الأصول تهتلك وتعتمد مدة وطريقة الاهتلاك على العوامل الاقتصادية. بينما في المخطط المحاسبي الوطني لا تظهر في الميزانية الأصول المقتناة عن طريق قرض الإيجار والالتزام المرتبط بها يظهر ضمن الأعباء. هذا ما يعزز مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ويوفر معلومات أكثر تعبيرا عن الواقع الحقيقي لميزانية المؤسسة، بالتالي إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

4-2-5- المؤونات

لا يسمح النظام المحاسبي المالي بتشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة، في حين يسمح المخطط المحاسبي الوطني بتكوين مؤونات لأعمال الصيانة الكبرى والإصلاح. لهذا فإنه حسب النظام المحاسبي المالي إثر عملية الانتقال إن وجدت في الميزانية المنجزة حسب المخطط المحاسبي الوطني مؤونة لأعمال الإصلاح والصيانة

الكبرى يجب حذف هذه المؤونة. إن عملية حذف هذا النوع من المؤونات يؤدي إلى إعداد ميزانية تعكس دائما الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عند نهاية الدورة.

4-3- تأثير النظام المحاسبي المالي على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

يتم إعداد الكشوف المالية لإعطاء المستعملين المعلومات الوافية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب. الكشوفات المالية هي الأكثر تعبيرا عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها، فالنظام المحاسبي المالي يركز على القيمة العادلة، بذلك يختلف عن فلسفة المخطط المحاسبي الوطني القائم على المفاهيم القانونية والجبائية.

في ظل ما تم الإشارة إليه في العرض السابق للكشوف المالية الرئيسية التي ألزمها النظام المحاسبي المالي، قد تم الأخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي الأول (***IAS 1***) لإعداد وعرض الكشوف المالية، كما تم استحداث ثلاث كشوف جديدة لم تكن موجودة على مستوى المرجع المحاسبي السابق وهي: جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق، مع الاحتفاظ بجدول حساب النتيجة والميزانية إلا أن هناك عدة تغيرات طرأت عليهما، نتطرق إلى أهم نقاط الاختلاف فيما يلي:

4-2-1- الميزانية

تتكون عناصر الميزانية حسب المخطط القديم من خمس مجموعات مرتبة ومصنفة حسب طبيعتها، لا تحترم تماما معيار السيولة والاستحقاقية، حيث أن الأصول المالية متواجدة ضمن الحقوق وتتكون الأصول من: الاستثمارات والمخزونات والحقوق، أما الخصوم فتتكون من الأموال الخاصة والديون.

أما ميزانية النظام المحاسبي المالي فتتكون عناصرها من: أصول غير جارية وأصول جارية في جهة الأصول، أما في جهة الخصوم فتتكون من أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية، ترتب عناصرها حسب درجة سيولة الأصول واستحقاقية الخصوم وحسب المعيار الوظيفي، هذا التبويب بإمكانه توفير المزايا التالية:

- يمكن من الحصول على معلومات أكثر سهولة للقراءة والفهم من طرف مستعمليها؛
- يسهل عملية التحليل المالي؛ فلم يعد المحلل المالي مضطرا لتحويل الميزانية المحاسبية إلى ميزانية مالية للقيام بعملية التحليل؛
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

يتم تقييم عناصر الميزانية بالتكلفة التاريخية حسب النظام المحاسبي المالي، كما يمكن الاستناد إلى :القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة، في حين كانت عناصر الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني تقيم بالتكلفة التاريخية فقط وإعادة تقييم عناصر الميزانية بالقيمة العادلة يسمح بعرض معلومات مطابقة للواقع الاقتصادي.

كما تحتوي ميزانية النظام المحاسبي المالي على المعلومات المتعلقة بالدورة الحالية والدورة السابقة، على عكس ميزانية المخطط المحاسبي السابق التي تحتوي على المعلومات الخاصة بالدورة الحالية فقط، فبإظهار الميزانية لمعلومات

السنة السابقة يسهل عملية المقارنة بين السنوات، كما أن توحيد الحسابات مع المؤسسات داخل الوطن وخارجه يسمح بعملية المقارنة فيما بينها.

4-2-2- حساب النتيجة

لم يختلف كشف حساب النتائج في النظام المحاسبي الجديد عن جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم؛ من حيث أنه بيان للأعباء والإيرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينها من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية. إلا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل إجمالي فائض الاستغلال الذي لا يدخل في حسابه الاهتلاكات والمؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في المستوى الموالي (النتيجة العملياتية)، وكذا المصاريف والإيرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية.

إلا أننا نجد أن كشف حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي يختلف عن جدول حسابات النتائج السابق في النقاط التالية:

- النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص؛
- يتم إعداده وفق منظورين حسب الطبيعة و حسب الوظيفة؛
- تتعلق المعلومات الواردة فيه بالسنة السابقة والحالية؛
- تحسب الضريبة على أساس النتيجة العادية فقط؛
- يفرق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية.

بما أن كشف حساب النتائج يحتوي على معطيات الدورة الحالية والسابقة، فهذا يمكن من المقارنة واستخلاص النتائج، كل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح أو العوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، أي التعرف على مستوى الأداء، مما يعني القدرة على أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية، وهذا بالأخذ بعين الاعتبار الكشوف المالية الأخرى طبعا.

4-2-3- الكشوف المالية الجديدة

استحدث النظام الجديد ثلاث كشوف مالية جديدة لم تكن موجودة على مستوى المرجع المحاسبي السابق، تتمثل في جدول تدفق الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وكشف الملاحق.

أولا: جدول تدفقات الخزينة

تؤدي الخزينة دورا هاما في نشاط المؤسسة، فهي تضمن بقاءها وتمثل مؤشرا هاما يسمح بإعطاء صورة عن يسرها المالي في المدى القصير، كما تستخدم في قياس احتياجات التمويل في المدى الطويل. لعل أهم ما زاد من أهمية جدول تدفقات الخزينة هو تطور الممارسة المحاسبية على مستوى الدول واستعمالها لهذا الجدول[1].

يعتبر كشف جدول تدفقات النقدية مفيدا في الإجابة على العديد من الأسئلة التي تدور في أذهان الدائنين والمستثمرين والتي تعتبر سهلة ولكنها على جانب كبير من الأهمية، من الأمثلة على هذه الأسئلة ما يلي[2]:

- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
- فيما استخدمت النقدية خلال الفترة ؟
- ما هو مقدار التغير في النقدية خلال الفترة ؟

جدول تدفقات الخزينة يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية قاعدة لتقييم قدرة المؤسسة على تسيير الخزينة، بالإضافة إلى معلومات حول استعمال هذه التدفقات. حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، بالإضافة إلى أنه يسمح بالمقارنة مع الدورة السابقة ويعتبر مهما بالنسبة للتحليل المالي.

بالتالي فاستحداث جدول تدفقات الخزينة على مستوى النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير معلومات لمستخدميه حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها. فهو يساعد على تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات وسداد التوزيعات وتفسير التباعد الزمني بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

ثانيا: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة أيضا قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الخصوم.

يساعد جدول تغيرات الأموال الخاصة مستخدميه على التعرف على التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين) في مؤسسة بين تاريخين للميزانية الزيادة أو الانخفاض في صافي موجودات المؤسسة خلال الفترة.

ثالثا: كشف الملاحق

الملاحق أو إيضاحات الكشوف المالية يجب أن يتم إعدادها بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عرض في الكشوف المالية.

---

[1] مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، صفحة 165.

[2] نوي الحاج، مرجع سابق، صفحة 76.

خلاصة الفصل الثاني

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على أهم نقاط ضعف المخطط المحاسبي الوطني والأسباب التي أدت إلى التخلي عنه، حيث تم استبداله بالنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

جاء النظام المحاسبي المالي بحلول تقنية في عملية التسجيل المحاسبي للعمليات التي لم يتم معالجتها من طرف المخطط المحاسبي الوطني كضرائب الدخل المؤجلة، كما جاء بمفهوم القيمة العادلة الذي يوفر ملاءمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي الكشوف المالية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

توفر المعلومات المعروضة في الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي الثقة والشفافية حول الوضعية المالية التي توفر أساسا من طرف الميزانية، حول مستوى الأداء الذي يوفر أساسا من طرف كشف حساب النتيجة، حول تدفقات الخزينة التي تتوفر من قبل جدول تدفقات الخزينة وحركة رؤوس الأموال التي يبرزها جدول تغيرات الأموال الخاصة.

مما يعني أنه في حالة تطبيق هذا النظام عمليا كما جاء في الجانب النظري منه سوف يرفع من فعالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المتمثلة أساسا في الكشوف المالية.

لذلك سنقوم في الفصل الثالث بدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة المتمثلة في الكشوف المالية التي أقرها النظام المحاسبي الجديد.

الفصل الثالث:

أثر تطبيق المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة للنظام المحاسبي المالي على فعالية نظام معلوماتها المحاسبي

تمهيـــــد

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاطا لما جاء في الجانب النظري للبحث، لهذا يجب إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يتم المرور بها والمعلومات التي يجب الحصول عليها، بهدف الوصول إلى استخلاص نتائج ميدانية تقود إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث من عدمها.

تتم الدراسة الميدانية على واقع مؤسسة صناعية متحصلة على شهادة الإيزو (***ISO9000***)؛ هي المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بمدينة العلمة، من أجل معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام معلوماتها المحاسبي، من خلال دراسة نوعية المعلومات التي أصبحت تعرضها الكشوف المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في المؤسسة بداية من مطلع سنة 2010.

بناء على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- **المبحث الأول:** يتناول المبحث الأول دراسة تحليلية للمؤسسة محل الدراسة، بإعطاء لمحة تاريخية عن المؤسسة والتعرف على أنواع منتجاتها، ثم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يعكس مستويات السلطة القائمة بها وكيفية تقسيم المسؤوليات والوظائف بما يكفل استمرار النشاط وتبادل المعلومات.
- **المبحث الثاني:** يتطرق هذا المبحث إلى دراسة نظام المعلومات المحاسبي الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، بالتعرف على عناصره ومكوناته.
- **المبحث الثالث:** يتم التعرض من خلاله إلى أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على فعالية منتجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة محل الدراسة؛ من خلال إجراء عملية مقارنة بين الكشوف التي أعدتها المؤسسة وفق المخطط المحاسبي الوطني وبين تلك التي أعادت معالجتها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي في سنة المقارنة. بعد ذلك تتم دراسة الأثر على نوعية المعلومات التي تعرض ضمن الكشوف المالية الرئيسية التي تنتجها المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بعد تطبيق (***SCF***).

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

يتم من خلال هذا المبحث تقديم لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة والتعرف على نوع نشاطها، مع الإشارة إلى سياسة الجودة التي تتبعها وتقديم الهيكل التنظيمي الخاص بها.

1-1- مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة

لقد وقع اختيارنا على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة كموضوع للاختبار العملي والدراسة الميدانية لعدة اعتبارات نذكر منها:

- تحتل المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مكانة معتبرة ضمن الاقتصاد الوطني، لانفرادها في مجال نشاطها على المستوى الوطني، مما يعكس كبر حجمها وتعدد العمليات فيها؛
- توظف المؤسسة إطارات سامية ذات خبرة واسعة في مجال التسيير المالي والمحاسبة؛
- تعتبر المؤسسة منفتحة على الجامعة، إذ تقدم للطلبة بعض التسهيلات لمباشرة العمل الميداني والإطلاع على الوثائق الداخلية؛
- طبقت المؤسسة النظام المحاسبي المالي بداية من الفاتح من جانفي لسنة 2010، حيث قامت بمعالجة عملياتها المحاسبية طوال الدورة وفقا لقواعد التسجيل الخاصة به. كما قامت بإعادة إعداد القوائم المالية لدورة 2009 ودورة 2008 وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي من أجل تسهيل عملية المقارنة.

1-2- لمحة تاريخية عن المؤسسة

تقرر إنشاء مصنع خاص بإنتاج العدادات في 12 جوان 1975 تبعا للمخطط التنموي الذي انتهجته الجزائر آنذاك والهادف إلى إرساء هياكل قاعدية للصناعات الثقيلة. قامت بتنفيذ هذا المشروع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (***SONELGAZ***)*، ظل هذا المصنع مكلفا بتغطية الاحتياجات الوطنية المتعلقة بالعدادات (الكهرباء، الغاز والماء). كنتيجة حتمية لإعادة الهيكلة العضوية التي مست شركة (***SONELGAZ***)، نشأت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***ENAMC***)** بناء على المرسوم رقم 83/633 المؤرخ في 05 نوفمبر 1983 والخاص بقطاعات الصناعة الثقيلة. تعد هذه المؤسسة الفريدة من نوعها على المستوى الوطني المتخصصة في هذا النوع من النشاط.

عرفت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تطورا سريعا على جميع المستويات، الأمر الذي ساعدها على الدخول في مرحلة الاستقلالية، حيث تم فحص مشروع استقلالها بمجلس الحكومة المنعقد في 19

* SONELGAZ: Société Nationale d'Electricité et du Gaz.
** ENAMC: Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et du Contrôle.

مارس 1989، لتعقد رسميا أول جمعية عمومية لها في 10 جويلية 1989، حيث تم تنصيب مجلس إدارتها، توجيه هياكلها وتحديد رأسمالها الاجتماعي الذي قدر آنذاك بـــ 000 000 30 دج.

منذ ذلك التاريخ أصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات أسهم . عرف رأسمالها الاجتماعي تطورا، حيث قدر سنة 1993 بـــ 000 000 105 دج ليرتفع بعدها إلى 000 000 560 دج سنة 1998، ليصبح منذ سنة 1999 يقدر بـــ 000 000 770 دج.

تقع المؤسسة بالمنطقة الصناعية جنوب شرق مدينة العلمة بالطريق الرابط بين باتنة والعلمة، أما مقرها الاجتماعي فيتواجد على الطريق الرابط بين العلمة ومدينة جميلة و هي في مجملها تتربع على مساحة قدرها 000 130 $م^2$، منها 45000 $م^2$ مغطاة.

تتولى المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مهام بحث، تطوير، إنتاج، تصدير، استيراد وتسويق أجهزة العد، القياس، التنظيم، الحماية وكل لواحق هذه الأجهزة ومكوناتها. إن التصنيع الإجمالي لمنتجاتها تم من خلال اقتنائها لرخص لدى أكبر الشركات العالمية المتخصصة في هذا الميدان.

1-3- نشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في مجال صناعة وتسويق أجهزة العد، القياس، التنظيم و الحماية. تقوم المؤسسة بتصنيع مجموعة متنوعة من المنتجات يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم "03": منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

الخط	المنتوج	نوعه	الدخول في الإنتاج	الشركة المانحة للرخصة
الكهرباء	**عداد الكهرباء**	- أحادي الطور: ***Monophasé*** من نوع CL 143 F3 (40-10) أمبير - ثلاثي الطور: ***Triphasé*** من نوع ML 240 F3	1980	شركة لانديس وجير (***Landis & Gyr***) (سويسرا)
	قواطع	- أحادي القطب - ثنائي الأقطاب التفاضلي F192 - رباعي الأقطاب التفاضلي F194	1985	شركة أبيبي ستوتز (***ABB-Stots***) (ألمانيا)
	أزرار التماس وموصلات حرارية	- أزرار التماس ثلاثية الأقطاب - موصلات حرارية ثلاثية الأقطاب LC1D - قاطع أزرار LR1D - أزرار التماس مساعدة CA2DN - أزرار التماس مساعدة LA1D	1990	شركة تيليميكانيك (***Télémécanique***) مجموعة شنايدر (فرنسا)
السوائل	**منتجات الغاز**	- عداد الغاز من نوع AC5M - منظم الغاز 1293-1893B	1981	شركة (***AMCO***) ***American Meter Company*** (الولايات المتحدة الأمريكية)
	عداد الماء	- أحادي القذف 3م^3/سا ***TNRE*** - متعدد القذف 3م^3/سا ***SNR15*** - متعدد القذف 5م^3/سا ***SNR20***	1981	شركة آكواميترو (***Aqua-Métro***) (سويسرا)
	موزع البنزين و المازوت	مع اختيار الرأس الميكانيكية أو الإلكترونية (***NPT3***) - التفريغ 50 لتر/ الدقيقة - التفريغ 90 لتر/ الدقيقة	1991	شركة نوفو- بنيوني (***Nuevo-Pignonie***) (إيطاليا)

المصدر: البطاقة الإشهارية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

في سنة 2005 دخلت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في شراكة مع الشركة الجزائرية للمياه (***ADE***)* ومجمع (***SMS***)**، حيث أنشأت معهما شركة مختلطة بنفس المقر، تعمل على صناعة وتسويق عدادات الماء الصناعية و المترلية[1].

1-4- الانتقال نحو تكنولوجيات جديدة

إن مصطلح "***Core business***" للمؤسسة يشتمل على صناعة وتسويق أجهزة العدادات ذات المنفعة (كهرباء وغاز بالخصوص). إن وظيفة هذه المنتوجات هو تعداد الكمية المباعة من طرف المالك للمستعمل وهذا يتطلب التدقيق في المعلومة، فالعداد في حد ذاته هو وسيلة لنقل المعلومة التي تعاد إليه.

تبلغ هذه المعلومة إلى يومنا هذا عن طريق الأعوان المكلفين مع كل ما يترتب على ذلك من سلبيات (تعطيل، تكلفة، خطر الوقوع في الخطأ... الخ) نظرا لبعدهم كل البعد عن أنظمة القراءة الأوتوماتيكية التي يطلق عليها ***AMR***.

إن ***L'AMR*** هو القراءة الأوتوماتيكية للعدادات فهو نظام شامل لتسيير العدادات بكل أصنافها (كهرباء، غاز، ماء، طاقة حرارية)، يقدم للموزع فوائد على ضوء المعطيات المخزنة في الذاكرة فهي بمثابة مساعد رئيسي للقرار، ذلك بفضل الوظائف الأربع القاعدية:

- الجمع شبه المستمر للمعلومة؛
- إمكانية تقليص آجال الفوترة من خلال قاعدة متينة؛
- مراقبة المستعمل (كشف المخالفات)؛
- التسيير عن بعد للعلاقة (خلل، انقطاع وإعادة الطاقة).

من جهة أخرى هذا النظام يمنح للموزع الرئيسي لهذه العدادات الإمكانيات التالية:

- تقليص الفترة الزمنية للمكلف بأخذ الكمية المستهلكة و الزيادة في الترددات؛
- المنفذ الدائم للمعلومات من غير الحاجة إلى حضور الزبون؛
- المعالجة الفورية لأكبر عدد من المشتركين والمعطيات.

زيادة على هذه الخصوصيات فإن هذه التكنولوجيا الجديدة تطبق سواء للمستعملين المقيمين أو للتجارة أو للصناعة ولقد تم تطويرها بصفة مختلفة من طرف العديد من شركات القياس، حيث أصبح لـــ

* ADE: Algérienne Des Eaux.
** SMS: Sensus Metering Systems.
[1] AMC, ***AMC, un partenaire à hauteur de vos exigences: Présentation***, 2009, Document internet disponible sur le site : http://www.amc-dz.com/presentation.php (Consulté le 12/12/2010)

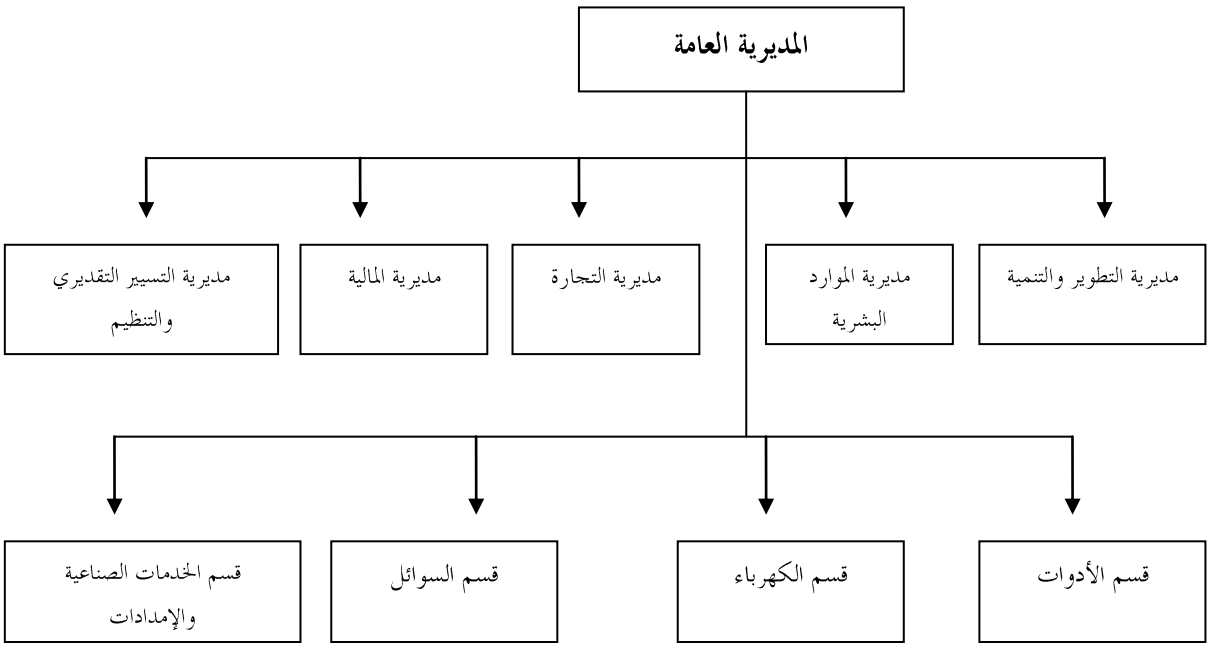
L'AMR اتجاه تطوير نحو تقارب جد مهيأ يطلق عليه ***L'AMM*** (المسير الأوتوماتيكي للعدادات) وذلك بالانتقال من القراءة إلى التسيير الأوتوماتيكي.

هذا التقارب الجديد الشامل يعطي حلولا تكنولوجية ذات جودة مع إدماج نظام تسيير و اتصالات للعدادات الأكثر تقنية.

1-5- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة مستويات السلطة القائمة بها وكيفية تقسيم المسؤوليات والأعمال بما يكفل استمرار النشاط و تبادل المعلومات، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم "08": الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة*



المصدر: وثائق المديرية العامة للمؤسسة.

يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ثلاث مستويات إدارية وهي:

أ- المديرية العامة

هي أعلى مستوى إداري بالمؤسسة وممثلة في شخص المدير العام الذي يهتم بالإشراف العام على نشاط المؤسسة ككل.

* يمكن الإطلاع على الهيكل التنظيمي المفصل للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) في الملحق رقم "01"

ب- الإدارات الوظيفية

تتكون من خمس مديريات مركزية موزعة كما يلي:

- مديرية التطوير والتنمية

هذه المديرية مكلفة بما يلي:

- تطوير منتجات المؤسسة؛
- المصادقة على نوعية منتجاتها (تنميط المنتجات و فق معايير***ISO*** *)؛
- متابعة المشاريع الجديدة؛
- دراسة ومتابعة ملفات المؤسسة.

- مديرية الموارد البشرية

تتولى هذه المديرية:

- تطبيق النصوص القانونية المعمول بها على المستوى الوطني والخاصة بقانون العمل؛
- تحديد سياسة إدارة الموارد البشرية على مستوى المؤسسة (الأجور، الحوافز، التوظيف، التكوين، المنازعات الاجتماعية وغيرها)، بالإضافة إلى متابعة تنفيذها.

- المديرية التجارية

إن هذه المديرية مسؤولة عن:

- تسويق جميع منتجات المؤسسة على مستوى الوطن؛
- البحث على أسواق خارجية؛
- دراسة أسواق المؤسسة ومتابعة منافسيها سواء في الداخل أو الخارج؛
- تحسين رقم أعمال المؤسسة؛
- تحسين خدمات ما بعد البيع.

- مديرية المالية

تعمل مديرية المالية على:

- البحث عن مصادر التمويل الداخلية و الخارجية؛
- مسك حسابات المديرية العامة؛
- تحضير الميزانية الموحدة للمؤسسة (توحيد حسابات المؤسسة ككل)؛
- تنفيذ مهمات تدقيق مالية و محاسبية من خلال دائرة التدقيق.

- مديرية التسيير التقديري والتنظيم

تشرف هذه المديرية على:

* ISO: International Organization for Standardization.

- إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد إجراءات العمل بها؛
- تحضير الميزانيات التقديرية و تقارير التسيير الدورية؛
- وضع قنوات الاتصال للإعلام الآلي بالمؤسسة.

ج- الأقسام التشغيلية

عددها أربعة وهي كالآتي:

- قسم الكهرباء

يتخصص هذا القسم في تصنيع وتركيب وبيع عدادات الكهرباء، القواطع، أزرار الالتماس والموصلات الحرارية بأنواعها ويعد من أهم أقسام المؤسسة من حيث رقم الأعمال وعدد العمال.

يتكون قسم الكهرباء من ستة دوائر:

- دائرة الموارد البشرية، المحاسبة والمالية؛
- دائرة البيع والشراء؛
- دائرة الصيانة؛
- دائرة إنتاج القواطع والموصلات الحرارية؛
- دائرة إنتاج العداد الكهربائي؛
- الدائرة التقنية.

- قسم السوائل

هو مكلف بتصنيع، تركيب وبيع عدادات الغاز والماء وموزعات البترين والمازوت.

- قسم الأدوات

يقوم هذا القسم بتصنيع بعض القطع التي تستخدم في إنتاج العدادات بأنواعها، كما يتولى عملية شراء و تصليح القوالب المستخدمة في صنع تلك القطع.

- قسم الخدمات الصناعية والإمدادات

يهتم هذا القسم بكل ما يتعلق بالخدمات من: أمن، معاملات العبور، حضيرة المؤسسة، أعمال الصيانة وغيرها.

المبحث الثاني: دراسة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

نحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على النظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة محل الدراسة الذي يقوم بإنتاج المعلومات المحاسبية، ذلك بإعطاء صورة واضحة عن بنية النظام المحاسبي المعتمد من طرف المؤسسة، كما يتم التطرق لأهم مكوناته المادية، البشرية والبرمجية التي تتفاعل فيما بينها من أجل تحقيق أهداف النظام. كما يتم التطرق إلى سيرورة عمل نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة بداية من مدخلاته إلى عمليات المعالجة التي تتم عليها من أجل الحصول على المخرجات التي يتم إصدارها لمختلف الاستخدامات.

2-1- بنية نظام المعلومات المحاسبي المعتمد في المؤسسة

تعتبر منتجات نظام المعلومات المحاسبي الأساس الذي تبنى عليه الكثير من القرارات المختلفة بالنسبة لمستخدميها، نجد أن المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة من المؤسسات التي تولي اهتماما كبيرا لهذا المجال، يتجلى ذلك من خلال سعيها نحو بناء نظام محاسبي متكامل وشامل يمكنها من الاستجابة إلى كل حاجاتها، سواء تعلق ذلك بالمحاسبة العامة أو بالمحاسبة التحليلية.

تعتمد المؤسسة على نظام محاسبي آلي من أجل توفير حاجاتها من المعلومات، ذلك بإدخال الحاسوب واستعمال البرامج الخاصة في المحاسبة، كما أنشأت شبكة داخلية للانترنيت تمكن العديد من المحاسبين من العمل الجماعي في إطار تقاسم المهام والإمكانيات.

تعود جذور النظام المحاسبي الآلي المطبق في المؤسسة إلى فترة التبعية إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، حيث حاولت المؤسسة آنذاك تألية نظامها المحاسبي عبر تطوير بعض تطبيقات الإعلام الآلي الخاصة. هذه التطبيقات من شأنها التكفل بمعالجة بعض الوظائف التي تقوم بها المؤسسة بصورة متكررة كالفوترة وتسيير المخزون.

تواصلت جهود المؤسسة في بناء نظام محاسبي كفيل بتغطية حاجاتها المعلوماتية، ذلك بمحاولة تطوير تطبيقات أخرى تقوم بمعالجة مختلف النشاطات والأعمال التي تقوم بها المؤسسة والعمل على الربط بينها بتطوير واجهة عمل من شأنها توفير أداة تسمح بالاستعمال السهل والبسيط لجملة التطبيقات المحاسبية التي تم تطويرها. بذلت المؤسسة جهودا كبيرة من أجل تحقيق التكامل والترابط بين مختلف التطبيقات التي تم تطويرها للحصول على نظام محاسبي متكامل وموحد، بما يضمن استمرارية المعالجة المحاسبية عبر تقليل تدخل العنصر البشري إلى أقل قدر ممكن، وتفادي المعالجات المزدوجة والمتكررة لنفس البيانات، ما يمثل جهودا وأموالا ضائعة.

2-2- العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

يتكون نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من العناصر الرئيسية التالية[1]:

- العنصر البشري؛
- المكونات المادية؛
- البرامج المحاسبية؛
- شبكة المعلومات المحاسبية.

2-2-1- العنصر البشري

يعمل الأفراد على السير الحسن للنظام المحاسبي، حيث يقومون بتزويده بالبيانات اللازمة ثم برمجتها للقيام بالمعالجات المطلوبة، كذا تحديد نوعية المخرجات من حيث الشكل والمحتوى أيضا (تصميم المخرجات)، يتمثل العنصر البشري في المحاسبين والمبرمجين.

يقوم المحاسبون بتزويد النظام بالمدخلات، مراجعة القيود المشكوك فيها، إنشاء مختلف المقاربات وكذا إنشاء الميزانيات. في حين يقوم المبرمجون بمراقبة، مراجعة وصيانة النظام المحاسبي الآلي، بالإضافة إلى إصدار الأمر للنظام لمعالجة اليوميات المساعدة وطبع مختلف التقارير المطلوبة.

2-2-2- المكونات المادية

يتوفر النظام المحاسبي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة على حاسوب مركزي، ترتبط به جملة من الطرفيات والطابعات تستعمل من أجل إدخال، تلقي، تخزين واسترجاع البيانات المحاسبية بهدف معالجتها على مستوى الحاسوب المركزي. تقوم المكونات المادية بعرض نتائج المعالجة على مختلف وسائط عرض المعلومات المتوفرة.

يتم فيما يلي عرض أهم المكونات المادية المستعملة في النظام المحاسبي للمؤسسة، مع إبراز الدور الذي تلعبه في سير نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة محل الدراسة:

أولا: الحاسوب المركزي

يخزن الحاسوب المركزي جملة التطبيقات المحاسبية التي يستعملها المحاسبون من مختلف أقسام المؤسسة لمعالجة البيانات المختلفة. يتيح هذا الحاسوب إمكانية تعدد المستخدمين وتعدد المهام للجهاز.

يقوم الحاسوب المركزي بجملة من الوظائف والأعمال على مستوى النظام المحاسبي للمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة تتمثل في:

- تخزين واسترجاع الملفات؛

[1] بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- إدارة الشبكة؛
- إدارة المستخدمين؛
- تحقيق الأمن.

أ- تخزين واسترجاع الملفات

يقوم الحاسوب المركزي بتخزين التسجيلات المحاسبية التي يتم إدخالها إلى النظام عبر مختلف الطرفيات التي تتواجد على مستوى أقسام المؤسسة في الملفات المخصصة لكل تسجيل، مع مراعاة التاريخ الذي تحمله اليومية المساعدة.

تعبر الملفات المستعملة على مختلف الحسابات التي تستقبل مبالغ الحسابات المسجلة في اليومية المساعدة حسب رقم الحساب الذي تحمله تلك الحسابات التابع للدليل المحاسبي (كانت سابقا تعتمد على حسابات المخطط المحاسبي الوطني أما حاليا فتعتمد على مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي).

ب- إدارة الشبكة

يقوم الحاسوب المركزي بإدارة الشبكة من حيث السياسة التي يتحدد على أساسها استعمال الإمكانيات المادية المتوفرة من ذاكرة لتخزين البيانات ومعالج لمعالجة البيانات وطابعات لطبع المخرجات، لتفادي وقوع اكتظاظ في الشبكة المعلوماتية المستعملة في نظام المعلومات المحاسبي.

ج- إدارة المستخدمين

يحدد الحاسوب المركزي الصلاحيات الممنوحة لكل مستخدمي الإمكانيات المادية للنظام المحاسبي، كما يقوم بتحديد الأفراد والأطراف التي يمكنها أو لا يمكنها استعمال النظام حفاظا على سلامة الإمكانيات المادية وصحة البيانات والمعلومات المحاسبية.

د- تحقيق الأمن

يسهر الحاسوب المركزي على توفير الحماية والأمن للنظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية التي يحتوي عليها، ذلك عن طريق تطبيق سياسة أمنية تهدف إلى التحكم في الأفراد مستعملي النظام باستعمال كلمات مرور للدخول إلى النظام.

يقوم النظام المحاسبي بحفظ التسجيلات المحاسبية الشهرية بصورة دورية على أشرطة مغناطيسية تفاديا لضياع الملفات المخزنة في الذاكرة.

ثانيا: الطرفيات *terminaux*

إن الطرفيات المستعملة في المؤسسة عبارة عن جهاز يتكون من شاشة عرض ولوحة مفاتيح وواجهة استعمال، ما يجعلها شبيهة بدرجة كبيرة بالحاسوب العادي، إلا أنها تنفرد بكونها مجردة من المكونات المادية التي تمكنها من معالجة البيانات على مستوى الأقسام المختلفة للمؤسسة، ذلك لكونها ترتبط بجهاز الحاسوب المركزي عن طريق شبكة معلوماتية تمتد من موقع المستخدم إلى موقع الحاسوب المركزي.

تستعمل الطرفيات لأداء جملة من الوظائف على مستوى نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة تتمثل أساسا فيما يلي:

- إدخال البيانات إلى النظام المحاسبي؛ حيث تستعمل الطرفيات في تغذية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة بالمدخلات (البيانات المحاسبية الخاصة بمختلف تعاملات المؤسسة)، يتم معالجتها بصورة آلية على مستوى الحاسوب المركزي.
- استعراض التسجيلات والمخرجات المحاسبية؛ باستعراض مختلف التسجيلات والقوائم التي يخزنها الحاسوب المركزي، مما يسمح بإجراء عملية تصحيح الأخطاء من طرف المحاسبين قبل طبع تلك الوثائق.

ثالثا: الطابعة

تستعمل الطابعة كما هو معروف لعرض مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، حيث يتم طبع مختلف المخرجات المخزنة على الملفات التي تستعمل لتخزينها على مستوى ذاكرة الحاسوب المركزي مباشرة على الطابعة.

2-2-3- البرامج المحاسبية

تعتمد المؤسسة في إطار المعالجة الآلية للبيانات على جملة من التطبيقات المحاسبية الخاصة التي تم تطويرها من طرف مبرمجي المؤسسة، كما تم بناء واجهة استعمال تمكن المستعمل من الاستعمال البسيط والسهل لمختلف التطبيقات المحاسبية من أجل إدخال، معالجة، تصحيح ومراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بإثبات كافة الوقائع والأحداث الاقتصادية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفا فيها.

نظرا للعدد الكبير للتطبيقات المحاسبية المستعملة في المؤسسة والوظائف التي تقوم بها يتم ذكر أهمها فيما يلي:

أولا: واجهة الاستعمال

واجهة الاستعمال أو الاستخدام هي واجهة البرنامج المحاسبي الذي يتعامل معه المستخدم؛ أي هي النافذة التي تسمح للمستخدم باستعمال مختلف التطبيقات التي يتكون منها النظام المحاسبي. تشمل أساسا الجزء المرئي الذي يتكون عادة من نوافذ، إيقونات، حقول كتابة وجداول إلكترونية، تمكن من القيام بمختلف الوظائف المحاسبية التي يمكن للنظام تأديتها أو تساهم في إعطاء معلومات واضحة وكافية للمستخدم.

ثانيا: تطبيق التسيير الآلي للمخزون

تحاول المؤسسة الاستجابة إلى احتياجات الإنتاج والبيع بالحجم وفي الوقت المناسبين، بهدف تفادي حدوث أي ضياع في طاقة الإنتاج أو قدرات البيع المتاحة للمؤسسة، ما دفعها إلى تطوير تطبيق محاسبي خاص بالتسيير الآلي للمخزون. حيث يتم تسيير مخزونات المؤسسة بعد كل عملية شراء أو بيع، وكذا التنبيه بضرورة

إصدار الطلبيات في الأوقات المناسبة، مع مراعاة الحد الأدنى من مخزون الأمان الذي يجب توفره في مخازن المؤسسة من طرف البرنامج المحاسبي.

يعتمد التسيير الآلي للمخزون في المؤسسة على مختلف البيانات المحاسبية التي يتم إدخالها آليا إلى النظام المحاسبي عبر الطرفيات المتواجدة على مستوى مخازن المؤسسة، فهي تعكس حركات المخزون الناتجة عن عمليات البيع (دورة الإيرادات)، الشراء (دورة النفقات) التي يتم معالجتها من طرف التطبيق المحاسبي الخاص بتسيير المخزون بصورة آلية، ذلك بإجراء مختلف التغييرات الكمية والقيمية اللازمة على المخزونات. نذكر فيما يلي أهم مميزات التسيير الآلي للمخزون على مستوى المؤسسة:

- ضمان التدفق الجيد للمخزون من وإلى المؤسسة؛ حيث تتم عمليات البيع وشراء المخزونات وفق إستراتجية تجنب المؤسسة تكاليف إضافية قد يتسبب فيها تلف، ضياع أو نفاذ المخزون؛
- الوقاية من حالات نفاذ المخزون من خلال المتابعة المستمرة له، حيث يمكن في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون؛
- الكشف عن أي تكدس في المخزون أو استهلاك غير عادي، ذلك بفضل أنظمة الرقابة على المخزون.

ثالثا: تطبيق التسيير الآلي للاستثمارات

تسير الاستثمارات في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بالاعتماد على تطبيق محاسبي مخصص لهذا الغرض، حيث يسهر التطبيق على أداء جملة من الوظائف كحساب الإهتلاكات الخاصة بكل استثمارات المؤسسة المعرضة للاهتلاك في نهاية الدورة المحاسبية، كما يحتفظ بقائمة في شكل ملف الكتروني تحتوي بشكل مفصل على كل الاستثمارات التي تحوزها المؤسسة، كما يراقب هذا التطبيق عمليات شراء وبيع الاستثمارات. في نهاية الدورة يؤخذ الملف الخاص بالاستثمارات ويطبع من أجل إجراء عملية مقارنة بالجرد المادي لموجودات المؤسسة وإجراء التصحيحات اللازمة عليه.

رابعا: تطبيق التسيير الآلي لأجر العمال

تعتبر عملية حساب الأجر الشهري لعمال المؤسسة من العمليات الأكثر صعوبة وتعقيدا، حيث يستلزم أداء مثل هذه العمليات حدا أدنى من المعلومات المختلفة كالمستوى المعرفي للعمال وحالتهم العائلية ونوع عقد العمل الذي يربطهم بالمؤسسة، إضافة إلى العدد الإجمالي لساعات العمل التي يتم احتسابها لهم في مختلف الأقسام.

نظرا لعدد العمال المعتبر وكون عملية حساب الأجر تتطلب جهدا ووقتا كبيرين لتأديتها وتتكرر بصفة شهرية، هذا ما دفع بالمؤسسة إلى بناء تطبيق محاسبي من شأنه الاستجابة إلى هذا التحدي. يسمح التطبيق المستعمل بالحساب الآلي لأجرة كل العمال التابعين للمؤسسة، ذلك بفضل تزويد التطبيق بكل المعلومات الضرورية لذلك، بهدف الحصول على الأجر الشهري لكل عامل مباشرة بسهولة ودون جهد.

خامسا: تطبيق المراقبة المباشرة على مدخلات النظام

تعتبر المراقبة على النظام المحاسبي الآلي أكثر أهمية ودقة مما هي عليه في مراجعة المحاسبة اليدوية، نظرا لكون النظام المحاسبي الآلي قادرا على معالجة حجم كبير جدا من البيانات المحاسبية، ما يرفع من احتمال وقوع بعض الأخطاء في عملية إدخال البيانات من اليوميات المساعدة، والتي يجب تصحيحها قبل القيام بمعالجتها.

تؤثر صعوبة تتبع مسار العمليات المحاسبية في النظام المحاسبي الآلي تأثيرا سلبيا على عملية المراجعة، ما يفتح المجال أمام ظواهر الاختلاس وسرقة الأموال في المؤسسات، هذا ما دفع بالمؤسسة إلى بناء تطبيق إلكتروني (مدمج في النظام المحاسبي) من شأنه الفحص المباشر للبيانات التي يتم إدخالها عبر مختلف الطرفيات بإجراء جملة من الاختبارات المنطقية عليها.

2-3-4- شبكة المعلومات المحاسبية

تتمتع المؤسسة بشبكة معلومات خاصة بنقل البيانات المحاسبية من مختلف أقسام المؤسسة إلى مصلحة الإعلام الآلي. تستعمل الأسلوب المركزي في الربط والمعالجة، يتميز هذا النوع من الشبكات بسيطرة الحاسوب المركزي على كامل عمليات معالجة البيانات وعمليات الاتصال بين مختلف الطرفيات التي تكون تلك الشبكة، ما يجعل السير الحسن للمعلومات والبيانات عبر الشبكة مرهونا بسلامة الحاسوب المركزي من التعطل أو الأعطاب المادية.

2-3- مكونات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

يتكون نظام المعلومات المحاسبي الخاص بالمحاسبة المالية لدى المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة من مدخلات، معالجة ومخرجات على غرار غيره من الأنظمة، نتناولها فيما يلي[1]:

2-3-1- المدخلات

تتميز المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بكبر حجمها وتنوع منتجاتها، لذلك تقوم بعدة عمليات تنحصر في مختلف الأنشطة، يبدو ذلك جليا من خلال عدد العمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة سواء مع المحيط الخارجي؛ المتمثلة في عمليات البيع والشراء أو من خلال التبادلات الداخلية اللازمة للقيام بعمليات الإنتاج والصيانة...إلخ.

ينتج عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة تدفق البيانات التي يتم إرسالها إلى نظام المعلومات المحاسبي من أجل تجميعها، تنظيمها وإعطائها صبغة كمية من أجل معالجتها، حيث يتم تسجيل العمليات في الدفاتر بالتوازي مع حدوثها.

[1] بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

يمكن تقسيم هذه العمليات حسب الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، حيث تتجمع ضمن الدورة الكاملة لمعالجة العمليات، نتناولها حسب الدورة التي تنتمي إليها وأهم هذه الدورات هي كما يلي:

أ- دورة النفقات

كما رأينا سابقا في الفصل الأول – فيما يخص الدورة الكاملة لمعالجة العمليات- أن أهم نشاط تقوم به دورة النفقات هو عملية الشراء، في حين تعتبر عملية الشراء من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، حيث تمكنها من توفير كل المواد والمستلزمات التي تحتاجها لضمان سير مختلف نشاطاتها.

تنحصر عملية الشراء في المؤسسة أساسا في شراء المواد الأولية ومختلف الاستثمارات اللازمة لقيام المؤسسة بنشاطها. تقوم المؤسسة بعملية الشراء من أجل تموينها بالعناصر التالية:

- مكونات المنتجات؛
- المواد الأولية الخاصة بالمنتجات، مواد الصيانة، الأدوات و القوالب؛
- المواد الثانوية الخاصة بالمنتجات؛
- قطع غيار التجهيزات؛
- وسائل القطع؛
- التجهيزات.

تضع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة شروطا للتعامل مع الموردين، حيث لا تتعامل مع أي مورد ما لم يتم اعتماده و يتم اعتماد المورد من ناحيتين اثنتين هما:

- الاعتماد التقني؛
- الاعتماد الاقتصادي.

يتعلق الاعتماد التقني بمدى مطابقة التموينات للمواصفات المحددة من طرف المؤسسة، بعد الفحص يتولى القسم التقني (إذا ما تعلق الأمر بالمواد الأولية، الثانوية أو الأدوات) أو قسم الصيانة (إذا ما تعلق الأمر بقطع الغيار والتجهيزات) إصدار قرار الموافقة التقنية، ذلك نتيجة لمطابقة المشتريات للمواصفات المحددة. يرسل هذا القرار إلى قسم الشراء الذي يتولى متابعة إجراءات الشراء.

أما الاعتماد الاقتصادي فيتركز على تنافسية العروض المقدمة من طرف المورد بالإضافة إلى نتائج تحليل ملف المورد. تتم مراجعة ملفات الموردين سنويا وذلك بتحليل ملفاتهم فيما يخص السعر، الالتزام بشروط التموين، النوعية...الخ، كما تتم هذه العملية بمشاركة مختلف الهياكل التي لها علاقة بسيرورة الشراء.

عندما يستوفي المورد الشروط الضرورية، تقوم مصلحة الشراء بإضافة اسمه على قائمة الموردين بقرار من رئيس مصلحة الشراء للقسم المعني.

ب- دورة الإيرادات

تتعلق دورة الإيرادات بمعالجة البيانات الخاصة بعمليات البيع وتحصيل النقدية، مع العلم أن عملية البيع تمثل النقطة الحرجة التي يتحدد على أساسها مستوى الإيراد المالي الذي ستتحصل عليه المؤسسة كمقابل لمختلف منتجاتها، مما يجعل العملية تنال جل الاهتمام من طرف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لضمان مستوى معتبر من التدفقات المالية الداخلة، التي من شأنها ضمان بقاء واستمرار المؤسسة في نشاطها.

ج- دورة الأجور

على غرار عمليات البيع والشراء، هناك بعض العمليات الأخرى التي تأخذ صفة الدورية (أسبوعية، شهرية، فصلية...الخ)، تعتبر أقل تكرارا من الأنشطة السابقة، لكن تكرارها يرتبط بمدة زمنية محددة، ما يجعلها عمليات دورية يسهل التحكم فيها بتكرار معالجتها بوتيرة مستمرة، أهمها معالجة أجور العمال.

بسبب العدد الكبير للعمال في المؤسسة محل الدراسة قامت ببناء برنامج محاسبي آلي -كما ذكرنا سابقا- خاص بإدخال البيانات المتعلقة بالأجور لتسهيل عملية المعالجة.

د- دورة الإنتاج

بسبب كبر حجم المؤسسة وحجم منتجاتها بالإضافة لتعدد أقسامها تعتبر معالجة بيانات العمليات المتعلقة بالإنتاج عملية معقدة وتتطلب العديد من الفواتير والمستندات، حيث يتم تجميع البيانات في المؤسسة من واقع أوامر الإنتاج وطلبات شراء المواد الأولية وسجلات المخازن وغير ذلك من مصادر البيانات المتعلقة بالإنتاج.

تعتبر عمليات المخزون من العمليات التابعة لعمليات البيع والشراء (دورة الإيرادات والنفقات) كونها ترتبط ارتباطا وثيقا بها، فكلما باعت المؤسسة منتجاتها أو جزء من بضاعتها سيؤثر ذلك على مستوى المخزونات. حيث يجب تسليم المبيعات إلى الزبون بإخراجها من مخازن المؤسسة، ونفس الشيء فيما يخص عملية الشراء للمواد الأولية أو البضائع، حيث ترفع هذه العملية من مستوى المخزونات في المؤسسة، فكل من عمليات الشراء والبيع تتبعها حركة في مخزون المؤسسة. لذلك قامت بتطوير تطبيق محاسبي خاص بالتسيير الآلي للمخزون.

توجد مجموعة من العمليات المختلفة الأخرى التي تقوم بها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة تتميز بقلة تكرارها وصدفة حدوثها، تتعلق هذه العمليات أساسا بالمصاريف الاستثنائية؛ كالتعويضات التي تدفع للغير نتيجة محاكمات قضائية والتلف في بعض المخزونات. نظرا لاكتساب هذه العمليات صبغة الاستثناء يصعب التحكم في التدفقات المعلوماتية التي تنتج عنها من جهة، ومن جهة أخرى يصعب برمجتها بصورة آلية في النظام المحاسبي الآلي لغير المحاسبين (المبرمجون)، نظرا لعدم إحاطتهم بكل الحالات التي يمكن الوقوع فيها، ما يبرز أهمية مساهمة ومشاركة المحاسبين في بناء نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة.

2-3-2- المعالجة

تبدأ المعالجة المحاسبية لمختلف البيانات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة عبر مختلف أقسامها على مستوى دوائر المحاسبة والمالية التابعة لكل قسم.

تعتمد المؤسسة في معالجة البيانات المحاسبية في نظامها المحاسبي على نظام آلي يتكون من جملة من الحواسيب المزودة ببرنامج محاسبي، ترتبط بشبكة انترنيت تسمح لها بالاتصال بمصلحة الإعلام الآلي التابعة للمؤسسة. إلا أن المعالجة لا تتم بالاعتماد على الحواسيب فقط، إذ يتدخل العنصر البشري بغرض تجميع وتبويب مختلف الأحداث الاقتصادية وتلخيصها لتغذية النظام المحاسبي الآلي بالبيانات (مدخلات)، بالإضافة إلى برمجتها بالبرامج اللازمة للقيام بالمعالجات المطلوبة وتحديد نوعية المخرجات من حيث الشكل والمحتوى (عملية تصميم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي).

يمكن تلخيص مختلف خطوات المعالجة في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة محل الدراسة في الخطوات التالية:

أولا: تسجيل العمليات في اليوميات المساعدة

تبدأ هذه المرحلة عند استلام مصلحة المحاسبة والمالية التابعة إلى أحد أقسام المؤسسة مستندات تخص تعاملات اقتصادية أو مالية تكون المؤسسة طرفا فيها كفواتير البيع والشراء، الشيكات، الوثائق البنكية...الخ، يتم تسليم المستندات إلى أحد المحاسبين التابعين للمصلحة.

من خلال الدراسة الميدانية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وجدنا أن المؤسسة تتبع سياسة التخصص في المهام لكل محاسب، إذ يوجد محاسب خاص بكل عملية محددة:

- محاسب خاص بعمليات الشراء؛
- محاسب خاص بعمليات البيع؛
- محاسب خاص بعمليات المخزون والاستثمار؛
- محاسب خاص بالعمليات البنكية؛
- محاسب خاص بعمليات التصدير والاستيراد (مع الخارج).

يتم اختيار المحاسب الذي سيستلم تلك المستندات اعتمادا على طبيعة العملية التي ترتبط بها تلك المستندات، بعدها يقوم بالتسجيل المحاسبي لتلك العملية استنادا إلى البيانات والمعلومات التي تحملها المستندات.

ثانيا: إدخال اليوميات المساعدة إلى النظام المحاسبي الآلي

بعد إعداد اليوميات المساعدة لكل المعاملات اليومية التي تقوم بها المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة، يسلم المحاسبون اليومية المساعدة التي قاموا بإعدادها إلى المحاسب المكلف بإدخال البيانات التي تحملها تلك الوثائق إلى النظام المحاسبي عبر طرفية القسم المخصص لذلك، حيث توجد طرفيات مخصصة لعملية إدخال البيانات التي تحتوي عليها اليوميات المساعدة في كل قسم من أقسام المؤسسة.

تأخذ البيانات المحاسبية شكل ملف إلكتروني تسجل فيه البيانات المحتواة في اليوميات المساعدة تبعا لتسلسلها الزمني، يمكن الإشارة إلى أن هناك بعض العمليات أو القيود التي يقوم النظام المحاسبي بتسجيلها بصورة تلقائية في الملف دون الحاجة إلى تدخل المحاسب في ذلك (كعمليات حركة المخزون).

بعد انتهاء عملية تسجيل مختلف العمليات اليومية الخاصة بالشهر تتم عملية إقفال التسجيلات الشهرية، يترتب على ذلك قيام النظام المحاسبي بإصدار حالة العمليات المحاسبية الخاصة بالشهر، إضافة إلى محضر القيود المشكوك في صحتها الذي يعبر عن القيود التي تم مراجعتها بصورة آلية من طرف النظام المحاسبي الآلي ويشك في صحتها (سواء الشك في المبالغ، الحسابات، الشرح أو الشهر ...الخ).

بعد عملية تصحيح القيود المحاسبية المشكوك في صحتها بإدخال القيود التصحيحية عبر مختلف الطرفيات، يقوم النظام المحاسبي بعملية الترحيل الآلي للقيود التي يحتوي عليها الملف الالكتروني لليوميات الشهرية المصححة نحو ملفات دفتر الأستاذ التي تأخذ شكل ملفات إلكترونية متتابعة ممكن الوصول إلى بياناتها مباشرة.

يخصص ملف واحد من تلك الملفات لكل حساب رئيسي من حسابات المحاسبة، كما يمكن أن يضم الملف الرئيسي ملفات فرعية تمثل مختلف الحسابات الفرعية للحسابات الرئيسية للمحاسبة، فالحسابات الفرعية تابعة لحساب رئيسي واحد ووحيد، والارتباط بينها يتحدد حسب رقم الحسابات.

بعد ذلك يتم إعداد جدول ميزان المراجعة الخاص بالنشاط الشهري للمؤسسة، ذلك بالقيام بعملية التجميع الآلي لأرصدة الحسابات الفرعية في الحسابات الرئيسية التابعة لها (تستعمل المؤسسة نوعين من ميزان المراجعة الأول مفصل جدا في أرقام الحسابات والثاني مختصر جدا في أرقام الحسابات، لذلك تختلف عملية تجميع الحسابات بين الأول والثاني)، ثم يقوم النظام المحاسبي بعملية فتح ملف خاص بميزان المراجعة، وبعدها ترحيل أرصدة كل الحسابات إلى ذلك الملف.

عند استلام رئيس مصلحة الإعلام الآلي الأمر من طرف الإدارة العامة، يقوم بعملية طبع مختلف القوائم التي تحتاجها الجهات المختلفة للمؤسسة، كما يقوم رئيس مصلحة الإعلام الآلي بعد كل عملية طبع للقوائم المالية الشهرية التابعة للمؤسسة بعملية حفظ الملفات على شريط مغناطيسي مع تحديد التاريخ على واجهة الشريط.

2-3-3- المخرجات

كما ذكرنا سابقا فإن المخرجات في المؤسسة تتمثل في تقارير مالية وأخرى إدارية، لكن ما يهمنا في دراستنا هو مخرجات نظام المحاسبة المالية. رأينا في الفصل الثاني أن هذه المخرجات قد تغيرت من حيث العدد، الشكل والمحتوى إثر تبني المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد.

كانت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة حسب المخطط المحاسبي الوطني تقدم كل القوائم المالية التي تبناها المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجميع الملاحق. أما حاليا فأصبحت المؤسسة تنتج الكشوف المالية التي أقرها النظام المحاسبي المالي بشكلها الجديد و المتمثلة في:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة؛
- كشف الملاحق.

كما تقدم المؤسسة بالإضافة إلى الكشوف المالية الرئيسية وثائق مالية أخرى، يمكن تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين:

أولا: الوثائق الخاصة بأقسام المؤسسة المختلفة

تتصف هذه المجموعة من الوثائق بالجزئية؛ حيث يتم إنجازها خصيصا للاستعمال الداخلي للمؤسسة، بالتحديد لاستعمالها داخل الأقسام المختلفة للمؤسسة من أجل متابعة محاسبة كل قسم على حدة ومدى مساهمته في تحقيق نتائج المؤسسة. كما تساهم في إعطاء نظرة واضحة حول المؤسسة من حيث نشاطها، منتجاتها، عملائها، ومورديها، كذا نقاط القوة والضعف التي تتميز بها، تقوم الأقسام التشغيلية بإعداد بعض الكشوف الرئيسية الخاصة بها، فمثلا يقوم قسم الكهرباء بإعداد جميع الكشوف الرئيسية المتمثلة في: "الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وكشف الملاحق"، أما جدول تغيرات الأموال الخاصة فهو خاص بالمديرية العامة. تقوم الأقسام التشغيلية بإعداد بعض القوائم بغرض الاستخدام الداخلي تتمثل أساسا في:

- اليومية الشهرية؛
- دفتر الأستاذ؛
- ميزان المراجعة؛
- القائمة التفصيلية لأجور العمال؛
- قائمة جرد المخزون.

أ- اليومية

اليومية الشهرية عبارة عن وثيقة مطبوعة تصدرها مصلحة الإعلام الآلي بعد عملية تصحيح العمليات المحاسبية الخاصة بالشهر على اليومية الشهرية المعالجة، تحتوي اليومية الشهرية (المصححة) على مجاميع الأشهر السابقة، إضافة إلى قيود العمليات الشهرية التي تم إثباتها في كل اليوميات المساعدة.

يمكن الإشارة إلى أن التسلسل الزمني في اليوميات مبني على تاريخ إنشاء اليوميات المساعدة وليس تاريخ وقوع العمليات، إلا أن هذان التاريخان يتساويان في أغلب الأحيان نظرا لسرعة معالجة العمليات المختلفة في النظام المحاسبي الآلي.

ب- دفتر الأستاذ

عبارة عن وثيقة مطبوعة يصدرها النظام المحاسبي بعد القيام بعملية الترحيل الآلي لمختلف عمليات اليومية الشهرية إلى الحسابات التابعة لها. تأخذ تلك الوثيقة شكل صفحات تخصص كل واحدة منها لمتابعة حساب معين، كما تحتوي كل صفحة على أرصدة مختلف الحسابات للأشهر السابقة، إضافة إلى تفصيل إجمالي الحركات أو التدفقات المدينة والدائنة الخاصة بكل حساب.

ج- ميزان المراجعة

بعد القيام بعملية الترصيد والتجميع الآلي لمختلف الحسابات الشهرية التابعة لدفتر الأستاذ، تسلم نسخة عن وثيقة ميزان المراجعة إلى مصلحة المحاسبة التابعة إلى مختلف أقسام المؤسسة، بغية تمكينها من إنشاء الميزانيات الخاصة بكل قسم من أقسام المؤسسة كلا على حدة، وإجراء مختلف المقاربات الشهرية كالمقاربات البنكية ومقاربة المخزون.

د- القائمة التفصيلية لأجور العمال

عبارة عن وثيقة مطبوعة تحتوي على تفصيل الأجور الشهرية مستحقة الدفع لكل عامل من عمال المؤسسة، إضافة إلى الحجم الساعي المفصل لكل عامل.

ه- قائمة جرد المخزون

عبارة عن وثيقة مطبوعة تحتوي على تفصيل كميات وقيم مختلف المواد الأولية، البضائع، والمنتجات المتواجدة في مخازن المؤسسة في نهاية الشهر المعني، ينشئ النظام المحاسبي هذه القائمة بالاعتماد على تطبيق المخزونات.

يقوم البرنامج آليا بتغيير مستوى المخزونات والقيم بعد كل عملية تقوم بها المؤسسة، ما يسمح بمتابعة المخزونات بصفة آنية ومستمرة، تسلم نسخة من هذه القائمة إلى مصلحة المحاسبة التابعة لمختلف أقسام المؤسسة.

ثانيا: الوثائق الخاصة بالمؤسسة

تعبر هذه الوثائق بصفة كلية عن النتائج المحققة من طرف المؤسسة، إذ يتم فيها تجميع النتائج المحققة من طرف مختلف أقسام المؤسسة خلال الدورة. يتم انجاز هذه القوائم لغرض الاستعمال الخارجي للمؤسسة، أو بالتحديد لاستعمالها كأدلة أمام مختلف الهيئات الخارجية (مصلحة الضرائب، الشركاء الأجانب، المساهمون...الخ)، وتساهم هذه القوائم في إعطاء نظرة شاملة حول نشاط المؤسسة، وتتضمن هذه المجموعة

القوائم المالية التالية بالإضافة إلى الكشوف الخمسة الرئيسية التي تقوم المديرية العامة بإعدادها اعتمادا على الكشوف الجزئية لكل قسم حسب وظائفه:

أ- اليومية

عبارة عن وثيقة تجميعية لمختلف المطبوعات التي أصدرتها مصلحة الإعلام الآلي للأقسام المختلفة، تحتوي على مجاميع الأشهر السابقة إضافة إلى قيود العمليات الشهرية التي كانت المؤسسة طرفا فيها.

ب- دفتر الأستاذ

عبارة عن وثيقة مطبوعة يصدرها النظام المحاسبي في نهاية كل دورة بعد القيام بعملية تجميع الأرصدة التابعة لمختلف حسابات المؤسسة، يمكن الإشارة إلى أن تلك الوثيقة تحوي أرصدة مختلف الحسابات الخاصة بالمؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة بصورة مجمعة؛ أي دون تمييز بين الحسابات التابعة لمختلف الأقسام.

ج- ميزان المراجعة

عبارة عن وثيقة مطبوعة يصدرها النظام المحاسبي بعد القيام بعملية الترصيد الآلي لمختلف الحسابات الرئيسية الشهرية التابعة لدفتر الأستاذ. تستعمل هذه الوثيقة لإجراء مختلف المقاربات كالمقاربات البنكية، ذلك اعتمادا على المقارنة بين الأرصدة الثلاثة المتحصل عليها في ميزان المراجعة أولا ورصيد المقاربة المحاسبية (القيم التي تحملها المستندات) ثانيا، في الأخير مقاربة سجل المدخلات والمخرجات.

المبحث الثالث: أثر الانتقال من *PCN* إلى*SCF* على فعالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة

إن الانتقال لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يقتضي الالتزام بمجموعة من الشروط، قام بوضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (***IASB***) والقوانين المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، من أجل ضمان الحد الأدنى من المعلومات ذات النوعية الجيدة.

تضمن النظام الجديد إدخال معالجات جديدة وقواعد تقييم وتسجيل جديدة، بالإضافة إلى تغير شكل، عدد ومضمون الكشوف المالية. لذلك ندرس أثر تلك المتغيرات على فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة "***AMC***"، تلك الفعالية تتجسد في جودة منتجاته المتمثلة أساسا في الكشوف المالية؛ حيث تعتبر الكشوف المالية ذات جودة عالية إذا كانت تعبر بصدق عن الوضعية المالية، مستوى الأداء المالي وتدفقات الخزينة وحركة رؤوس الأموال.

على هذا الأساس نقوم بدراسة الكشوف الرئيسية المعدة وفق (***SCF***) إثر تطبيقه الفعلي في المؤسسة محل الدراسة سنة 2010 والمتمثلة في الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى دراسة أثر الانتقال على التقارير المرحلية المعدة في سنة المقارنة والخاصة بالميزانية وحساب النتائج لدورة 2009.

3-1- أثر تطبيق (*SCF*) على الوضعية المالية للمؤسسة

في هذا الإطار نقوم بدراسة أثر الانتقال على الميزانية الافتتاحية لسنة 2010، بالمقارنة بين الميزانيتين في 2010/01/01؛ الميزانية الأولى معدة حسب المخطط المحاسبي الوطني والثانية معدة حسب النظام المحاسبي المالي. كما نقوم بدراسة تحليلية للميزانية المقفلة في دورة 2010 إثر التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي (***SCF***).

3-1-1- أثر الانتقال على الميزانية الافتتاحية لدورة 2010

تطبيقا لمبدأ الرجعية الذي يعني أن تطبيق المعايير لأول مرة على الميزانية الافتتاحية يكون بطريقة وكأن المؤسسة تطبق المعايير المحاسبية الدولية من قبل، وضعت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة مقاربة بين النظام القديم والنظام الجديد؛ حيث قامت بإعادة معالجة الكشوف المالية (الميزانية وحساب النتائج) المقفلة في سنة 2009 والمعدة حسب المخطط المحاسبي الوطني (***PCN***) وفقا للنظام المحاسبي المالي (***SCF***).

اعتمادا على الوثائق المتوفرة لدينا نقوم بإجراء مقارنة بين عناصر الميزانية حسب النظامين، لذلك سنقدم أولا الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 (حسب المخطط المحاسبي الوطني) بالاعتماد على الميزانية المقفلة في سنة 2009 المعدة حسبه. بعد ذلك نعرض الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 (حسب النظام المحاسبي المالي) بالاعتماد على الميزانية المقفلة في سنة 2009 والتي أعيد معالجتها وفق مبادئ وقواعد النظام الجديد، بالمقارنة بين عناصر

الميزانيتين يتبين لنا أثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة.

أولا: الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني

بالاعتماد على ميزانية المؤسسة المقفلة في دورة 2009، نقوم بعرض الميزانية الافتتاحية للمؤسسة حسب المخطط المحاسبي الوطني في 01 جانفي 2010 في الجدول الموالي:

جدول رقم "04": الميزانية في 2010/01/01 حسب *PCN*

الوحدة: KDA

الأصـــــــول	المبالغ الإجمـالية	الاهتلاكات والمؤونات	المبـالغ الصافية	الخصـــــوم	المبـــالغ
الاستثمـــارات				**الأمـوال الخاصـة**	
الاستثمارات المعنوية	–	–	–	رأس المال الاجتماعي	1,462,825
الاستثمارات المادية	4,667,400	3,470,822	1,196,578	الاحتياطات	502,891
				فارق إعادة التقييم	242,616
				نتيجة قيد التخصيص	478,604
				مؤونات الأخطار والتكاليف	1,355,492
مجموع الاستثمـارات	**4,667,400**	**3,470,822**	**1,196,578**	**مجمـوع الأمـوال الخاصـة**	**5,563,824**
مجموع المخـزونـات	**729,659**	**263,092**	**466,567**		
الحقـــــوق				**الديـــون**	
مدينو الاستثمارات	3,698,525	–	3,698,525	ديون الاستثمارات	115,190
مدينو المخزونات	125	–	125		
تسبيقات على الحسابات	22,742	–	22,742	تسبيقات تجارية	47,771
تسبيقات الاستغلال	756,362	–	756,362	ديون أخرى	1,116,838
الزبائن	628,186	70,024	558,163		
النقدية	623,167	–	623,167		
مجمـوع الحقـوق	**5,729,107**	**70,024**	**5,659,084**	**مجمـوع الديـون**	**1,279,799**
مجمـوع الأصـول	**11,126,166**	**3,803,938**	**7,322,228**	**مجمـوع الخصـوم**	**7,322,228**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة حسب (***PCN***) في 2009/12/31 (انظر الملحق رقم "02")

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الحقوق تمثل الجزء الأكبر من مجموع الأصول بنسبة **77%**، في حين لا تمثل قيمة الاستثمارات سوى **16%** من المجموع الكلي للأصول. أما في جهة الخصوم فنجد أن قيمة الأموال الخاصة تمثل نسبة **76%** من المجموع الكلي للخصوم، فيما تمثل الديون الإجمالية نسبة **24%** من الخصوم.

ثانيا: الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي

أعدت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الميزانية الختامية لسنة 2009 حسب النظام المحاسبي المالي، على أساسها قمنا بإعداد الميزانية الافتتاحية لسنة 2010، يتم تلخيصها بالجدولين التاليين؛ حيث يعرض الجدول الأول عناصر الأصول، في حين يعرض الجدول الثاني عناصر الخصوم:

جدول رقم "05": الميزانية في 2010/01/01 حسب (*SCF*) – أصول–

الوحدة: KDA

الأصـــــول	المبـــلغ الإجمـــالي	الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبـــلغ الصـــافي
الأصـــول غيـــر الجاريـــة			
التثبيتات المعنوية	–	–	–
التثبيتات المادية	4.667.400	3.470.822	1.196.578
التثبيتات المالية	2.229.817	–	2.229.817
مجموع الأصـــول غـــير الجاريـــة	**6.897.217**	**3.470.822**	**3.426.395**
الأصـــول الجـــاريـــة			
المخزونات	729.659	263.092	466.567
الزبائن	626.186	70.024	558.163
مدينون آخرون	15.195	–	15.195
الضرائب و ما شابهها	751.772	–	751.772
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	12.261	–	12.261
الخزينة	2.091.875	–	2.091.875
مجمـــوع الأصـــول الجاريـــة	**4.228.948**	**333.116**	**3.895.833**
مجمـــوع الأصـــول	**11.126.166**	**3.803.938**	**7.322.228**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المقفلة في 2009/12/31 حسب (***SCF***) (انظر الملحق رقم "04")

من الجدول نلاحظ أن قيمة الأصول غير الجارية (التثبيتات أو الاستثمارات) تمثل نسبة **46.8%** من قيمة الأصول والباقي تثبيتات جارية.

جدول رقم "06": الميزانية في 2010/01/01 حسب (*SCF*) – خصوم -

الوحدة: KDA

الخصـــــوم	المبالـــــــــغ
رؤوس الأمـــوال الخاصـــة	
رأس مال تم إصداره	1.462.825
علاوات و احتياطات	2.502.891
فارق إعادة التقييم	242.616
نتيجة السنة المالية	478.604
مجمـــوع الأمـــوال الخاصـــة	**4.686.936**
الخصـــوم غيـــر الجـــارية	
مؤونات مختلفة	1.355.492
ديون أخرى غير جارية	155.190
مجمـــوع الخصـــوم غير الجاريـــة	**1.470.682**
مجمـــوع الخصـــوم الجاريـــة	**1.164.609**
مجمـــــوع الخصـــــوم	**7.322.228**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المقفلة في 2009/12/31 حسب ***SCF*** (انظر الملحق رقم "05")

ثالثا: المقارنة بين الميزانيتين

اعتمادا على الميزانية الافتتاحية لسنة 2010 حسب النظامين (***PCN*** و***SCF***) وبالمقارنة بينهما، نلاحظ أن مجموع الأصول والخصوم (مجموع الميزانية) لم يتأثر بعملية الانتقال ذلك راجع للأسباب التالية:

- عدم اعتماد المؤسسة على الأصول الممولة عن طريق قرض الإيجار، مما يعني عدم إدراج أصول جديدة لمجموع أصول الميزانية المعدة وفق (***SCF***)؛
- ميزانية المؤسسة حسب (***PCN***) لم تكن تحتوي على مصاريف إعدادية، لذلك لم يتم حذف قيمتها من أصول الميزانية المعدة وفق (***SCF***)؛

- لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم أصولها حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي، بمعنى عدم التزام المؤسسة بقواعد التقييم المنصوص عليها في مشروع النظام المحاسبي المالي؛
- لم تقم المؤسسة بإعادة النظر في قيمة وطريقة حساب الاهتلاك حسب الظروف الاقتصادية، لذلك لم تتغير قيمة التثبيتات في ميزانية (***SCF***) عنها في ميزانية (***PCN***).

إلا أنه بالنظر إلى عناصر الميزانية والمقارنة بينها حسب ميزانيتي (***PCN*** و ***SCF***)، نجد أن تلك العناصر قد تأثرت بالانتقال نحو (***SCF***)، بسبب تغير طرق تسجيل بعض العناصر. نحاول في الجدول الموالي إبراز أثر الانتقال على عناصر الميزانية:

جدول رقم "07": أثر الانتقال من (*PCN*) إلى (*SCF*) على عناصر الميزانية

الوحدة: KDA

العنـــــاصر	المبـــــــــالغ		الفـــــــرق	
	PCN	***SCF***	دج	%
أصول غير جارية (استثمارات مادية، معنوية و مالية)	1.196.578	3.426.395	**2.229.817**	**+ 65**
المخزونات	466.567	466.567	–	–
الحقوق	5.659.084	3.429.266	**2.229.817**	**– 39**
الأموال الخاصة	6.042.428	4.686.936	**1.355.492**	**– 22.4**
الخصوم غ الجارية	115.190	1.470.682	**1.355.492**	**+ 1176**
الخصوم الجارية	1.164.609	1.164.609	–	–

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانيتي 2009/12/31 حسب (*PCN* و*SCF*)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن تأثر عناصر الميزانية سواء من جهة الأصول أو جهة الخصوم كان متباينا، نقوم بتفصيل هذا التأثير أو التغيير فيما يلي:

- **بالنسبة للأصول غير الجارية**

يعتبر التغير إيجابيا بنسبة **65%** وهذا يعود إلى إدراج بعض عناصر الحقوق المتمثلة في سندات المساهمة وسندات التوظيف ضمن التثبيتات المالية في الأصول غير الجارية، حيث يعتبرها النظام المحاسبي المالي من ضمن الاستثمارات.

نلاحظ من الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أن التثبيتات المالية تعتبر بندا مهما نسبيا ضمن هيكل أصول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، حيث تمثل حوالي **65 %** من القيمة الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي **30%** من القيمة المحاسبية لإجمالي الأصول، لذلك كان لإعادة ترتيب عناصر الميزانية أثرا إيجابيا بنسبة كبيرة في الرفع من القيمة الإجمالية للاستثمارات، مقارنة بقيمتها في الميزانية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني. هذا الارتفاع كان نتيجة لاحترام مبدأ السيولة في ترتيب عناصر الأصول وفق النظام المحاسبي المالي، مما أثر على هيكل الوضعية المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

- **بالنسبة للأصول الجارية**

نلاحظ أن هذه الفئة تتكون من المخزونات والحقوق، فالمخزونات لم تتغير قيمتها على اعتبار أن المؤسسة تتبع نفس طرق التقييم (طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة) التي أتى بها مشروع النظام المحاسبي المالي. أما بالنسبة للحقوق فقد انخفضت بنسبة **39%**، ذلك يعود إلى إعادة ترتيب أصول الميزانية (احترام مبدأ السيولة في ترتيب عناصر الأصول)؛ فجزء من الحقوق عبارة عن أصول غير جارية والمتمثلة في سندات المساهمة وسندات التوظيف.

- **بالنسبة للأموال الخاصة**

يعتبر تأثير الانتقال من الميزانية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني إلى الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي على الأموال الخاصة سلبيا بنسبة **22.4%**؛ ذلك راجع لاستبعاد مؤونة الأخطار والتكاليف إلى الخصوم غير الجارية، إذ أن ميزانية النظام المحاسبي المالي تعتبرها ديونا طويلة الأجل على المؤسسة. لأن أصل المؤونات ليس أموالا تحت تصرف المؤسسة لذلك لا يمكن إدراجها ضمن عناصر الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي وهو ما يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بصدق.

- **بالنسبة للخصوم غير الجارية**

الخصوم غير الجارية في ميزانية النظام المحاسبي المالي تعبر عن الديون المستحقة على المؤسسة في الآجال الطويلة، نجد بالمقارنة بين الميزانيتين (***PCN*** و***SCF***) أن هذه الفئة قد تغيرت قيمتها إيجابا بقيمة **1.355.492**، أي أن قيمتها تضاعفت بـــ **12** مرة، هذا راجع إلى إعادة ترتيب عناصر الخصوم بإدراج مؤونة الأخطار والتكاليف المستحقة في الأمد الطويل ضمن مجموعة الخصوم غير الجارية وحذفها من مجموعة الأموال الخاصة باحترام مبدأ الاستحقاق في ترتيب عناصر الخصوم.

- **بالنسبة للخصوم الجارية**

الخصوم الجارية هي الديون المستحقة على المؤسسة في آجال قصيرة، هذه المجموعة لم تتغير قيمتها، بسبب عدم وجود مؤونات قصيرة الأجل، كما لم تقم المؤسسة بإعادة معالجة الضرائب المؤجلة على الخصوم كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة على الأصول.

نستنتج مما سبق أن هيكل الوضعية المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة قد تأثر نتيجة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، بسبب إعادة ترتيب عناصر الميزانية بأصولها وخصومها حسب معيار السيولة والاستحقاق كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (***IAS1***). كما تأثر هيكل الوضعية المالية بسبب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (***IAS 37***) فيما يخص تسجيل المؤونات و المعيار الدولي (***IFRS1***) الخاص بعملية الانتقال إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

3-1-2- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الميزانية المقفلة في 2010/12/31

قامت المؤسسة بإعداد الميزانية المقفلة في 2010/12/31 على أساس التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي، نستعرضها في الجدولين المواليين (الجدول الأول خاص بعناصر الأصول والجدول الثاني خاص بعناصر الخصوم):

جدول رقم "08": ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2010/12/31 (أصول)

الوحدة:KDA

الأصـــــول	الملاحظـات	2010			2009
		المبلـغ الإجمـالي	الاهتلاكات والمؤونات و خسائر القيـمة	المبـلغ الصـافي	المبـلغ الصـافي
الأصـــول غيـــر الجاريـــة					
التثبيتات المعنوية	–				
برامج المعلوماتية وما شابهها	–	628	21	607	–
التثبـيتات المـادية	–				
أراضي	–	456.430		456.430	456.430
تهيئة الأراضي	–	668.709		91.705	98.985
مباني	–	1.864.552		482.473	454.140
تركيبات تقنية	–	1.234.234		90.436	56.070
تثبيتات مادية أخرى	–	480.513		31.111	30.668
تثبيتات جاري إنجازها	–	6.985		6.985	284
التثبيـتات المـالية	–				
سندات المساهمة	–	28.860		28.860	28.860
سندات مثبتة أخرى	–	1.950.000		1.950.000	2.200.000
الودائع و الكفالات المدفوعة	–	720		720	957
ضرائب مؤجلة على الأصول	–	4.539		4.539	–
مجموع الأصول غير الجارية	**–**	**6.696.170**	**3.552.304**	**3.143.867**	**3.426.395**
الأصـــول الجاريـــة	–	–	–		
المخزونات	–	925.408	232.674	692.734	466.567
ديون دائنة و استخدامات مماثلة	–	363	–	363	–
الزبائن	–	456.797	70.024	386.774	558.163
مدينون آخرون	–	2.503	–	2.503	15.195
الضرائب وما شابهها	–	904.730	–	904.730	751.772
النقدية و ما شابهها					
توظيفات وأصول مالية أخرى جارية	–	2.178.306	–	2.178.306	1.468.708
الخزينة		771.840		771.840	623.167
مجموع الأصول الجارية	**–**	**5.225.418**	**302.698**	**4.952.721**	**3.895.833**
المجموع الكلي للأصول	**–**	**11.951.589**	**3.855.001**	**8.096.587**	**7.322.228**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانية المؤسسة المقفلة في 2010/12/31 (أصول) (انظر الملحق رقم "07")

جدول رقم "09": ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2010/12/31 (خصوم)

الوحدة :KDA

الخصوم	2010	2009
الأموال الخاصة		
رأس المال	1.462.825	1.462.825
علاوات و احتياطات	2.872.371	2.502.891
فارق إعادة التقييم	242.616	242.616
نتيجة السنة المالية	590.737	478.604
مجموع الأموال الخاصة	**5.168.548**	**4.686.936**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	-	-
ضرائب مؤجلة على الخصوم	3.202	-
مؤونات مختلفة	1.194.106	1.355.492
ديون أخرى غير جارية	100.900	115.190
مجموع الخصوم غير الجارية	**1.298.207**	**1.470.682**
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	353.636	121.419
ضرائب	708.056	732.612
عملاء دائنون	44.892	47.770
ديون أخرى	327.274	85.870
خزينة سلبية	195.974	176.938
مجموع الخصوم الجارية	**1.629.831**	**1.164.609**
المجموع ا لكلي للخصوم	**8.096.587**	**7.322.228**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانية المؤسسة المقفلة في 2010/12/31 (خصوم) (انظر الملحق رقم "08")

تظهر ميزانية المؤسسة لسنة 2010 والمعدة على أساس التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسة معلومات غنية؛ حيث أن كيفية ترتيب الأصول والخصوم إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية تبين تفاصيل كثيرة لم تكن موجودة على مستوى ميزانية المخطط المحاسبي الوطني، يمكن تلخيص التفاصيل المتضمنة في الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- تتضمن الميزانية ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية؛ التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، يتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو بقيمة التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، ذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها (قياس الأداء).

يقدم كشف الميزانية أو كما يعرف بقائمة المركز المالي (الوضعية المالية) المعدة وفق النظام المحاسبي المالي معلومات مفيدة لمستخدمي الكشوف المالية للمؤسسة، حيث يبين هذا الكشف معلومات تتعلق بما يلي:

أ- التوازن المالي

يمكن تعريف التوازنات المالية بأنها التقابل القيمي والزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة واستعمالاتها من جهة ثانية، حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذلك تختلف عناصر الاستخدامات التي توافق درجة سيولتها. بالنظر إلى ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لسنة 2010 المعدة ضمن التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي، تتبين مدى قدرة المؤسسة على تمويل تثبيتاتها المادية، المعنوية والمالية من مصادرها الداخلية دون اللجوء إلى القروض؛ حيث تمثل الأصول غير الجارية نسبة **60,8 %** من قيمة الأموال الخاصة، أي أن الأموال الخاصة تمول جميع الأصول غير الجارية وجزء لا بأس به من الأصول الجارية، مما يدل على أن المؤسسة في حالة مالية جيدة وغير معرضة للعجز المالي، إلا أنها تضيع فرص استثمارية كبيرة.

ب- السيولة

تتمثل السيولة بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، فكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المؤسسة أقدر على تسديد التزاماتها. هذا ما ينطبق على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، فهي قادرة على تسديد التزاماتها، بحيث تمثل نسبة النقدية التي تملكها المؤسسة **181%** من الخصوم الجارية، كما تمثل **102%** من مجموع الخصوم الجارية وغير الجارية. بهذا فالمؤسسة قادرة عن طريق خزينتها على تسديد التزاماتها القصيرة الأجل، بالإضافة إلى جميع التزاماتها الطويلة الأجل.

تعبر النسب السابقة على توفر المؤسسة على فائض في السيولة، كما يدل أيضا على سوء تسيير المؤسسة لخزينتها لأنها تتحمل تكلفة فرصة بديلة في استثمار السيولة المتوفرة لديها.

ج- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المؤسسة للديون الطويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان عليها التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرتها على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع درجة المخاطرة. نجد أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تعتمد على الديون الطويلة بنسبة ضئيلة جدا، هذا يجعلها في موقف مالي جيد وغير معرضة لمخاطر الإفلاس.

د- قياس الأداء

يعبر الأداء عن قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها في تحقيق مزيد من الأرباح، حيث تقدم الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تطورا عن حجم نشاط المؤسسة؛ من خلال ملاحظة تطور مجموع الأصول بواسطة عملية المقارنة بين السنة الحالية والسنة التي تسبقها 2010.

نلاحظ من بنود ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لسنة 2010 أن مجموع أصولها قد ارتفعت قيمته سنة 2010 بنسبة **10,5%** مقارنة بسنة 2009، هذه النسبة لا تكفي للحكم على حسن أداء إدارة المؤسسة، حيث لابد من التعرف حسن استغلال تلك الأصول في تحقيق الأرباح.

يمكن الاعتماد في هذا الإطار على التعرف إلى نسبة الأرباح مقارنة بمجموع الأصول، تعرف هذه النسبة بالعائد على الأصول كما تسمى بالمردودية الاقتصادية. توضح هذه العلاقة مصدر الأداء الأفضل أو السيئ، فإذا كان معدل العائد على الأصول مرتفعا يكون سببه أن الإدارة أكثر كفاءة في التحكم ومراقبة التكاليف وهو ما يعكسه مؤشر هامش الربح المرتفع أو باستخدام أفضل للأصول وهو ما يعكسه مؤشر منفعة الأصول أو عن طريق التحسين في كلا الحالتين، في المقابل يعود الأداء الضعيف لجانب منها أو لكليهما. تحسب هذه العلاقة كما يلي:

معدل العائد على الأصول = النتيجة الصافية/ إجمالي الأصول

بحساب معدل العائد على الأصول (معدل المردودية الاقتصادية) للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة قدر بـــ **0,07 أي 07%** سنة 2010، هذه النسبة تعني أن المؤسسة تتحصل على 07 وحدات نقدية مقابل استخدام 100 وحدة نقدية من موجودات المؤسسة، فيما قدر سنة 2009 بـــ **0,06** أي **06%**، مما يعني تحسن أداء المؤسسة في استغلالها لمواردها لتحقيق مزيد من الأرباح.

كما تستخدم عدة مؤشرات أخرى تستخلص مباشرة من الميزانية المعدة وفق (***SCF***) لقياس الأداء، نأخذ مثلا نسبة المردودية المالية؛ التي تعبر عن نسبة الربح المتحصل عليه مقابل استثمار وحدة نقدية واحدة من الأموال الخاصة، لذلك تسمى هذه النسبة بمعدل العائد على الأموال الخاصة ويحسب بالعلاقة التالية:

معدل العائد على الأموال الخاصة = النتيجة الصافية/ مجموع الأموال الخاصة

- بحساب معدل العائد على الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لدورة 2010 وجدناه يساوي **11%**، هذا المعدل يعني أن المؤسسة تحقق عائدا يقدر بـــ 11 وحدة نقدية من استثمار 100 وحدة نقدية كأموال خاصة.

أما معدل العائد على الأموال الخاصة لدورة 2009 فقدر بـــ **10%**، يدل تطور العائد على الأموال الخاصة على تحسن أداء المؤسسة في تحقيق عوائد أكبر على استثمارها لأموالها. كما يعبر هذا المؤشر عن المرونة المالية، حيث يقيس قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة وتفادي مخاطر تعرض المؤسسة للفشل أو العجز المالي.

إن حساب المؤشرين السابقين لقياس الأداء ليس الغاية منه تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة بقدر ما هو وسيلة لإبراز أهمية كشف النتيجة أو قائمة المركز المالي –التي أتى بها النظام المحاسبي الجديد– في قياس الأداء بطريقة مباشرة وتعبر بصورة واضحة عن الواقع الاقتصادي والمالي للمؤسسة.

ه- تطور أصول المؤسسة

تعطي ميزانية (***SCF***) أيضا تصورا عن تطور حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية، هذا ما تبرزه الميزانية المقفلة في سنة 2010 للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، حيث نجد ما يلي:

- **التثبيتات المعنوية**

بالمقارنة مع دورة 2009 قامت المؤسسة محل الدراسة باقتناء برامج المعلوماتية وأدرجتها ضمن حساب التثبيتات المعنوية، حسب ما نصت عليه قواعد التقييم والإدراج المنصوص عليها في مشروع النظام المحاسبي المالي (***SCF***)، هذا ما تبرزه ميزانية المؤسسة "***AMC***" المعدة وفقه، خصص لهذا الحساب (برامج المعلوماتية) قسط اهتلاك ثابت لمدة خمس سنوات قدرها متخصصون في مجال المعلوماتية بالمؤسسة.

- **التثبيتات المالية**

بالمقارنة مع الدورة السابقة نلاحظ أن المؤسسة قد أضافت بندا جديدا للتثبيتات المالية متمثلا في الضرائب المؤجلة على الأصول، حيث قام المحاسبون في المؤسسة بتحديد قيمة الضرائب التي تستردها المؤسسة في الدورات اللاحقة، ثم قاموا بإدراجها ضمن الأصول غير الجارية، في حين أهملوها في الميزانية المعدلة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد لسنة 2009، مما يصعب عملية مقارنة قيمتها بين السنتين بطريقة مباشرة من الميزانية.

كما نلاحظ في جهة الخصوم إضافة الضرائب المؤجلة على الخصوم وهي تمثل مستحقات تدفعها المؤسسة لمصلحة الضرائب في الدورات اللاحقة. مما يجعل منها موردا تستخدمه المؤسسة في تمويل أصولها.

- **التثبيتات المادية**

فيما يخص القواعد العامة للتقييم حسب قوانين النظام المحاسبي المالي، فإنه في نهاية كل دورة يستوجب على المؤسسة تقدير وتفحص فيما إذا كان هناك أصل من أصولها قد فقد قيمته.

إذا وجد مؤشر على ذلك يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل، التي تقيم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الممكن الحصول عليه والقيمة النفعية؛ التي تعبر عن القيمة الحالية للتدفقات المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها.

إلا أننا نلاحظ من ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة أنها لم تأخذ بعين الاعتبار تدهور قيم التثبيتات، كما لم تقم بإعادة النظر في تحديد طريقة وقسط الاهتلاك. بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فإنه من الصعب الحصول على أي مؤشرات تدل على احتمال وجود خسارة الانخفاض في قيمة أصل ما، نظرا لصعوبة الحصول على معلومات دقيقة؛ حيث يصعب الحصول على الكثير من المؤشرات كالقيمة السوقية للأصل، معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية، القيمة السوقية للمؤسسة...الخ؛

تعتبر عملية تقدير القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل منفردا من الأمور الصعبة مع العلم أن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الممكن الحصول عليها من الأصل وتقيم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، ذلك للأسباب التالية:

- عدم إمكانية تحديد صافي سعر بيع الأصل لغياب سوق نشط خاص بالأصول التي تمتلكها المؤسسة وغياب أي معلومات عن الأصول المماثلة، فالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تعتبر المؤسسة الوحيدة التي تختص في هذا المجال على مستوى الوطن؛
- صعوبة تحديد القيمة الاستعمالية للأصل منفردا، فجميع الأصول ليست لها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، حيث تشترك العديد من الأصول في التدفقات النقدية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

نظرا لصعوبة تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصول بشكل منفصل تستطيع المؤسسة اللجوء إلى استخدام طريقة الوحدات المولدة للنقدية ***(UGT)***. الوحدة المولدة للنقدية كما تناولناها في الفصل الثاني هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد، التي ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة، تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الناتجة لباقي الأصول. ففي غالب الأحيان تشترك مجموعة من الأصول في عملية إنتاج السلع أو تقديم خدمات، ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة يمكن تحديدها بشكل منفصل، بهذا تتحدد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي ينتمي إليها.

3-2- التأثير على حساب النتائج

بالإضافة إلى المؤشرات التي تستعمل لقياس الأداء عن طريق الميزانية هناك عدة مؤشرات يعتمد حسابها على المؤشرات التي يتضمنها حساب النتائج. فبتغير طريقة إعداد حساب النتائج – وفق النظام المحاسبي المالي- تغيرت طريقة حساب بعض المؤشرات لقياس الأداء، لذلك نقوم بدراسة أثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام الجديد على قيمة بعض النتائج وطريقة حساب بعض المؤشرات التي تستخدم في قياس الأداء.

3-2-1- المقارنة بين حساب النتيجة (*PCN*) وحساب النتيجة (*SCF*) لدورة 2009

نقوم بعملية المقارنة بين جدول حساب النتائج المعد حسب المخطط المحاسبي الوطني في 2009/12/31 وكشف حساب النتيجة الذي قامت المؤسسة الوطنية لأجهزة والمراقبة بتعديله وفقا للنظام المحاسبي المالي لنفس الدورة.

أولا: جدول حساب النتائج وفق (*PCN*)

يستعرض الجدول الموالي جدول حساب النتائج المعد حسب المخطط المحاسبي الوطني لدورة 2009:

جدول رقم "10": جدول حساب النتائج حسب *PCN* في 2009/12/31

الوحدة : KDA

رقم الحساب	البيـــــــان	مديـــن	دائـــــن
70	مبيعات بضاعة	–	154.792
60	بضاعة مستهلكة	118.054	–
80	**الهامش الإجمالي**		**36.738**
80	الهامش الإجمالي	–	36.738
71	إنتاج مباع	–	3.051.321
72	إنتاج مخزن	57.255	-
73	إنتاج المؤسسة لنفسها	–	–
74	خدمات	–	68.013
75	تحويل تكاليف الإنتاج	–	7.075
61	مواد مستهلكة	1.839.416	–

62	خدمات	81.000	–
81	**القيمة المضافة**	**–**	**1.185.475**
81	القيمة المضافة	–	1.185.475
77	نواتج متنوعة	–	126.880
78	تحويل تكاليف الاستغلال	–	137.139
63	مصاريف العمال	532.685	-
64	الضرائب و الرسوم	85.459	-
65	المصاريف مالية	23.700	-
66	مصاريف متنوعة	19.088	-
68	اهتلاكات و مؤونات	51.428	-
83	**نتيجة الاستغلال**	**–**	**737.134**
79	نواتج خارج الاستغلال	–	126.381
69	أعباء خارج الاستغلال	294.502	-
84	**نتيجة خارج الاستغلال**	**164.120**	**–**
83	نتيجة الاستغلال	-	737.134
84	نتيجة خارج الاستغلال	164.120	-
880	**النتيجة الإجمالية**	**–**	**573.013**
889	الضرائب على الأرباح	94.409	-
88	**النتيجة الصافية**	**–**	**478.604**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسسة المعد وفق ***PCN*** في: 2009/12/31 (انظر الملحق رقم "03")

ثانيا: حساب النتيجة حسب (*SCF*)

قامت المؤسسة كما ذكرنا سابقا بإعادة إعداد حساب النتائج لسنة 2009 حسب ما نص عليه مشروع النظام المحاسبي، ليسمح بعملية المقارنة مع حساب النتائج للدورة الموالية، مع العلم أن المؤسسة الوطنية لأجهزة والمراقبة قد أعدت هذا الجدول حسب الطبيعة، يقوم الجدول الموالي بعرض محتوياته:

جدول رقم: "11": حساب النتائج (حسب الطبيعة) للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31

الوحدة: KDA

الحســـــــابـــات	2009
رقم الأعمال	3 274 125
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	(57 255)
الإنتاج المثبت	-
إعانات الاستغلال	-
1. إنتاج السنة المالية	**3 216 870**
المشتريات المستهلكة	1 957 470
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	105 400
2. استهلاك السنة المالية	**2 062 870**
3.القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)	**1 154 000**
أعباء المستخدمين	(404 218)
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	(85 337)
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**664 445**
المنتجات العملياتية الأخرى	51 261
الأعباء العملياتية الأخرى	(12 864)
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	(273 454)
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	-
5. النتيجة العملياتية	**429 388**
المنتوجات المالية	143 751
الأعباء المالية	(126)
6. النتيجة المالية	**143 625**
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	**573 013**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	(94 409)
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية	3 469 138
مجموع أعباء الأنشطة العادية	2 990 534
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**478 604**
العناصر غير العادية – المنتوجات–	-

العناصر غير العادية – الأعباء–	-
9. النتيجة غير العادية	-
10. النتيجة الصافية للسنة المالية	**478 604**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على حساب النتائج للمؤسسة المعد وفق SCF في: 2009/12/31 (انظر الملحق رقم "06")

ثالثا: أثر الانتقال إلى (*SCF*) على مختلف النتائج

نلاحظ من الجدولين السابقين أن إعداد حساب النتائج حسب (***SCF***) قد تغير شكلا ومضمونا، حيث يختلف هذا الجدول عن جدول حسابات النتائج حسب (***PCN***) في كونه يبرز كيفية تشكيل النتيجة، كما يضيف أرصدة ذات أهمية مثل الفائض الإجمالي للاستغلال (***EBE***)* والذي يبرز نتيجة الاستغلال قبل أثر سياسة الاهتلاك ورصيد النتيجة المالية.

في الجدول الموالي تتبين أهم الفروق أو آثار الانتقال من (***PCN***) إلى (***SCF***) على مختلف النتائج:

جدول رقم "12": الأثر على مختلف النتائج

الوحدة : KDA

عناصر النتيجة	المبالغ		الفروق	
	PCN	***SCF***	الدينار	النسبة %
القيمة المضافة	1.185.475	1.154.000	31.448 -	2.6 -
نتيجة الاستغلال	737.134	429 388	307,746 -	41,7-
إجمالي نواتج الاستغلال	3.480.889	3.216.871	264.019 -	7.6 -
إجمالي تكاليف الاستغلال	2.092.471	2.552.425	459.954 +	22 +
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	1.388.418	664.445	3723.97-	52 -
النتيجة الإجمالية	573.004	573.004	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدولين السابقين.

من الجدول أعلاه يمكن تلخيص الفرق بين عناصر النتيجة بالمقارنة بين حسابات النتائج المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني وتلك المعدة وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

* EBE: Excédent Brut d'Exploitation

أ- بالنسبة للقيمة المضافة

تأثرت القيمة المضافة سلبا بنسبة **2,6%** ما بين المعالجة القديمة والجديدة؛ يعود هذا الانخفاض إلى حذف قيمة الحساب المتعلق بتحويل تكاليف الإنتاج (الحساب75) من مجموع قيم القيمة المضافة في جدول حساب النتائج حسب (***SCF***) -هذا الحساب لا يتعلق بالمصاريف الإعدادية- وقد قامت المؤسسة بدمجه حسب حساب النتيجة المعد وفق (***SCF***) في النواتج المتعلقة بالاستغلال، بالإضافة إلى إدراج بعض المصاريف ضمن الاستهلاكات الأخرى المتعلقة باستهلاك السنة المالية.

ب- بالنسبة لنتيجة الاستغلال

بالنسبة لنتيجة الاستغلال، نجد أنها قد تأثرت سلبا بالانتقال من جدول حساب النتيجة حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي بنسبة **41,7 %**، بسبب حذف بعض العناصر من حساب نتيجة الاستغلال حسب النظام المحاسبي المالي؛ المتمثلة في المنتوجات والأعباء المالية، حيث يفرق كشف حساب النتيجة بين نتيجة الاستغلال (نتيجة العمليات) والنتيجة المالية.

نجد أن المخطط المحاسبي الوطني يفرق بين نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال، حيث أن النتيجة خارج الاستغلال سلبية مما خفض من قيمة النتيجة الإجمالية. أما حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي فيفرق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويعتمد على نتيجة العمليات في تحليل أداء المؤسسة.

ج- بالنسبة للفائض الإجمالي للاستغلال

تعتبر هذه النسبة أهم نسبة في تحليل حساب النتيجة وفي تقييم أداء المؤسسة، تمثل هذه النسبة الفرق بين نواتج الاستغلال وتكاليف الاستغلال. بحساب إجمالي نواتج الاستغلال نجدها قد انخفضت بنسبة **7,6%**، فيما ارتفعت تكاليف الاستغلال بنسبة **22%** بسبب إدراج الأعباء خارج الاستغلال ضمن تكاليف الاستغلال حسب النظام المحاسبي المالي، مما قد خفض من قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال بالمقارنة بين النظامين بنسبة **52%**، بسبب تمييز حساب النتيجة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية، فالنتيجة المالية تمثل نسبة معتبرة من النتيجة الإجمالية تبلغ **25%**، لهذا فحذف قيمة النواتج المالية من نتيجة الاستغلال وضم النتيجة خارج الاستغلال والتي كانت سالبة إلى نتيجة الاستغلال، قد خفض من قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال بتحويل جدول حساب نتائج المؤسسة من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

بصفة عامة نلاحظ من المقارنة بين حسابات النتائج المعدة وفق النظامين (***PCN*** و ***SCF***) أن الاختلاف في النتائج والتكاليف يعود أساسا إلى الفصل بين النتيجة المالية ونتيجة الاستغلال والجمع بين نتيجة الاستغلال والنواتج خارج الاستغلال حسب النظام الجديد الذي تبنته المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في إعادة معالجة جدول حساب النتائج لدورة 2009، بينما يفرق نظام (***SCF***) بين النتيجة العادية التي تنتج عن نشاط المؤسسة العادي والنتيجة الاستثنائية التي تنتج عن الظروف غير العادية، التي قد تمر بها المؤسسة.

3-2-2- أثر الانتقال إلى (*SCF*) على كشف حساب النتيجة للمؤسسة لدورة 2010

إثر التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي قامت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بإعداد كشف حساب النتيجة لدورة 2010، نستعرض محتواه فيما يلي:

جدول رقم "13": حساب النتيجة حسب الطبيعة للفترة: 2010/01/01 إلى 2010/12/31

الوحدة: KDA

البيـــــــــــــان	ملاحظات	نتيجة دورة 2010	نتيجة دورة 2009
رقم الأعمال		3.249.322	3.274.126
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و الجاري انجازها		14.927	57.255
1. إنتاج السنة المالية		**3.264.249**	**3.216.871**
المشتريات المستهلكة		1.804.069	1.957.471
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		109.591	104.523
2.استهلاك السنة المالية		**1.913.660**	**2.061.994**
3.القيمة المضافة للاستغلال (1-2)		**1.350.589**	**1.154.876**
مصاريف العمال		528.336	404.218
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		86.264	85.336
4.الفائض الإجمالي للاستغلال		**735.990**	**635.990**
عملياتية أخرى		10.093	34.096
مصاريف عملياته الأخرى		4.733	13.741
مخصصات الإهتلاكات و المؤونات		422.755	311.798
استرجاع خسائر القيمة و الأرصدة		138.836	57.509
5.نتيجة العمليات		**457.431**	**429.388**
المنتوجات المالية		263.456	143.751
المصاريف المالية		(22.857)	(126)
6.النتيجة المالية		**240.598**	**143.625**
7.النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		**699.367**	**573.013**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية		108.630	94.409
الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية		1.337	-
مجموع النواتج للأنشطة العادية		**3.677.971**	**3.452.227**
مجموع المصاريف للأنشطة العادية		**2.978.605**	**2.879.214**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**590.737**	**478.604**
العناصر غير العادية –المنتجات–			
العناصر غير العادية –الأعباء–			

9.النتيجة غير العادية		–	–
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**590.737**	**478.604**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على حساب النتائج للمؤسسة المعد وفق SCF في:2009/12/31 (انظر الملحق رقم "09")

يحتوي كشف حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي إثر التطبيق الفعلي له على معلومات غنية تساعد في عملية قياس أداء المؤسسة مع المقارنة بين مختلف حسابات النتائج لدورتي 2009 و2010، حيث يعتبر المحللين أن كشف حساب النتيجة هو أهم مصدر لتحليل وقياس أداء المؤسسة.

نستخدم في هذا الإطار بعض النسب التي تساعد على قياس الأداء بالاعتماد على كشف حساب النتيجة المعد وفق (***SCF***) الخاص بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لدورة 2010.

بالنظر إلى كشف حساب النتيجة نجد أن النتيجة الصافية قد ارتفعت في دورة 2010 بالمقارنة مع دورة 2009، قدرت نسبة الارتفاع بـــ **23,4%**. لمعرفة أسباب الارتفاع لابد من دراسة مؤشرات أخرى بالاعتماد على كشف حسابات النتائج من أجل الحكم على أداء المؤسسة.

لذلك نقوم أولا بحساب نسبة الربحية الصافية إلى رقم الأعمال خارج الرسم، نقوم بحسابها كما يلي:

نسبة الربحية الصافية = النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم

بعد حساب نسبة الربحية الصافية للمؤسسة لدورة 2010 قدرت بـــ **18%**، هذا يعني أن المؤسسة تحقق دخلا صافيا قدره **18%** كنسبة من رقم الأعمال. في حين قدرت هذه النسبة بـــ **15%** لدورة 2009، مما يدل على تحسن أداء المؤسسة في نمو أرباحها الصافية بالنسبة إلى رقم أعمالها المحقق من نشاطها العادي من دورة 2009 إلى دورة 2010.

بما أن كشف حساب النتيجة المعد وفق (***SCF***) يفرق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية في حساب نتيجة العمليات ضمن النشاط العادي للمؤسسة، لابد من حساب بعض المؤشرات الأخرى للتعرف على أسباب نمو الأرباح، نتناولها فيما يلي:

أ- نسبة التكامل العمودي

تستعمل هذه النسبة لقياس مردودية المؤسسة بالاعتماد على نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال خارج الرسم، لأن القيمة المضافة تأخذ بعين الاعتبار عوائد وتكاليف الإنتاج. تحسب نسبة التكامل العمودي بالعلاقة التالية:

نسبة التكامل العمودي = القيمة المضافة للاستغلال / رقم الأعمال خارج الرسم

بحساب هذه النسبة لدورة 2009 وجدناها تساوي **35%**، هذه النسبة تعني أن المؤسسة تحقق مردودا عن طريق نشاطها الإنتاجي قدره **35%** من رقم أعمالها. أما نسبة القيمة المضافة للاستغلال إلى رقم الأعمال الخاصة بدورة 2010 فقدرت تقريبا بـــ **42%**. بمعنى تحسن أداء المؤسسة بتحكمها في تكاليف الإنتاج، فبحساب القيمة المضافة للاستغلال منفردة وجدنا أنها قد ارتفعت بنسبة **14%** سنة 2010 مقارنة بسنة 2009، مما يعني تحكم المؤسسة في تكاليف الإنتاج سنة 2010 لأنه بالنظر إلى قيمة رقم الأعمال نجدها قد انخفضت في دورة 2010 مقارنة بالدورة السابقة، مما يعني أن ارتفاع قيمة القيمة المضافة يدل على نجاح سياسة المؤسسة في تقليص تكاليف الإنتاج.

بالنسبة للفائض الإجمالي للاستغلال، ارتفع بنسبة **13%** في دورة 2010 مقارنة بدورة 2009، كانت نسبة الارتفاع أقل من نسبة ارتفاع القيمة المضافة بسبب زيادة مصاريف العمال.

ب- نسبة ربحية الاستغلال

تعبر نسبة ربحية الاستغلال عن مدى تمكن المؤسسة من تحقيق فائض مالي من نشاط الاستغلال للمؤسسة دون الأخذ بعين الاعتبار النتيجة المالية، لأنه في الأساس يعتمد على نتيجة الاستغلال في تقييم أداء المؤسسة.

بالاعتماد على كشف حساب النتيجة يتم حساب نسبة ربحية الاستغلال ويمكن تسميتها هنا بنسبة ربحية العمليات كما هي مسماة بكشف حساب النتائج المعد وفق (***SCF***) بالعلاقة التالية:

نسبة ربحية الاستغلال = نتيجة الاستغلال / رقم الأعمال خارج الرسم

بحساب نسبة نتيجة العمليات إلى رقم الأعمال من حساب النتيجة المعد إثر التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي (***SCF***) للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لدورة 2009 وجدناها تساوي **13%**، هذه النسبة تعني أن المؤسسة تحقق فائضا ماليا من خلال نشاطها العملياتي بنسبة **13%** من رقم أعمالها. بينما قدرت نسبة ربحية الاستغلال بـــ **14%** في دورة 2010.

نلاحظ أن نسبة نتيجة العمليات إلى رقم الأعمال لم تتطور إلا بنسبة **01%** بالمقارنة مع الدورة السابقة، مما يعني أن المؤسسة لم تحقق فائضا ماليا من نشاط الاستغلال فقط، بل ساهمت النواتج المالية المحققة في دورة 2010 بشكل كبير في نمو أرباح المؤسسة.

ج- نسبة الربحية المالية

نقوم بحساب نسبة الربحية المالية إلى رقم الأعمال، لمعرفة مدى مساهمة النواتج المالية في تحقيق فوائض مالية للمؤسسة، تحسب تلك النسبة بالعلاقة التالية:

نسبة الربحية المالية = النتيجة المالية / رقم الأعمال خارج الرسم

بحساب هذه النسبة لدورة 2010 وجدناها تساوي **07%**، بمعنى أن المؤسسة تحقق فائضا ماليا من خلال العمليات المالية خارج نشاطها العملياتي، فالنواتج المالية تشكل نسبة لا بأس بها من رقم أعمالها لهذه الدورة. أما نسبة النتيجة المالية لدورة 2009 فلم تشكل إلا **04%** من رقم الأعمال. مع العلم أن نسبة تطور النتيجة المالية كانت **67,5%** بالمقارنة بين دورة 2010 ودورة 2009، كانت الزيادة في قيمة النتيجة المالية جد معتبرة مما يدل على أن المؤسسة قد اعتمدت على النواتج المالية بدرجة كبيرة في تحقيق فوائض مالية لدورة 2010.

من دراسة النسب والمؤشرات السابقة اعتمادا على كشف حساب النتيجة المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسة "***AMC***"، يتضح جليا أن أداء المؤسسة قد تحسن في تحقيق فوائض مالية من النشاط العادي لها عن طريق تحكم المؤسسة محل الدراسة في تكاليف الإنتاج بالإضافة إلى تحقيقها لنواتج مالية معتبرة ساهمت بشكل كبير في تحقيق نمو الأرباح.

نلاحظ أيضا من كشف حساب النتيجة أعلاه أنه يفرق بين الضرائب الواجب دفعها في الدورة الحالية عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة الواجب دفعها في الدورات اللاحقة والتي تحسب بالفرق بين الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم من كشف الميزانية.

3-3- أثر تطبيق *SCF* على تدفقات الخزينة

كما رأينا سابقا فإن جدول تدفقات الخزينة يمكن إعداده بطريقتين؛ الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة التي يتم الاعتماد في إعدادها على كشف الميزانية وكشف حساب النتيجة. اعتمدت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة، لما يميز هذه الطريقة عن سابقتها بسهولة الحصول على المتطلبات، سهولة الفهم والتحليل. يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة للمؤسسة في الجدول الموالي:

جدول رقم "14": جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة للسنة المالية المقفلة في 2010/12/31

الوحدة : KDA

البيـــــــــــان	2010	2009
1.تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة العملياتية		
- صافي نتيجة السنة المالية	590.737	478.604
- تصحيحات من أجل		
+ الإهتلاكات و المؤونات	422.755 +	339.160
- استرجاع الاهتلاكات و المؤونات	243.215 -	227.725 -
+ القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها	330 -	-
- إيرادات التنازل عن الأصول	1.632 -	319 -
- تغير المخزونات	195.750 -	98.732
- تغير العملاء و الحسابات المدينة الأخرى	21.535	201.962 -
- تغير الموردين و الديون الأخرى	233.238	215.405 -
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A)	**827.338**	**271.085**
2.تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار		
- اقتناء التثبيتات	66.996 -	44.885 -
- تحصيلات من التنازل عن أصول مادية أو معنوية	1.632	319
- تسديدات لاقتناء أسهم	460.000 -	190.000 -
- موردو التثبيتات	1619 -	855 -
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار (B)	**526.983 -**	**238.706 -**
3.تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل	150.522 -	90.523 -
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)	**150.522 -**	**90.523 -**
تغير الخزينة للفترة (A+B+C)	**149.833**	**58.144 -**
- أموال الخزينة عند الافتتاح	513.139	571.283
- أموال الخزينة عند الإقفال	662.972	513.139
تغير الخزينة	**149.833**	**58.144 -**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة المعد بالطريقة غير المباشرة لسنة 2010 (انظر الملحق رقم "10")

يهدف الجدول إلى تمثيل تحصيلات ونفقات المؤسسة لدورة 2010 ومقارنتها بتحصيلات ونفقات دورة 2009، ذلك بتقسيمها حسب الوظائف الثلاثة الكبرى للنشاط؛ أي كلا من الاستغلال، الاستثمار والتمويل وهي:

- تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستغلال؛
- تدفقات الخزينة المتولدة عن الاستثمار؛
- تدفقات الخزينة المتولدة عن التمويل.

3-3-1- عملية بناء جدول تدفقات الخزينة

بالنظر إلى جدول تدفقات الخزينة الذي أعدته المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، نستنتج أن عملية بناء جدول تدفقات الخزينة تتم حسب الطريقة غير المباشرة بالتحول التدريجي من التدفقات المالية المبنية على النتيجة الصافية إلى التدفقات المالية للخزينة، أي تبيان الأسس والمراحل التي تبنى بها تدفقات الخزينة.

تنقسم هذه العملية إلى مراحل تبعا للدورات المكونة للنشاط، حيث يتم الانتقال من النتيجة الصافية إلى خزينة الاستغلال ثم إلى خزينة الاستثمار، بعد ذلك إلى خزينة التمويل ومن ثم تجميع الخزينة الصافية الإجمالية. نلخص تلك المراحل فيما يلي:

أ- الانتقال من النتيجة الصافية نحو القدرة على التمويل الذاتي

يعرف التمويل الذاتي على أنه تلك الموارد الجديدة المتكونة بواسطة النشاط الأساسي للمؤسسة والمحتفظ بها كمصدر تمويل دائم للعمليات المستقبلية، أي تلك النتائج الإجمالية التي يعاد استثمارها في المستقبل بعد توزيع رأس المال.

يعتبر التمويل الذاتي المحور الأساسي للتمويل؛ بحيث يساهم بشكل مباشر في التقليل من المصادر الخارجية للتمويل، يستخدم هذا المؤشر كثيرا في تقييم أداء المؤسسة من أجل الحكم على مدى اعتماد المؤسسة على المصادر الداخلية في تمويل الاحتياجات المالية للمؤسسة إذ يمكنها من البقاء والاستمرار في نشاطها.

القدرة على التمويل الذاتي = النتيجة الصافية + مخصصات الإهتلاك (+/−) فائض/ نقص قيمة التنازل عن الاستثمارات

ب- الانتقال من القدرة على التمويل الذاتي نحو تدفق الخزينة الناتج عن عمليات الاستغلال

يتم الانتقال من القدرة على التمويل الذاتي نحو تدفق الخزينة الناتج من عمليات الاستغلال بالمرور على الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال، الذي يمثل الفرق بين مجموع التغير في المخزونات ومستحقات العملاء وبين التغير في مستحقات الموردين.

التغير في الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال = التغير في مستحقات العملاء + التغير في المخزونات – التغير في مستحقات الموردون

ج- حساب مختلف الحركات المالية للخزينة

بعد حساب تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاط المؤسسة تأتي مرحلة تصنيف الحسابات المتبقية للاستثمار وعمليات التمويل. حيث تشمل هنا وظيفة الاستثمار على عملية اقتناء الاستثمارات المادية والمعنوية، التنازل عن الأصول المادية والمعنوية والتغير في الاستثمارات المالية.

أما وظيفة التمويل فتشمل الرفع في رأس المال وتسديد مكفآت رأس المال، ليتم فيما بعد حساب الخزينة الصافية.

3-3-2- تحليل أرصدة جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة

يمكن إعادة بناء جدول تدفقات الخزينة السابق بطريقة تسهل عملية تحليل أرصدة جدول تدفقات الخزينة الخاص بالمؤسسة، حيث يتم التطرق إلى منطق هذا الجدول وشرح التدفقات بحثا عن التوازن المالي لخزينة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الخاصة بدورة 2010.

جدول رقم "15": إعادة بناء جدول تدفقات الخزينة

الوحدة: KDA

البيـــــــان	2009	2010
النتيجة الصافية	478.604	590.737
+ اهتلاكات و مؤونات	339.160	422.755 +
– استرجاع الاهتلاكات و المؤونات	- 227.725	243.215 –
+ القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها	-	-330
– إيرادات التنازل عن الأصول	319 –	1.632 –
القدرة على التمويل الذاتي	**589.720**	**798.315**
– التغير في الاحتياج في رم ع للاستغلال	318.635	59.023-
تدفق الخزينة المتولد عن الاستغلال	**271.085**	**827.338**
– تدفق الخزينة المتأتية من دورة الاستثمار	238.706 -	526.983 -
تدفق الخزينة المتاح	**32.379**	**300.355**
+ تدفق الخزينة المتأتية من دورة التمويل	90.523 -	150.522 -
الانخفاض في الاستدانة الصافية	**58.144 -**	**149.833**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كشف تدفقات الخزينة لدورة 2010.

نبحث عن التوازن المالي حسب الدورات الثلاث:

أولا: تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات الاستغلال "A"

يحصر هذا القسم مختلف تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات الاستغلال بالمعنى الواسع، بالتالي فهو يوضح ويبين مدى قدرة المؤسسة على خلق تدفقات للخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة لا بالنشاطات التمويلية ولا بالنشاطات الاستثمارية.

حيث ندرس مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة عن طريق عمليات الاستغلال بداية من القدرة على التمويل الذاتي، حيث حققت المؤسسة قدرة على التمويل الذاتي في دورة 2010 تفوق تلك المحققة في دورة 2009 بنسبة **35%**، بسبب ارتفاع نتيجة نشاطها بالإضافة إلى ارتفاع قيمة الاهتلاكات والمؤونات التي مصدرها الأساسي المؤونات المشكلة على المخزونات.

مما يدل على ارتفاع منتجاتها وهذا ما تثبته الميزانية المقفلة لهذه الدورة. يثبت الجدول أعلاه أن تدفق الخزينة الناجم عن دورة الاستغلال هو عبارة عن القدرة على التمويل الذاتي منقوصا منها التغير في الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال، حققت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تدفقا موجبا من دورة الاستغلال أكبر من القدرة على التمويل الذاتي، مما يدل على التحكم الجيد في تسيير عناصر الاستغلال المترجم في الاحتياج السالب الذي يدل على وجود مورد في دورة 2010، على عكس الاحتياج في رأس المال العامل لدورة 2009 الذي كان موجبا بسبب ارتفاع قيمة العملاء وانخفاض قيمة الموردين، مما يدل على عدم وجود توازن بين استحقاقية الموارد واحتياجات الدورة للسيولة لتنشيط دورة الاستغلال، إلا أن المؤسسة تغطي تلك الاحتياجات عن طريق الفائض في رأس المال العامل.

نجد أن المؤسسة تعتمد في تمويل خزينتها على أنشطة الاستغلال لدورة 2010 فالتغير الكلي للخزينة يقدر بـــ 149.833 ك.دج، فيما تقدر تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال بـــ 827.338 ك.دج ، مما يعني أن تدفقات الخزينة من أنشطة الاستغلال تغطي التدفق الإجمالي للخزينة بنسبة (**552 %**)، أي أن المؤسسة تعتمد في تمويل خزينتها على أنشطة الاستغلال.

ثانيا: تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات الاستثمار "B"

يضم هذا القسم الخزينة المتولدة عن إجمالي عمليات الاستثمار، تسمح دراسة هذه الدورة بأخذ فكرة عن مختلف الجهود المبذولة في مجال الاستثمار سواء عن طريق حيازة الاستثمارات المادية والمعنوية أو عن طريق الاستثمارات المالية).

بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نجد التدفقات المتولدة عن دورة الاستثمار سلبية في دورتي 2009 و2010، بسبب اقتناء التثبيتات المادية، المعنوية والتسديدات لاقتناء أسهم، خاصة في سنة 2010؛ إلا أن تدفق الخزينة المتاح الناجم عن دورتي الاستغلال والاستثمار والذي يحسب بالفرق بين تدفق الخزينة المتولد عن

الاستغلال وتدفق دورة الاستثمار موجب، مما يدل على أن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة قادرة على تمويل استثماراتها بواسطة استغلالها، لذلك فالمؤسسة لا تعتمد على الديون الخارجية في تمويل استثماراتها.

إن تدفق دورة الاستغلال استطاع تغطية عجز دورة الاستثمار و بقي هامش يوجه لتغطية احتياجات دورة التمويل حيث تغطي تدفقات الاستغلال جميع النفقات المتعلقة بدورة الاستثمار.

ثالثا: تدفقات الخزينة المتولدة عن عمليات التمويل "C"

من الجدول أعلاه نلاحظ أن التدفقات المتولدة عن دورة التمويل سلبية بسبب توزيع الأرباح. لكن هذا العجز تم تغطيته بتدفق الخزينة المتاح المتولد عن طريق دورة الاستغلال، الرصيد إما يوجه إلى تسديد الديون أو الاحتفاظ به في شكل سيولة نقدية وكلا الاتجاهين يخفضا من الاستدانة الصافية التي تمثل الفرق بين الديون الإجمالية و النقديات، لذلك سمي الرصيد بالانخفاض في الاستدانة الصافية، هذا ما ينطبق على دورة 2010.

أما بالنسبة لدورة 2009 فلم يغط تدفق الخزينة المتاح دورة التمويل بسبب ارتفاع احتياجات رأس المال العامل، التي أثرت سلبا على تدفق الخزينة المتأتي عن طريق الاستغلال.

ما يمكن قوله في الأخير أن خزينة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة لدورة 2010 تتمتع بفائض نقدي سببه الرئيسي النتيجة الصافية الموجبة والتحكم الجيد في تسيير عناصر الاستغلال، خاصة إذا ما قارناها بالدورة السابقة. إلا أن هناك سيولة نقدية لا بد من استغلالها لأنها تعبر عن تكلفة لفرصة بديلة.

أما في دورة 2009 فقد كانت الخزينة الصافية سالبة بسبب سوء تسيير دورة الاستغلال خاصة فيما يتعلق بالآجال الطويلة الممنوحة للعملاء.

لكي تتمكن المؤسسة من توظيف كامل للأموال بأكبر فعالية ممكنة عليها المحافظة على مستوى سيولة يقارب الصفر، ومنه فإن التغير الإجمالي في الخزينة سيؤول وفي فترة معينة إلى الصفر.

من خلال دراسة جدول تدفقات الخزينة الخاص بالمؤسسة محل الدراسة نجد أنه يفيد مستخدميه في ما يلي:

- يفيد في معرفة حركة التدفقات المالية ومصادرها، كذلك تطورها بمقارنتها بالدورة السابقة؛
- يعبر عن كيفية استغلال السيولة باعتبارها أموال جامدة؛ مما يعني معرفة ما إذا كانت المؤسسة تتحمل تكلفة فرصة ضائعة؛
- يبين كيفية تسيير عناصر الاستغلال خاصة من خلال الآجال الممنوحة للعملاء والمقبوضة من الموردين، بمعنى أنه يعطي فكرة عن السياسة التجارية للمؤسسة؛
- يبرز مدى اعتماد المؤسسة على دورة استغلالها في تمويل استثماراتها، بالتالي يبين مدى استقلاليتها المالية؛
- تبرز موقع المؤسسة المالي وتفادي مخاطر الإفلاس.

كل ما سبق يدل على أهمية جدول تدفقات الخزينة في تقديم معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وفي تقييم أدائها المالي والتدفقات الخزينة الداخلة والخارجة، مما يعني تقديم معلومات غنية تفيد متخذي القرارات سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

3-4- جدول تغيرات الأموال الخاصة

يفيد جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة في التعرف على حركة الأموال الخاصة لدورتين متتاليتين (2009 و2010)، يتبين ذلك من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم "16": جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة للسنة المالية المقفلة في: 2010/12/31

الوحدة: KDA

	الملاحظات	رأس المال الاجتماعي	علاوة الإصدار	إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم	النتيجة والاحتياطات
الرصيد في 2008/12/31		**1.462.825**			**259.781**	**2.037.211**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات					17.165 -	
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						101.278
زيادة الاحتياطات						255.277
النتيجة الصافية الموزعة لسنة 2008						
الرصيد في 2009/12/31		**1.462.825**			**242.616**	**2.393.766**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الخسائر أو الأرباح غير المدرجة في حساب النتيجة						
الحصص المدفوعة						109.124
زيادة الاحتياطات						369.480
نتيجة سنة 2009 الموزعة						
الرصيد في 2010/12/31		**1.462.825**			**242.616**	**2.872.371**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة المعدة في 2010/12/31 (انظر الملحق رقم "11")

يقدم الجدول أعلاه حالة تحليلية لحركة رأس مال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة خلال دورتي 2009 و2010، يفيدنا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة في التعرف على المعلومات المتعلقة بـــ:

- كيفية توزيع النتيجة الصافية لسنة 2008 المقدرة بـــ 356,555 ك.دج، حيث وزعت سنة 2009 ما نسبته **28,4 %** كحصص مدفوعة والباقي استخدمت في رفع قيمة الاحتياطات. أما في سنة 2010، قامت المؤسسة بتوزيع **22,8 %** من النتيجة الصافية لسنة 2009 كحصص مدفوعة والباقي احتياطات؛

- لم تسجل المؤسسة تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء كرؤوس أموال في سنة 2010؛ لأنها لم تلتزم تماما بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي؛

- كذلك الشأن بالنسبة لفارق إعادة التقييم، يتضح من جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة أن المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم أصولها بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

يعتبر المساهمون من أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، يهتم المساهم بصفة أساسية بالعائد على المال المستثمر وتوزيع الأرباح، لذلك يحتاج المساهم إلى تحليل وتقييم الكشوف المالية من أجل تقييم الأداء الإجمالي للإدارة والمحافظة على سلامة المركز المالي للمؤسسة، بالتالي اتخاذ القرار حول ما إذا كان من الأفضل الاحتفاظ بالأسهم التي يمتلكها أو يتخلى عنها. ولعل أهم ما يبرزه جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة هو سياسة المؤسسة في توزيع أرباحها، حيث يقدم معلومات واضحة ومفهومة بهذا الشأن.

أما بالنسبة لكشف الملاحق فتعذر الحصول عليه من طرف موظفي المؤسسة، لأسباب تتعلق بخصوصيات المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث

بدراسة الكشوف المالية التي أنتجها نظام المعلومات المحاسبي الخاص بالمؤسسة محل الدراسة وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد، نجد أنه قد أثر إيجابا على فعاليته، فبعد مقارنة الكشوف المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي للمؤسسة ودراسة الكشوف التي أعدتها في دورة 2010 على إثر التطبيق الفعلي للنظام، توصلنا إلى النتائج التالية:

- بتقسيم أصول وخصوم الميزانية إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أصبح يوضح ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات والتعرف على مدى اعتماد المؤسسة على تمويلها الذاتي. كما يوفر معلومات أكثر سهولة للقراءة والفهم من طرف مستعمليها؛
- لم تقم المؤسسة بتقييم أصول ميزانية المؤسسة بالقيمة الحقيقية لها، هذا ما لا يعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة؛ لأن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة، فهي أقل تمثيلا للواقع الاقتصادي الفعلي؛
- أصبح كشف حساب النتيجة حسب شكله الحالي يسهل حساب بعض المؤشرات بطريقة مباشرة مثل الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة المالية ونتيجة الأنشطة غير العادية؛
- طريقة إعداد حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي تسهل عملية تقييم أداء المؤسسة وبطريقة مباشرة وبسيطة؛
- بدراسة جدول تدفقات الخزينة سهل علينا التعرف على قدرة المؤسسة على تسيير خزينتها، بالإضافة إلى معلومات حول مصادر هذه التدفقات واستخداماتها ؛
- يساعد جدول تدفقات الخزينة أيضا في تقييم أداء المؤسسة والتعرف على وضعيتها المالية ،كما يسمح بالحصول على بعض المؤشرات بطريقة مباشرة كالقدرة على التمويل الذاتي واحتياجات رأس المال العامل؛
- يعكس جدول تغيرات الأموال الخاصة تغير رؤوس الأموال لدورتين متتاليتين وسياسة توزيع الأرباح الخاصة بإدارة المؤسسة، يعرض الجدول تلك المعلومات بطريقة واضحة وسهلة الفهم بالنسبة لمستخدميه؛
- توفر جميع الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي خاصية المقارنة في الزمان، عن طريق عرضها للمعلومات لدورتين متتاليتين وفي المكان عن طريق مقارنة المعلومات بين المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ونظيراتها على مستوى العالم، على اعتبار أنها وحدت كشوفها المالية معها بتبني المعايير المحاسبية الدولية؛

نجد أن جميع الكشوف التي أنتجتها المؤسسة مترابطة فيما بينها، فالتغييرات في الأصول والخصوم التي نشاهدها في الميزانية تظهر أيضا في عنصري الإيرادات والمصروفات المدرجين في حسابات النتائج، في حين يوفر جدول تدفقات الخزينة مزيدا من المعلومات عن الأصول النقدية المدرجة في الميزانية وتكون على علاقة وثيقة بها، حيث تبرز قدرة دورة الاستغلال على تمويل دورة الاستثمار والتمويل والتي يمكن استخراجها من كشف حساب النتيجة.

بتبني النظام المحاسبي المالي أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تنتج معلومات تتوفر على خصائص معينة تتمثل أساسا في: "الدقة، الوضوح، سهولة الفهم والقابلية للمقارنة"، مما يجعل منها ذات منفعة في شكل كشوف مالية تعكس ما وقع في المؤسسة من أحداث متتالية، مما له بالغ الأثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية والرفع من فعالية نظام المعلومات المحاسبي .

بذلت مديرية المحاسبة والمالية الكثير من الجهود من أجل التطبيق الجيد لهذا النظام وإعداد كشوف تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، رغم بعض النقائص المتمثلة في تقييم أصول المؤسسة وعدم إدراجها للضرائب المؤجلة في الكشوف المالية المعدة في سنة المقارنة (دورة 2009).

الخاتمة العامة

لقد حاولت هذه الدراسة إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على فعالية نظام المعلومات المحاسبي، من خلال نوعية الكشوف المالية المعدة على أساسه، عن طريق تناول هذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي.

من خلال الجانب النظري، تم التطرق إلى الإطار العام والمفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي مع التركيز على مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى التعرف على مكونات نظام المعلومات المحاسبي وخطوات تصميمه، كما تم التطرق إلى أهمية استخدام الإعلام الآلي في تسهيل عملية معالجة البيانات. تم التطرق فيما بعد إلى المعايير المحاسبية الدولية ومزايا تطبيقها، ثم تمت دراسة وتقييم المخطط المحاسبي الوطني بإبراز عيوبه وأسباب التخلي عنه واستبداله بنظام محاسبي جديد. تمت بعد ذلك دراسة الجديد الذي تضمنه النظام المحاسبي المالي من إطار تصوري، معالجات جديدة، قواعد تقييم وتسجيل جديدة وتغير مضمون وشكل الكشوف المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي وكيفية تأثير ذلك على فعاليته من خلال نوعية تلك المنتجات.

أما في الجانب التطبيقي، فقد حاولنا إسقاط الجانب النظري المذكور سلفا من خلال القيام بدراسة ميدانية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة؛ حيث تم التطرق إلى أثر تطبيق النظام المحاسبي الجديد على فعالية نظام معلوماتها المحاسبي، من خلال دراسة نوعية المعلومات التي تقدمها الكشوف المالية المنتجة على أساسه، عن طريق عملية المقارنة بين الكشوف التي أعدتها المؤسسة وفق المخطط المحاسبي الوطني لدورة 2009 وتلك التي أعادت معالجتها ضمن مبادئ وقواعد النظام الجديد لنفس الدورة وتسمى سنة المقارنة، كما تمت دراسة المعلومات التي قدمتها كشوف المؤسسة المعدة إثر التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي لدورة 2010.

1. أهم نتائج البحث

لقد سمحت لنا الدراسة النظرية والميدانية بالتوصل إلى عدة نتائج، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- ساعد إدخال الإعلام الآلي على النظام المحاسبي في معالجة المعلومات المحاسبية، حيث أصبحت تعالج في وقت أسرع وبشكل يقلل من الأخطاء، مما يزيد من موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية لتصبح مفيدة أكثر في اتخاذ القرارات؛
- إن تسارع حركة رؤوس الأموال والاستثمارات وكبر حجمها في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي، تعتبر السبب الرئيسي في الضغوطات الدولية لتبني مجموعة معايير دولية موحدة؛
- بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تغيرت طرق معالجة المعلومات المحاسبية (طرق التقييم والتسجيل والعرض)، مما أدى إلى تغير نوعية المعلومة المحاسبية؛ حيث أصبحت أكثر وضوحا و تفصيلا وقابلية للمقارنة؛

- إن تبني النظام المحاسبي المالي لمبدأ تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني واعتماده على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني سمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال تغيير شكل ومضمون الكشوف المالية المستعملة سابقا، بالإضافة إلى استحداث كشوف مالية جديدة تتمثل في جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة والتي لم تكن موجودة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني؛
- تعد المعلومات التي تعرض في الكشوف المالية بمبدأ إتباع النسق وتسمح للمستخدمين بمقارنتها عبر الزمن وما بين المؤسسات داخل وخارج الوطن؛
- تقدم الميزانية المعدة وفق النظام الجديد معلومات غنية ومفصلة، حيث توفر معلومات عن التوازن المالي والسيولة والقدرة الائتمانية والقدرة على تسديد الديون، بالإضافة إلى قياس وتقييم الأداء؛
- يقدم كشف حساب النتيجة المعد حسب النظام المحاسبي المالي معلومات مباشرة و أكثر تفصيلا تفيد في تقييم أداء المؤسسة؛ بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل الفائض الإجمالي للاستغلال والنتيجة المالية؛
- يعطي جدول تدفقات الخزينة المعد وفق النظام المحاسبي المالي صورة واضحة عن مصادر تدفقات الخزينة واستخداماتها، كما يعطي فكرة عن السياسة التجارية والاستثمارية وسياسة التمويل التي تتبعها المؤسسة؛
- تساعد المعلومات المعروضة بطريقة بسيطة وواضحة في جدول تغيرات الأموال الخاصة المساهمين على معرفة حركة رؤوس الأموال ما بين فترتين، خاصة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ أو التخلي عن الأسهم؛
- يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين تسيير المؤسسة؛ من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرارات وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية. فالكشوف التي يقدمها تساعد على تقييم قوة المركز المالي للمؤسسة، تقييم أدائها والتعرف على تدفقات خزينتها وحركة أموالها؛
- بتبني المعايير المحاسبية الدولية يمكن ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛ بتسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية. فتوحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات وإعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى تبسيط قراءة الكشوف المالية بلغة محاسبية موحدة، يدعم شفافية الحسابات ويكرس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- يسمح النظام المحاسبي المالي بتقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل الكشوف المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به المؤسسات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة الأم؛

- يتوافق النظام المحاسبي المالي بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية .غير أن مقومات ومتطلبات تطبيق هذا النظام لم تتوفر بالدرجة الكافية كما مر معنا في الدراسة الميدانية، حيث لم تطبق المؤسسة القواعد الخاصة بالتقييم نظرا لكون الاقتصاد الجزائري لا يرقى إلى مستوى هذه القواعد، فلا توجد الظروف الملائمة لتطبيقها، حيث لا يمكن تحديد القيمة السوقية أو القيمة العادلة للأصول بدقة، بسبب عدم وجود سوق مالية نشطة؛
- بتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، نجد أن المسؤولين عن المحاسبة قد وجدوا صعوبة كبيرة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد، خاصة فيما يتعلق بإعادة معالجة معلومات دورة 2009 وفق النظام المحاسبي المالي، لجعلها سنة مرجعية تعد على أساسها الكشوف المالية إثر التطبيق الفعلي للنظام؛
- ساعد التبويب الجديد لعناصر الميزانية حسب سيولة الأصول واستحقاق الخصوم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة على عملية التحليل المالي؛ فلم تعد مضطرة إلى تحويل الميزانية المحاسبية إلى ميزانية مالية وأصبح يوضح ما للمؤسسة من حقوق والتزامات، كما يوفر معلومات أكثر سهولة للقراءة والفهم من طرف مستعملي كشوفها المالية؛
- إن المعلومات المفصلة التي يتضمنها كشف حساب النتيجة المعد حسب النظام المحاسبي المالي الجديد سهلت عملية تقييم أداء المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وبطريقة مباشرة؛
- بدراسة جدول تدفقات الخزينة الخاص بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، اتضحت أهميته في معرفة مصادر واستخدامات السيولة وتطورها من جهة وفي عملية تقييم أداء المؤسسة من جهة أخرى؛
- يبرز جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة والمراقبة سياسة توزيع الأرباح التي تتبعها؛
- من خلال دراسة كشوف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، نجد أن المعلومات المعروضة ضمنها تتوفر على الكثير من الخصائص النوعية المتمثلة أساسا في القابلية للمقارنة، سهولة الفهم والوضوح، مما يرفع من فعالية نظام المعلومات المحاسبي الخاص بالمؤسسة. أما عن خاصية ملاءمة المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي فيتم تحديدها من قبل مستخدميها؛
- من الدراسة الميدانية نستنتج أن المؤسسة قد التزمت بأغلب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي التي نص عليها في عملية الانتقال، إلا أن عملية تقييم الأصول واختبار انخفاض القيمة التي لم تقم بها المؤسسة لها أهميتها في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، مما أدى إلى غياب خاصية الموثوقية في المعلومات التي تعرضها المؤسسة؛

رغم بعض النقائص التي تخللت عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، التي أدت إلى غياب بعض الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في الكشوف المالية، إلا أنه

- يمكن القول بأن تطبيق المؤسسة لهذا النظام قد حسن من نوعية المعلومات المعروضة في الكشوف المالية، مما أدى إلى الرفع من فعالية نظام معلوماتها المحاسبي.

2. اختبار فرضيات البحث

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يمكن إثبات صحة الفرضيات التي طرحناها سابقا من عدم صحتها كما يلي:

- **الفرضية الأولى**

مضمون الفرضية الأولى أن الجزائر قامت بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني لتجاوز نقائصه والاندماج في الاقتصاد العالمي. تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث وجدنا أن طريقة التكلفة التاريخية التي اعتمدها المخطط المحاسبي الوطني في التقييم لا تعبر عن الواقع الاقتصادي. كما أن الكشوف المالية التي يقدمها لا تلبي احتياجات المستخدمين المحليين والأجانب، خاصة في إطار الشراكة مع المؤسسات المتعددة الجنسيات، حيث أنها تفتقد لمعايير العرض والإفصاح التي يتطلبونها وغير قابلة للمقارنة في الزمان والمكان، مما يحتم إعادة معالجة جميع المعطيات حسب معايير المحاسبة الدولية وما يترتب عليها من تكاليف.

- **الفرضية الثانية**

كذلك تأكدت صحة الفرضية الثانية التي مفادها أنه بتطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج نظام المعلومات المحاسبي كشوفا مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة. فالكشوف المالية التي ينتجها تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، تحديد تغيرات وضعية الخزينة من طرف جدول تدفقات الخزينة وحركة رؤوس الأموال من قبل جدول تغيرات الأموال الخاصة. كما تسمح بعملية المقارنة في الزمان والمكان، ذلك من أجل تلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية.

- **الفرضية الثالثة**

أما هذه الفرضية الثالثة والمتمثلة في التزام المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بقواعد التقييم والتسجيل، تم إثبات عدم صحتها، حيث من خلال دراسة الكشوف المالية التي أنتجها نظام معلوماتها المحاسبي لسنة 2010 نجد أنها عند إقفال السنة المالية لم تختبر تدهور قيمة أصولها و لم تعد تقييمها بالقيم الحقيقية، بالرغم من أهمية تقييم الأصول في تقييم المؤسسة. كما أنها بإعادة معالجة معطيات سنة 2009 لجعلها سنة مقارنة لم تأخذ بعين الاعتبار بعض العناصر الجديدة كالضرائب المؤجلة على الأصول والخصوم.

3. التوصيات والاقتراحات

بناء على النتائج السابقة، يمكن أن نقدم بعض الاقتراحات تتمثل فيما يلي:

- يجب على المؤسسات دعم عمليات البحث والتطوير في مجال التطبيقات المحاسبية الدولية، فمعظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات، ليتم التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي حتى يحقق الأهداف المرجوة منه؛
- يجب أن يمثل النظام المحاسبي والمالي المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على ظاهرة الفساد المالي والإداري بمؤسساتنا الجزائرية، عن طريق الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة تساعد على قياس المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية؛
- ضرورة إيجاد برامج جامعية جديدة في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية والمستقبلية؛
- تهيئة الإطارات الكفأة للقيام بالتأطير على مستوى الجامعات والمعاهد الوطنية بإرسال بعثات منها إلى الخارج لمعايشة التطبيق الفعلي والميداني للمحاسبة المالية على مستوى الدول؛
- يجب فتح مراكز وطنية متخصصة في تحديث وتطوير النظام المحاسبي والمالي الجزائري وفق ما يحدث من مستجدات في معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي؛
- ضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة في المؤسسات وعلى المستوى الكلي من أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه، فالإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الاقتصادي و المالي، إصلاح مناهج التعليم، الإصلاح القضائي،..الخ)؛
- تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب.

4. آفاق البحث

تقوم آفاق البحث على محاولة استكمال الدراسة بالتطرق إلى بعض المواضيع المهمة، تتمثل فيما يلي:

- دور تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل عملية تدقيق الحسابات؛
- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- دور تبني معايير المحاسبة الدولية في تنشيط دور بورصة الجزائر.

قائمة المراجع

قـائمـة المراجـع

أولا: المراجع باللغة العربية

الكـــــــــتب

1. أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002_2003.
2. أحمد حلمي جمعة وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبة**، دار المناهج، عمان، 2007.
3. إبراهيم سلطان، **نظم المعلومات الإدارية: مدخل إداري**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
4. إلدون هندريكسون، **النظرية المحاسبية**، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
5. الصفحات الزرقاء، **المخطط المحاسبي الوطني: دراسة الحسابات وتطبيقها**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2002.
6. الصفحات الزرقاء، **نظام المحاسبة المالية**، الصفحات الزرقاء، البويرة، 2008.
7. أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
8. بوري شوقي، **مدخل إلى المحاسبة العامة**، الجزء الأول، دار المغرب للنشر و التوزيع ، وهران، 2004.
9. بول ستينبارت ومارشال رومني، **نظم المعلومات المحاسبية**، تعريب: قاسم إبراهيم الحسني، ، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009.
10. بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
11. ثناء علي القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
12. جبرائيل كحالة وآخرون، **المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
13. حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
14. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
15. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية *IAS-IFRS* 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

16. خالص صافي صالح، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

17. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

18. ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيكي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2006.

19. ستيفن أ.موسكوف ومارك ج. سيمكن، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات**، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989.

20. سعد غالب ياسين، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

21. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

22. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

23. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق المعايير معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية الموافقة لها، الدار الجامعية، مصر، 2008.

24. عاشور كتوش، **أصول المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

25. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

26. عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة، الأردن، 2004.

27. عبد اللطيف محمد حمزة، **النظم المحاسبية: نظم المعلومات المالية والمعالجة الإلكترونية**، الدار الجماهيرية، ليبيا، 1999.

28. علاء السالمي، عثمان الكيلاني وهلال البياتي، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

29. عماد الصباغ، **نظم المعلومات: ماهيتها ومكوناتها**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

30. فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2002.

31. فالتر ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ، السعودية، 1983.

32. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

33. كمال النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

34. محمد الفيومي محمد، سيد عبد المقصود دبيان وآخرون، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

35. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الرابعة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

36. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،2004.

37. معالي فهمي حيدر، **نظم المعلومات: مدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

38. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل الوطني للمحاسبة**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

39. يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

الدوريـــــــات

40. أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، **مجلة العلوم الإنسانية**، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001.

41. بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2005.

42. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، **مجلة الباحث**، العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002.

الرســـائل العلـــــمية

43. أحمد جنان، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية: دراسة حالة وحدة تريفال**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

44. حرية شعبان محمد الشريف، **مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

45. حسناء مشري، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2007-2008.

46.

47. رحمون هلال، **المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية: دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005.

48. ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2003.

49. عبد الرحمان العايب، **نظم المعلومات المحاسبية: تقييم نظام المعلومات المحاسبية لوحدة إنتاج اللوالب والبراغي والصنابير لعين الكبيرة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 1996.

50. فاتح ساحل، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

51. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

52. مصطفى عقاري، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2004.

53. مراد حمادي، **دور تكنولوجيا المعلومات في الرفع من أداء النظام المحاسبي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "AMC"**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2008-2009.

54. نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائ م المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007-2008.

الملتقيـــــــات

55. أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، **ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة سطيف، 2009.

56. أوسرير منور ومجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية حالة جدول حسابات النتائج، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

57. آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر– تحديات وأهداف– **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية -*IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

58. بالرقي تيجاني ، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، **الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007.

59. بالرقي تيجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة المسيلة، أفريل 2009.بن رجم محمد خميسي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

60. بن سالم عامر وبن لخضر محمد العربي، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر مفتاح الشراكة الأجنبية، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

61. بورنان إبراهيم ومخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي والمبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل** ،جامعة البليدة، 2009.

62. بوعشة مبارك وهبة بوشوشة، دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، **المؤتمر العلمي الدولي السابع** حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات، الفرص، الآفاق"، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، نوفمبر 2009.

63. حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

64. سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة المسيلة، أفريل 2009.

65. صديقي مسعود ومرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، **الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

66. عبد الرزاق يخلف ورابح يخلف، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* آليات تطبيقية في ظل *IAS–IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

67. عجيلة محمد وبن نوي مصطفى، النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الاقتصادية (مفاهيم و تصورات)، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

68. عمورة جمال، الإهتلاكات و تدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، **الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* و آليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة ، 2009.

69. عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS***، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

70. كتوش عاشور وبلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (***IAS/IFRS***)، **الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 2009.

71. معتصم دحو، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ***LAS-IFRS*** بالجزائر (النظام المحاسبي المالي)، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* و آليات تطبيقية في ظل *IFRS-IAS***، جامعة البليدة، 2009.

72. لعريبي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيتات)، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

73. مداني بن بلغيت، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد(***NSCF***) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي ، 2010.

74. مختار مسامح النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية** ، المركز الجامعي بالوادي، 2010.

75. معتصم دحو، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ***IAS-IFRS*** بالجزائر (النظام المحاسبي المالي)، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

76. نصرالدين بن نذير وعمار بوشناف، جدول تدفقات الخزينة، **ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لـــ *SCF* وآليات تطبيقية في ظل *IAS-IFRS***، جامعة البليدة، 2009.

القوانـــين و المراسيـــم

77. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، 2007.

78. القرار المؤرخ في جويلية 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009.

79. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في ماي 2008، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2009.

مواقـــع الانتـــرنيت

80. إدمون طارق إدمون جل، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2010، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

www.meu.edu.jolibrary634193509073431250.pdf (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/16).

81. بشير خميس، **نظم المعلومات المحاسبية**، كتاب محمل من الموقع الإلكتروني:

http://www.geocities.com/irimawi/ (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/25).

82. بن عيشي بشير، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع: www.eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/10.rtf (تم الإطلاع عليها يوم 2011/05/08).

83. جمال سالمي، **أثر الأساليب الكمية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/E106.doc (تم الإطلاع عليها يوم 2010/10/21).

84. زياد يحي الصكاح وقاسم إبراهيم الحبيتي، **نظام المعلومات المحاسبية**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php (تم الاطلاع عليها يوم 2010/07/21).

85. غسان محمد مصطفى دعاس، **اقتصاد المعرفة في مجتمع المعلومات: نموذج أنظمة المعلومات المحاسبية**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

www.najah.educonf_papers298.pdf (تم الإطلاع عليها يوم 2010/07/01).

86. مدونة صالح محمد القرا، **لماذا معايير المحاسبة الدولية**، وثيقة انترنيت متوفرة على الموقع:

http://sqarra.wordpress.com/mater (تم الإطلاع عليها يوم 2010/02/08).

87. منتديات الحصن الأردنية، **المعايير المحاسبية الدولية**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

http://www.al79n.com/vb/newreply.php (تم الإطلاع عليها يوم 2010/02/08).

88. منتديات فيض القلم، **دراسة المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي**، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

http://www.9alam.com/forums/forumdisplay.php (تم الإطلاع عليها يوم 2010/01/25).

89. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، وثيقة انترنيت متاحة على الموقع:

http://www.ao-academy.org/docs/Almuhasaba%20aledaryia.pdf (تم الإطلاع عليها يوم: 2010/10/21).

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Les ouvrages

90. A.BOUKHZAR et P.CONSE, ***La gestion financière adaptée au contexte Algérien***, Ed. OPU, Alger, 1984.

91. Alain HAUSSIER et Jean-Philippe PUJOLE, ***Organisation du système d'information comptable et de gestion***, Ed. DUNOD, France, 2004.

92. B.COLMAUT, PA.MICHEL et H.TONDEUR, Comptabilité financière: Normes IAS-IFRS, Ed. PEARSON, 2008.

93. Bernard RAFFOURNIER, ***Les normes comptables internationales (IAS-IFRS***), Ed. ECONOMICA, Paris, 2006.

94. C.MAILLET et A.LE MANH***, Les normes comptables internationales*** (***IAS-IFRS***), Ed. BERTI, Paris, 2007.

95. Eric DUCASSE et autres, ***Les Normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. BOECK, Paris, 2005.

96. Fabienne GUERRA, ***Comptabilité managériale: le système d'information comptable***, 1ere partie, Ed. BOECK, Bruxelles, 2002.

97. Hugues ANGOT, ***Système d'information de l'entreprise***, 5ème édition, Ed. BOECK, Bruxelles, 2006.

98. Jean-Jacques JULIAN, ***Les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. SUP' FOUCHER, France, 2007.

99. Jean FRANÇOIS et Bernard COLASSE, ***Juste valeur***, Ed. ECONOMICA, Paris, 2001.

100. K.LAUDON, J.LAUDAN et E.FIMBEL, ***Management des systèmes d'information***, 9eédition, Ed. PEARON, France, 2006.

101. Lionel ESCAFFRE et Eric TORT, **Les *normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Ed. GALINO, France, 2006.

102. Martine HARANGER et Ghautier MAY HELON, ***IFRS- IAS***, Ed. HACHETE, Espagne, 2008.

103. Mohamed LOUADI, ***Systèmes d'information organisationnel*s**, Tome01, Ed. CENTRE DE PUBLICATION UNIVERSITAIRE, 2006.

104. Odile BARBE-DANDON et Laurent DIDELOT, ***Maitriser les IFRS***, 3eme édition, Ed. GROUPE REVUE FIDUCIAIRE, Paris, 2007.

105. Robert OBERT, ***Pratique des normes IAS/IFRS***, Ed. DUNOD, Paris, 2002.

106. Robert REIX, ***Systèmes d'information et management des organisations***, Ed. VUIBERT, France, 4ème édition, 2002.

107. Shoderbek CHARLES, ***Management systems***, Ed .BUSINESS PUBLICATIONS, Dallas, 1980.

108. Stephan BRUN, ***Essentiel des normes comptables internationales,*** Ed. GUALINO, Paris, 2004**.**

Mémoires scientifiques

109. Samir MEROUANI, ***Le projet du nouveau système comptable Algérien: Anticiper et préparer le passage du PCN* 1975 *aux nomes IAS-IFRS***, Mémoire de magistère, ESC, Alger, 2007.

Séminaires

110. M. EL BESSEGHI, M. BOUSSOURA et O.DJADJA, ***les règles générales de comptabilisation et évaluation des actifs: (formation sur le NSCF)***, OCECC conseil régional centre, SOFAPE Oued Smar Alger, février 2008.

111. Sami BOUASSIDA, L'essentiel de l'IAS 16 : Immobilisations corporelles, ***Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS***, Banque centrale d'Algérie, Alger, Février 2005.

112. Yahia SAIDI et Abdelhamid BERRHOMA, Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009, ***Séminaire international sur le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales***, centre université d'El-Oued, 2010.

113. Zegout Amar, Charfi Nacer, Traitement des stocks selon le NSCF, ***Séminaire international sur le cadre conceptuel de nouveau système comptable financier et les mécanismes d'application selon les normes comptables internationales (IAS-IFRS)***, Université de Blida, 2009.

Textes législatives et réglementaires

114. Ministères des finances, ***le projet de système comptable financier***, Conseil national de la comptabilité, juillet, 2006.

Dictionnaires

115. Henri TEZNAS, ***Dictionnaire des sciences de la gestion***, De MONTCELL, Paris, 1972**.**

Sites internet

116. AMC***, AMC un partenaire à hauteur de vos exigences : présentation***, 2009, Document internet disponible sur le site :
http://www.amc-dz.com/presentation.php (Consulté le 12/12/2010).

117. Daniel ANTRAIGUE, ***Introduction à la gestion comptable: documentation***, Document internet disponible sur le site :
www.iutenligne.net/ressources/comptabilite/.../08B.pdf (Consulté le 21/10/2010).

118. Hongjiang XU, M Com(IS), B Ec(Acc), CPA, ***Critical success factors for accounting information systems data quality***, University of southern Queensland, 2003, Internet document available on the site:
(Consulted on: 11/11/2010)http://eprints.usq.edu.au/1526/2/Xu_2003_whole.pdf

119. ***Le Système d'Information Comptable,*** Document internet disponible sur le site :
(Consulté le 21/10/2010).www.acclermont.fr/Cours1_systeme_information.doc

120. Nadédjo BIGOU-LARE, ***Le syscoa et la pertinence de l'information Comptable: une analyse de La pratique dans les entreprises togolaises***, Document internet disponible sur le site :
www.afc-cca.com/archives/docs.../BIGOU-LARE.pdf (Consulté le 21/10/2010).

121. ***Principes généraux de la comptabilité générale***, Document internet disponible sur le site :
(Consulté le 21/11/2010).http://www.vernhet.com/PDF/Compta_cours_11_intro.pdf

122. University of Pretoria. ETD, ***Accounting and accounting information***, Internet document available on the site:
http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-52437/unrestricted/02chapter2.pdf
(Consulted on: 21/11/2010).

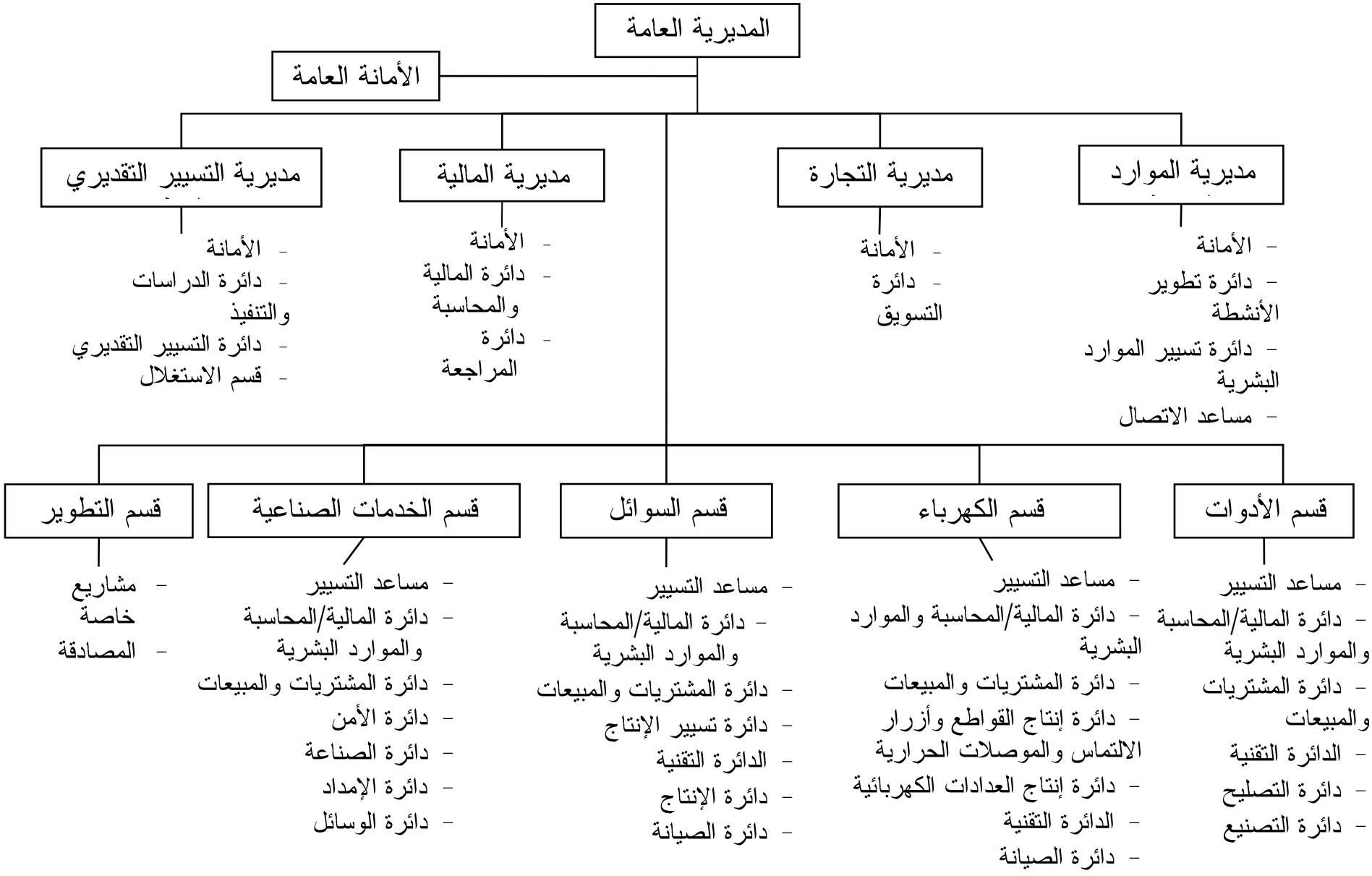
قائمة الملاحق

قـــائمة الملاحـــق

رقم الملحق	البيـــــــــــــــان	الصفحة
(01)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***)	201
(02)	ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب المخطط المحاسبي الوطني (***PCN***) لدورة 2009.	202
(03)	جدول حسابات نتائج المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب المخطط المحاسبي الوطني (***PCN***) لدورة 2009.	203
(04)	ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2009 (أصول).	204
(05)	ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2009 (خصوم).	205
(06)	حساب النتيجة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2009.	206
(07)	ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2010 (أصول).	207
(08)	ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2010 (خصوم).	208
(09)	حساب النتيجة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2010.	209
(10)	جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2010.	210
(11)	جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس (***AMC***) حسب النظام المحاسبي المالي (***SCF***) لدورة 2010.	212

الملاحق

ملحق رقم "01": الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC)



ملحق رقم "02": ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب المخطط المحاسبي الوطني (*PCN*) لدورة 2009

A. M. C.

المؤسســـة الـــوطـــنـــيـــة لأجـــهـــزة القيـــــاس والـــمـــــراقـــبـــة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

BILAN AU 31/12/2009

en DA

N° des Cptes	Actif	Montants bruts	Amortiss. ou provision	Montants nets	n° des Cptes	Passif	Montants
	INVESTISSEMENTS					**FONDS PROPRES**	
20	Frais préliminaires				10ou11	Fonds social ou fonds pers.	1,462,825,000.00
21	Valeurs incorporelles				12	Primes d'apports	
22	Terrains	456,430,000.00		456,430,000.00	13	Réserves	2,502,890,709.83
24	Equipements de prod.	4,163,711,982.26	3,446,479,008.27	717,232,973.99	15	Ecart de réévaluation	242,615,901.78
25	Equipements sociaux	46,973,628.40	24,343,458.13	22,630,170.27	17	Liaison inter-unité	
28	Investissements en cours	284,382.81		284,382.81	18	Résult. en inst. d'affectation	
	TOTAL 2	4,667,399,993.47	3,470,822,466.40	1,196,577,527.07	19	Provision p/pertes et charges	
	STOCKS						
30	Marchandises			-			
31	Matières et fournitures	550,617,796.74	258,372,266.91	292,245,529.83		TOTAL 1	5,563,823,846.06
33	Produits semi-ouvrés	36,543,718.89	4,456,115.92	32,087,602.97			
34	produits et tvx encours	40,262,267.97		40,262,267.97		**DETTES**	
35	Produits finis	19,898,882.93	263,734.18	19,635,148.75	52	Dettes d'investissements	115,190,244.62
36	Déchets et rebuts			-	53	Dettes de stocks	107,418,825.98
37	Stocks à l'extérieur	82,335,983.53		82,335,983.53	54	Détentions pour compte	556,033,146.55
	TOTAL 3	729,658,650.06	263,092,117.01	466,566,533.05	55	Dettes env. les ass.et sté ap	50,000,000.00
	CREANCES				56	Dettes d'exploitation	
42	Créances d'invest.	3,698,524,977.39		3,698,524,977.39	57	Avances commerciales	47,770,808.67
43	Créances de stocks	124,442.79		124,442.79	58	Dettes financières	
44	Créances sur associés			-	50	Cptes. créditeurs de l'actif	
45	Avances pour compte	22,741,916.85		22,741,916.85			
46	Avances d'exploitation	756,362,481.44		756,362,481.44			
47	Créances sur clients	628,186,217.15	70,023,516.44	558,162,700.71			
48	Disponibilités	623,167,071.10		623,167,071.10			
40	Cptes débit. du passif						
	TOTAL 4	5,729,107,106.72	70,023,516.44	5,659,083,590.28		TOTAL 5	1,279,799,323.13
88	Résultat de l'exercice				88	Résultat de l'exercice	478,604,481.21
	TOTAL GENERAL	11 126 165 750,25	3,803,938,099.85	7,322,227,650.40		TOTAL GENERAL	7,322,227,650.40

ملحق رقم "03": جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب المخطط المحاسبي الوطني (*PCN*) لدورة 2009

A. M. C.

المؤسســـة الـوطـنـيـة لأجـهـزة القيـــاس والـمـــراقـبـة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTA AU 31/12/2009

N° des Comptes	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		154,792,316.29
60	Marchandises consommées	118,054,416.12	
80	**MARGE BRUTE**		**36,737,900.17**
80	Marge brute		36,737,900.17
71	Productions vendues		3,051,320,845.19
72	Productions stockées	57,255,306.76	
73	Production de l'E/se pour elle-même		
74	Prestations fournies		68,012,666.77
75	Transfert de charges de production		7,075,238.98
61	Matières et fournitures consommées	1,839,416,346.15	
62	Services	81,000,478.31	
	TOTAL	1,977,672,131.22	3,163,146,651.11
81	**VALEUR AJOUTEE**		**1,185,474,519.89**
81	Valeur ajoutée		1,185,474,519.89
77	Produits divers		126,879,814.01
78	Transfert de charges d'exploitation		137,138,973.43
63	Frais de personnel	532,684,804.14	
64	Impôts et taxes	85,458,913.46	
65	Frais financiers	23,700,160.39	
66	Frais divers	19,087,892.15	
68	Dotations aux Amortis. & Provisions	51,427,959.80	
892	Prestations fournies		
891	Prestations reçues		
	TOTAL	712,359,729.94	1,449,493,307.33
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**737,133,577.39**
79	Produits hors exploitation		126,381,361.42
69	Charges hors exploitation	290,501,674.60	
84	**RESULTAT HORS EXPLOITATION**	**164,120,313.18**	
83	Résultat d'exploitation		737,133,577.39
84	Résultat hors exploitation	164,120,313.18	
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**573,013,264.21**
889	**IMPOTS SUR LES BENEFICES**	**94,408,783.00**	
88	**RESULTAT DE L'EXERCICE**		**478,604,481.21**

ملحق رقم "04": ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2009 (أصول)

المؤسســـة الـــوطـــنـــيـــة لأجـــهـــزة القيـــــاس والـــمـــــراقـــبـــة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

A. M. C.

BILAN

Exercice clos le: 31/12/2009

ACTIF	NOTE	2009 BRUT	2009 Amrt/Prov	2009 NET	2008 NET
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		456 430 000,00		456 430 000,00	456 430 000,00
Ouvrages d'arts		37 601 069,16	29 139 825,67	8 461 243,49	
Bâtiments		1 784 288 358,87	1 255 887 537,10	528 400 821,77	707 750 119,98
Installations techniques, matériel et outillage industriels		1 179 151 320,12	1 131 100 976,70	48 050 343,42	
Autres immobilisations corporelles		1 209 644 862,51	1 054 694 126,93	154 950 735,58	45 296 619,69
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		284 382,81	-	284 382,81	793 400,23
Immobilisations financières		2 229 817 457,55		2 229 817 457,55	2 351 808 784,58
Titres mis en equivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilizes					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**6 897 217 451,02**	**3 470 822 466,40**	**3 426 394 984,62**	**3 562 078 924,48**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		729 658 650,06	263 092 117,01	466 566 533,05	593 462 283,70
Créances et emplois assimilés					456 362 660,93
Clients		628 186 217,15	70 023 516,44	558 162 700,71	10 169 135,05
Autres débiteurs		15 195 148,70		15 195 148,70	
Impôts et assimilés		751 772 332,85		751 772 332,85	661 768 136,84
Autres créances et emplois assimilés		12 261 359,53		12 261 359,53	
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					1 150 000 000,00
Trésorerie		2 091 874 590,94		2 091 874 590,94	569 341 636,94
TOTAL ACTIF COURANT		**4 228 948 299,23**	**333 115 633,45**	**3 895 832 665,78**	**3 441 103 853,46**
TOTAL GENERAL ACTIF		**11 126 165 750,25**	**3 803 938 099,85**	**7 322 227 650,40**	**7 003 182 777,94**

ملحق رقم "05": ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2009 (خصوم)

المؤسســـــة الـــوطـــنـــيـــة لأجـــهـــزة القيـــــاس والـــمـــــراقـــبـــــة
ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
DIRECTION DES FINANCES

A. M. C.

BILAN
Exercice clos le: 31/12/2009

PASSIF	NOTE	2009	2008
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 462 825 000,00	1 462 825 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / Réserves consolidées (1)		2 502 890 709,83	2 247 614 124,80
Ecarts de réévaluation		242 615 901,78	259 781 279,34
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / Résultat net part du groupe (1)		478 604 481,21	432 230 859,20
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**4 686 936 092,82**	**4 402 451 263,34**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions diverses		1 355 492 234,45	
Autres dettes non courantes		115 190 244,62	114 050 326,16
Provisions et produits constatés d'avance			1 318 913 430,40
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 470 682 479,07**	**1 432 963 756,56**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		121 418 825,98	316 926 731,65
Impôts		732 612 064,92	559 069 270,24
Clients créditeurs		47 770 808,67	
Autres dettes		262 807 378,94	298 224 781,03
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 164 609 078,51**	**1 174 220 782,92**
TOTAL GENERAL PASSIF		**7 322 227 650,40**	**7 009 635 802,82**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ملحق رقم "06": حساب النتائج (حسب الطبيعة) للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2009

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

A. M. C.

COMPTE DE RESULTAT (Par nature)
Période du 31/12/2008 au: 31/12/2009

Désignation des comptes	NOTE	2009	2008
Chiffre d'affaires		3 274 125 828,25	2 756 815 723,72
Variation stocks produits finis et en cours		57 255 306,76	41 961 244,04
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - Production de l'exercice		**3 216 870 521,49**	**2 798 776 967,76**
Achats consommés		1 957 470 762,27	1 818 268 613,85
Services extérieurs et autres consommations		105 399 741,58	87 687 831,00
II - Consommation de l'exercice		**2 062 870 503,85**	**1 905 956 444,85**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**1 154 000 017,64**	**892 820 522,91**
Charges de personnel		404 218 291,51	472 014 345,41
Impôts, taxes et versements assimilés		85 336 376,46	79 033 010,54
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**664 445 349,67**	**813 787 512,37**
Autres produits opérationnels		51 261 398,73	12 747 644,58
Autres charges opérationnelles		12 864 351,53	21 522 321,45
Dotations aux amortissements et aux provisions		273 454 449,06	219 966 940,04
Reprise sur pertes de valeur et provisions			233 514 471,60
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**429 387 947,81**	**818 560 367,06**
Produits financiers		143 751 356,52	103 251 921,19
Charges financiers		126 040,12	17 567 083,64
VI - RESULTAT FINANCIER		**143 625 316,40**	**85 684 837,55**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**573 013 264,21**	**904 245 204,61**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		94 408 783,00	75 675 928,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 469 138 583,50	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 990 534 102,29	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**478 604 481,21**	**828 569 276,61**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			815 021 745,05
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ملحق رقم "07": ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2010 (أصول).

A. M. C.

المؤسســـة الــوطــنـيــة لأجــهــزة القيـــــاس والــمـــــراقــبــة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

BILAN

Exercice clos le: 31/12/2010

ACTIF	NOTE	2010 BRUT	2010 AMORT/PROV	2010 NET	Exercice 2009 NET
ACTIFS NON COURANTS	1.00				
Écart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	1.01				
Immobilisations incorporelles	1.02				
Logiciels informatiques et Assimilés	1.03	627,750.00	20,925.00	606,825.00	
Immobilisations corporelles	1.04				
Terrains	1.05	456,430,000.00		456,430,000.00	456,430,000.00
Agencements et aménagements de terrain	1.06	668,709,107.68	577,004,495.95	91,704,611.73	98,985,433.16
constructions	1.07	1,864,551,638.79	1,382,078,326.39	482,473,312.40	554,139,571.08
Installations techniques, matériel et outillage industriels	1.08	1,234,234,270.52	1,143,798,001.36	90,436,269.16	56,070,106.88
Autres immobilisations corporelles	1.09	480,512,582.56	449,401,825.17	31,110,757.39	30,668,033.14
Immobilisations en cours	1.10	6,985,156.08		6,985,156.08	284,382.81
Immobilisations financières	1.11				
Titres mis en équivalence	1.12	28,860,000.00		28,860,000.00	28,860,000.00
Autres participations et créances rattachées	1.13	.			
Autres titres immobilisés	1.14	1,950,000,000.00		1,950,000,000.00	2,200,000,000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants	1.15	720,472.55		720,472.55	957,457.55
Produits et charges différés hors cycle d'exploitation	1.16	4,539,107.68		4,539,107.68	
	1.17				
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.18	6,696,170,085.86	3,552,303,573.87	3,143,866,511.99	3,426,394,984.62
ACTIF COURANT	1.19				
Stocks et encours	1.20	925,408,166.91	232,674,195.05	692,733,971.86	466,566,533.05
Fournisseurs et comptes rattachés	1.21	363,426.84		363,426.84	
Créances et emplois assimilés	1.22				
Clients	1.23	456,797,210.88	70,023,516.44	386,773,694.44	558,162,700.71
Autres débiteurs	1.24	2,503,032.75		2,503,032.75	15,195,148.70
Impôts et assimilés	1.25	904,729,625.43		904,729,625.43	751,772,332.85
Autres créances et emplois assimilés	1.26	15,471,395.05		15,471,395.05	12,261,359.53
Disponibilités et assimilés	1.27				
Placements et autres actifs financiers courants	1.28	2,178,306,111.36		2,178,306,111.36	1,468,707,518.84
Trésorerie	1.29	771,839,509.66		771,839,509.66	623,167,072.10
TOTAL ACTIF COURANT	1.30	5,255,418,478.88	302,697,711.49	4,952,720,767.39	3,895,832,665.78
TOTAL GENERAL ACTIF	1.31	11,951,588,564.74	3,855,001,285.36	8,096,587,279.38	7,322,227,650.40

ملحق رقم "08": ميزانية المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2010 (خصوم)

المؤســـســـة الـــوطـــنـــيـــة لأجـــهـــزة القيـــــــاس والـــمـــــراقـــبـــة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

A. M. C.

BILAN

Exercice clos le: 31/12/2010

PASSIF	NOTE	2010	2009
CAPITAUX PROPRES	**2.00**		
Capital émis	**2.01**	1,462,825,000.00	1,462,825,000.00
Capital non appelé	**2.02**		
Primes et réserves	**2.03**	2,872,370,889.23	2,502,890,709.83
Écarts de reevaluation	**2.04**	242,615,901.78	242,615,901.78
Ecart d'équivalence (1)	**2.05**		
Résultat net de l'exercice	**2.06**	590,736,580.15	478,604,481.21
Autres capitaux propres – Report à nouveau	**2.07**		
Part de la société consolidante (1)	**2.08**		
Part des minoritaires (1)	**2.09**		
	2.10		
TOTAL I	**2.11**	**5,168,548,371.16**	**4,686,936,092.82**
PASSIFS NON-COURANTS	**2.12**		
Emprunts et dettes financiers	**2.13**		
Impôts (différés et provisionnés)	**2.14**	3,202,088.60	
Provisions diverses	**2.15**	1,194,105,546.97	1,355,492,234.45
Autres dettes non courantes	**2.16**	100,899,854.10	115,190,244.62
Provisions et produits constatés d'avance	**2.17**		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**2.18**	**1,298,207,489.67**	**1,470,682,479.07**
PASSIFS COURANTS	**2.19**		
Fournisseurs et comptes rattachés	**2.20**	353,635,570.01	121,418,825.98
Impôts	**2.21**	708,055,725.41	732,612,064.92
Clients créditeurs	**2.22**	44,892,350.26	47,770,808.67
Autres dettes	**2.23**	327,274,018.27	85,869,509.71
Trésorerie Passif (intérêts courus)	**2.24**	195,973,754.60	176,937,869.23
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**2.30**	**1,629,831,418.55**	**1,164,609,078.51**
TOTAL GENERAL PASSIF	**2.31**	**8,096,587,279.38**	**7,322,227,650.40**

ملحق رقم "09": حساب النتيجة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2010

A. M. C.

المؤســـســـة الـــوطـــنـــيـــة لأجـــهـــزة القيـــــــاس والـــمـــــراقـــبـــة

COMPTE DE RESULTAT

Période du 01/01/2010 au 31/12/2010

	NOTE	exercie 2010	exercice 2009
		net	Net
Chiffre d'affaires	3.00	3,249,322,196.36	3,274,125,828.25
Variation stocks produits finis et en cours	3.01	14,927,209.85	57,255,306.76
Production immobilisée	3.02		
Subventions d'exploitation	3.03		
I - Production de l'exercice	3.04	3,264,249,406.21	3,216,870,521.49
Achats consommés	3.05	1,804,069,479.55	1,957,470,762.27
Services extérieurs et autres consommations	3.06	109,590,710.93	104,523,320.18
II - Consommation de l'exercice	3.07	1,913,660,190.48	2,061,994,082.45
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	3.08	1,350,589,215.73	1,154,876,439.04
Charges de personnel	3.09	528,335,532.54	404,218,291.51
Impôts, taxes et versements assimilés	3.10	86,263,608.83	85,336,376.46
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	3.11	735,990,074.36	665,321,771.07
Autres produits opérationnels	3.12	10,093,091.83	34,096,021.17
Autres charges opérationnelles	3.13	4,732,995.92	13,740,772.93
Dotations aux amortissements et aux provisions	3.14	422,755,439.78	313,798,064.96
Reprise sur pertes de valeur et provisions	3.15	138,836,381.21	57,508,993.46
V- RESULTAT OPERATIONNEL	3.16	457,431,111.70	429,387,947.81
Produits financiers	3.17	263,455,557.39	143,751,356.52
Charges financières	3.18	22,857,147.02	126,040.12
VI- RESULTAT FINANCIER	3.19	240,598,410.37	143,625,316.40
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	3.20	699,366,541.15	573,013,264.21
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	3.21	108,629,961.00	94,408,783.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	3.22	1,337,019.08	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.23	3,677,971,455.72	3,452,226,892.64
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.24	2,978,604,914.57	2,879,213,628.43
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.25	590,736,580.15	478,604,481.21
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)	3.26		
Éléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	3.27		
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	3.28		
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3.29	590,736,580.15	478,604,481.21
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)	3.30		
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	3.31		
Dont part des minoritaires (1)	3.32		
Part du groupe (1)	3.33		

A. M. C.

ملحق رقم "10" : جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2010

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

Tableau des Flux de Trésorerie (Méthode Indirecte)

LIBELLE	Note	solde initial	solde final	exercice 2010	exercice 2009
I - Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	400				
Résultat net de l'exercice	401	0.00	590,736,580.15	590,736,580.15	478,604,481.21
ajustements pour :	402				
+ Dotations aux amortissements et provisions	403	5,089,406,817.86	5,512,162,257.64	422,755,439.78	339,160,020.20
+ Autres dotations aux provisions	404				
- Reprises sur provisions et amortissements	405	0.00	243,215,447.29	-243,215,447.29	-227,725,026.46
- Sub. D'invst virées au résultat	406				
+ Valeur résiduelle des investissements cédés (invest + titres)	407	0.00	329,564.73	-329,564.73	
- produits des cessions d'actifs	408	0.00	-1,632,393.17	-1,632,393.17	-319,059.84
- production de l'entité pour elle-même	409				
Variation des Impôts Différés	410				
Augmentation (-) dans le cas des impôts actifs et (+) dans le cas des impôts passifs	411				
Diminution (+) dans le cas des impôts actifs et (-) dans le cas des impôts passifs	412				
Variation des stocks	413			-195,749,516.85	98,732,040.70
- augmentation des stocks	414	729,658,650.06	925,408,166.91	-195,749,516.85	
+ diminution des stocks	415				98,732,040.70
Variation des clients et autres créances	416			21,534,999.42	-201,962,033.06
- augmentation des clients et autres créances	417				-201,962,033.06
+ diminution des clients et autres créances	418	1,407,415,058.23	1,386,518,452.29	21,534,999.42	
Variation des fournisseurs et autres dettes	419			233,238,130.18	-215,405,204.98
+ augmentation des fournisseurs et autres dettes	420	1,013,182,634.76	1,246,420,764.54	233,238,130.18	
- diminution des fournisseurs et autre dettes	421				-215,405,204.98
variation des créances prestation énergie et transite (444070)	422				
variation des dettes prestation divers intragroupe (444090)	423				

ملحق رقم "10" (تابع): جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) سنة 2010 حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

A. M. C.

Flux de trésorerie générés par l'activité (A)	424			827,338,227.49	271,085,217.77
II - Flux de trésorerie provenant des opérations d'invest.	425				
- Décaissements sur acquisition d'immobilisations	426				
Acquisition d'immo	427	4,667,399,993.47	4,734,395,600.07	-66,995,606.60	-47,885,407.55
Ajustement pour dettes rattachées [+/-variation du compte des crédits d'investissement (522)]	428				
+ Encaissements sur cessions d'immobilisations (corporelles ou incorporelles)	429			1,632,393.17	319,059.84
+ Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	430				
- Décaissements sur acquisition de titres	431	3,697,567,519.84	4,157,567,519.84	-460,000,000.00	-190,000,000.00
Prêts accordés (augmentation du comptes 424)	432				
+ Encaissements sur remboursement de prêts (diminution du 424)	433				
+ Subventions reçues de l'état	434				
Fournisseurs d'immobilisation - retenues de garantie (+/- variation 524)	435	13,370,516.25	14,705,270.12	-1,334,753.87	-854,943.96
Fournisseurs d'immobilisation - Cautions reçues (+/- variation 525)	436	484,974.50	200,000.00	-284,974.50	-284,974.50
Avances et acomptes sur investissement (+/- variation 425)	437				
cautionnements versés sur investissements (+/- variation 426)	438				
Incidence des variations de périmètre de consolidation	439				
(dans le cadre de la consolidation)	440				
III - Flux de très.provenant des opérations de financement	442				
- Dividendes et autres distributions effectuées	443	150,522,223.00	0.00	-150,522,223.00	-90,523,000.00
+ augmentation de capital en numéraire	444				
+ Emission d'emprunts	445				
- Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	446				
Mises à disposition des fonds accordés par la MM	447				
Montant des fonds remontés	448				
flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)	449		0.00	-150,522,223.00	-90,523,000.00
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	450			149,833,062.69	-58,144,048.40
Trésorerie d'ouverture	451			513,138,548.54	571,282,596.94
Trésorerie de clôture	452			662,971,611.23	513,138,548.54
Variation de trésorerie	453			149,833,062.69	-58,144,048.40
Rapprochement avec le résultat comptable	454				

ملحق رقم "11": جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (*AMC*) حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) لدورة 2010

A. M. C.

المؤسســـة الـوطـنـيـة لأجـهـزة القيـــاس والـمـــراقـبـة

ENTREPRISE NATIONELE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIRECTION DES FINANCES

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

U=DA

	Note	Capital social	Prime d'émission	Écart d 'évaluation	Écart de réévaluation	Résultat et réserves
SOLDES AU 31.12.2008	**5.00**	**1,462,825,000.00**			**259,781,279.34**	**2,037,211,476.82**
Changement de méthodes comptable	**5.01**					
Correction des erreurs significatives	**5.02**					
Réévaluation des immobilisations	**5.03**				**-17,165,377.56**	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	**5.04**					
Dividendes payés	**5.05**					
Dividendes	**5.06**					100,000,000.00
Tantièmes	**5.07**					523,000.00
Rémunération Titres Participatifs	**5.08**					755,346.17
Augmentation réserves	**5.09**					255,276,585.03
Résultat net de l'exercice	**5.10**					
Résultat net 2008 distribué	**5.11**					
SOLDES AU 31.12.2009	**5.12**	**1,462,825,000.00**			**242,615,901.78**	**2,393,766,408.02**
Changement de méthodes comptable	**5.13**					
Correction des erreurs significatives	**5.14**					
Réévaluation des immobilisations	**5.15**					
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat	**5.16**					
Dividendes payés	**5.17**					
dividendes	**5.18**					100,000,000.00
tantièmes	**5.19**					522,223.00
rémunération titres participatifs	**5.20**					8,602,078.81
Augmentation des réserves	**5.21**					369,480,179.40
Résultat net de l'exercice	**5.22**					
Résultat net 2009 distribué	**5.23**					
SOLDES AU 31.12.2010	**5.24**	**1,462,825,000.00**			**242,615,901.78**	**2,872,370,889.23**

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	البيـــــــــــان	الصفحة
(01)	الرموز المستخدمة في مخطط تدفق البيانات	50
(02)	بعض رموز خرائط تدفق النظام	50
(03)	منتجات المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة	131
(04)	الميزانية في 2010/01/01 حسب ***PCN***	150
(05)	الميزانية في 2010/01/01 حسب ***SCF*** (الأصول)	151
(06)	الميزانية في 2010/01/01 حسب ***SCF*** (الخصوم)	152
(07)	أثر الانتقال من ***PCN*** إلى ***SCF*** على عناصر الميزانية	153
(08)	ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2010/12/31 (أصول)	156
(09)	ميزانية السنة المالية المقفلة في: 2010/12/31 (خصوم)	157
(10)	جدول حساب النتائج حسب ***PCN*** في 2009/12/31	162
(11)	حساب النتائج (حسب الطبيعة) للفترة من 2009/10/01 إلى 2009/12/31	164
(12)	الأثر على مختلف النتائج	165
(13)	حساب النتيجة حسب الطبيعة للفترة: 2010/01/01 إلى 2010/12/31	167
(14)	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة في 2010/12/31	171
(15)	إعادة بناء جدول تدفقات الخزينة	173
(16)	جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة للسنة المالية المقفلة في: 2010/12/31	176

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الشكل	البيـــــــان	الصفحة
(01)	فروع نظام المعلومات المحاسبي	12
(02)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واتخاذ القرار	23
(03)	العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية	26
(04)	خطوات معالجة المعلومات المحاسبية	40
(05)	دور المحاسبة كنظام للمعلومات	45
(06)	مسار البيانات بين قسم المحاسبة اليدوية وقسم المحاسبة الآلية	58
(07)	مراحل تطبيق المعايير لأول مرة	117
(08)	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة	133

قائمة المختصرات

قـائمة المخـتصرات

ADE	Algérienne Des Eaux
CNC	Conseil National de Comptabilité Général
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
ENAMC	Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et du Contrôle
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards International
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commission
ISO	International Organization for Standardization
LIFO	Last In First Out
PCN	Plan Comptable National
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretation Committee
SMS	Sensus Metering Systems
SONELGAZ	Société Nationale d'Electricité et du Gaz
UGT	Unité Génératrice de Trésorerie

فهرس المحتويات

فهـــرس المحتويـــات

مقدمة عامة..... أ- و

الفصل الأول: الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي

تمهيـــد..... 2

المبحث الأول: المحاسبة كنظام للمعلومات..... 3

1-1- تطور المحاسبة من تقنية إلى نظام للمعلومات 3

1-1-1- مرحلة تكوين الجانب الفني للمحاسبة..... 3

1-1-2- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا..... 4

1-1-3- مرحلة التطور السريع للمحاسبة..... 5

1-2- مدخل إلى نظام المعلومات..... 6

1-2-1- تعريف نظام المعلومات..... 7

1-2-2- النظام..... 7

1-2-3- المعلومات..... 8

1-3- عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي..... 9

1-3-1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي..... 10

1-3-2- أهداف نظام المعلومات المحاسبي..... 11

1-3-3- فروع نظام المعلومات المحاسبي..... 11

1-3-4- خصائص نظام المعلومات المحاسبي..... 12

1-3-5- عناصر نظام المعلومات المحاسبي..... 14

1-3-6- مبادئ ومقومات النظام المحاسبي 14

1-3-7- العوامل التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي..... 17

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية..... 19

2-1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية..... 19

2-1-1- الخصائص الرئيسية..... 19

2-1-2- الخصائص الثانوية..... 21

2-1-3- كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية..... 21

2-1-4- المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية..... 24

2-1-5- العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية..... 25

2-2- دور وأهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات..... 27
2-3- فعالية نظام المعلومات المحاسبي..... 29
المبحث الثالث: آلية نظام المعلومات المحاسبي..... 31
3-1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي..... 31
3-1-1- مدخلات النظام..... 31
3-1-2- المعالجة في نظام المعلومات المحاسبي..... 33
3-1-3- مخرجات نظام المعلومات المحاسبي..... 36
3-1-4- التغذية العكسية..... 39
3-2- الدورة الكاملة لمعالجة العمليات..... 40
3-2-1- دورة الإيرادات..... 41
3-2-2- دورة النفقات..... 42
3-2-3- دورة الموارد البشرية (دورة الأجور)..... 42
3-2-4- دورة الإنتاج..... 42
3-2-5- دورة التمويل..... 43
3-2-6- علاقة الدورة الكاملة لمعالجة المعاملات بالدورة المحاسبية..... 43
المبحث الرابع: تصميم وتألية نظام المعلومات المحاسبي..... 46
4-1- تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي..... 46
4-1-1- تحليل النظام..... 46
4-1-2- تصميم النظام..... 48
4-2- تألية نظام المعلومات المحاسبي..... 51
4-2-1- أسباب تألية نظام المعلومات المحاسبي..... 52
4-2-2- خصائص نظام المحاسبي الآلي..... 52
4-2-3- مكونات النظام المحاسبي في ظل استخدام الحواسيب..... 53
4-2-4- مزايا استخدام الحواسيب في عمل النظم المحاسبي الآلي..... 54
4-2-5- تأثير استخدام الحاسوب على مقومات نظام المعلومات المحاسبي..... 56
خلاصة الفصل الأول..... 59

الفصل الثاني: إصلاح النظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية

تمهيـــد..... 61

المبحث الأول: الاتجاه الدولي نحو التوحيد المحاسبي..... 62

1-1- عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية..... 62

1-1-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية..... 62

1-1-2- أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية..... 63

1-1-3- التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي..... 65

1-2- أهمية وخصائص المعايير الدولية للمحاسبة 66

1-2-1- أهمية ومزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ***IAS-IFRS***..... 67

1-2-2- خصائص المعايير الدولية للمحاسبة..... 67

1-3- مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية..... 68

1-3-1- المرحلة الأولى: قبل 1972..... 68

1-3-2- المرحلة الثانية: بعد سنة 1972..... 69

1-4- مجلس معايير المحاسبة الدولية ***(IASB)***..... 71

1-4-1- إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية..... 71

1-4-2- تطوير وإصدار المعايير المحاسبية الدولية..... 72

1-4-3- إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية..... 73

المبحث الثاني: دراسة وتقييم المخطط المحاسبي الوطني..... 74

2-1- الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني..... 74

2-1-1- نشأة المخطط المحاسبي الوطني وإطاره القانوني..... 74

2-1-2- أهداف المخطط المحاسبي الوطني..... 76

2-1-3- مبادئ المخطط المحاسبي الوطني..... 77

2-1-4- خصوصيات المخطط المحاسبي الوطني..... 77

2-2- دراسة الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني..... 78

2-2-1- أصناف حسابات المخطط المحاسبي الوطني..... 78

2-2-2- أنظمة التقييم والجرد حسب المخطط المحاسبي الوطني..... 79

2-2-3- القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني..... 81

2-2-4- مراحل الدورة المحاسبية حسب المخطط المحاسبي الوطني..... 82

2-3- تقييم المخطط المحاسبي الوطني..... 83
2-3-1- إصلاحات فرضتها الظروف والمسائل على المخطط المحاسبي الوطني..... 83
2-3-2- النقائص من ناحية الجانب النظري..... 85
2-3-3- النقائص من ناحية الجانب التقني..... 86
المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد..... 89
3-1- إصلاح النظام المحاسبي نحو المحاسبة المالية..... 89
3-1-1- أسباب التحول إلى المحاسبة المالية في الجزائر..... 89
3-1-2- الأعمال المتعلقة بالإصلاح..... 89
3-1-3- خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي..... 91
3-2- الإطار التشريعي والنظري للنظام المحاسبي المالي 91
3-2-1- استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية..... 92
3-2-2- الإطار التصوري..... 94
3-2-3- تنظيم المحاسبة 98
3-3- قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي..... 99
3-3-1- مبادئ وقواعد عامة 99
3-3-2- قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي..... 102
3-3-3- حالات خاصة للتقييم والتسجيل..... 108
3-4- عرض الكشوف المالية..... 109
3-4-1- الميزانية 111
3-4-2- حساب النتائج 112
3-4-3- جدول تدفقات الخزينة 113
3-4-4- جدول تغيرات الأموال الخاصة..... 114
3-4-5- ملحق الكشوف المالية 115
3-5- منهجية الانتقال إلى النظام الجديد 115
3-5-1- الهدف من تطبيق المعيار ***IFRS1*** ومجال تطبيقه 115
3-5-2- متطلبات العرض والإفصاح عن عملية الانتقال 116
المبحث الرابع: نظام المعلومات المحاسبي بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي 118
4-1- الجديد من خلال النظام المحاسبي المالي 118

4-1-1- الجانب النظري 118
4-1-2- الإطار التقني..... 119
4-2- تأثير النظام المحاسبي المالي على عمليات المعالجة..... 120
4-2-1- التثبيتات المعنوية 121
4-2-2- التثبيتات المادية 121
4-2-3- المخزونات 122
4-2-4- عقود الإيجار 122
4-2-5- المؤونات 122
4-3- تأثير النظام المحاسبي المالي على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي..... 123
4-2-1- الميزانية 123
4-2-2- حساب النتيجة 124
4-2-3- الكشوف المالية الجديدة 124
خلاصة الفصل الثاني 126

الفصل الثالث: أثر تطبيق المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة للنظام المحاسبي المالي على فعالية نظام معلوماتها المحاسبي

تمهيـــد..... 128
المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة 129
1-1- مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة..... 129
1-1- لمحة تاريخية عن المؤسسة 129
1-3- نشاط المؤسسة 130
1-4- الانتقال نحو تكنولوجيات جديدة..... 132
1-5- الهيكل التنظيمي للمؤسسة 133
المبحث الثاني: دراسة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة..... 136
2-1- بنية نظام المعلومات المحاسبي المعتمد في المؤسسة..... 136
2-2- العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة..... 137
2-2-1- العنصر البشري..... 137
2-2-2- المكونات المادية..... 137

2-2-3- البرامج المحاسبية 139
2-2-4- شبكة المعلومات المحاسبية 141
2-3- مكونات نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة 141
2-3-1- المدخلات..... 141
2-3-2- المعالجة..... 144
2-3-3- المخرجات 145
المبحث الثالث: أثر الانتقال من (*PCN*) إلى (*SCF*) على فعالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة... 149
3-1- أثر تطبيق (***SCF***) على الوضعية المالية للمؤسسة..... 149
3-1-1- أثر الانتقال على الميزانية الافتتاحية لدورة 2010 149
3-1-2- أثر تطبيق (***SCF***) على الميزانية المقفلة في 2010/12/31 155
3-2- التأثير على حساب النتائج 162
3-2-1- المقارنة بين حساب النتيجة (***PCN***) وحساب النتيجة (***SCF***) لدورة 2009 162
3-2-2- أثر الانتقال إلى (***SCF***) على كشف حساب النتيجة للمؤسسة لدورة 2010..... 167
3-3- أثر تطبيق (***SCF***) على تدفقات الخزينة 170
3-3-1- عملية بناء جدول تدفقات الخزينة 172
3-3-2- تحليل أرصدة جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة 173
3-4- جدول تغيرات الأموال الخاصة 176
خلاصة الفصل الثالث..... 178
خاتمة عامة 181
قائمة المراجع 187
قائمة الملاحق..... 198
الملاحق 200
فهرس الجداول 213
فهرس الأشكال 215
قائمة المختصرات 217

تمت بحمد الله