جـامعـة غـردايـة – الـجـزائـر –
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان:علوم اقتصادية، وعلوم تجارية و علوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية
* دراسة حالة لشركة إتصالات الجزائر بورقلة للفترة الزمنية من 2007 إلى 2018 *

تحت إشراف الأستاذ : بوحفص روّاني

من إعداد الطالب : توفيق بـواري

والأستاذ المساعد : عبد القادر قطيّب

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2019/06/16

أمـام اللّجنة المكوّنة من السادة :

أ.د / محمد عجيلة	....أستاذ بجامعة غرداية	..... رئيســا
د / بوحفص روّاني	....أستاذ محاضر(أ) بجامعة غرداية	مشرفا و مقرّرا
أ / نور الدين برهان	.....أستاذ مساعد (أ) بجامعة غرداية	مناقشــا
أ / زينب بن مولاي	.....أستاذ مساعد (أ) بجامعة غرداية	مناقشــا

السنة الجامعية: 2019/2018

جـامعـة غـردايـة – الـجـزائـر–
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان:علوم اقتصادية، وعلوم تجارية و علوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان

تقييم الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية
* دراسة حالة لشركة إتصالات الجزائر بورقلة للفترة الزمنية من 2007 إلى 2018 *

تحت إشراف الأستاذ : بوحفص روّاني

من إعداد الطالب : تـوفـيق بـواري

والأستاذ المساعد : عبد القادر قطيّب

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ :2019/06/16

أمـام اللّجنة المكوّنة من السادة :

أ.د / محمد عجيلة	....أستـاذ بـجـامـعـة غـرداية	رئيســا
د / بوحفص روّاني	....أستاذ محاضر(أ) بجامعة غرداية.....	مشرفا و مقرّرا
أ / نور الدين برهان	.....أستاذ مساعد (أ) بجامعة غرداية	منـاقـشـا
أ / زينب بن مولاي	.....أستاذ مساعد (أ) بجامعة غرداية	منـاقـشـا

السـنـة الـجـامـعـيـة: 2019/2018

الإهـــــداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا أملك أغلى منها أن أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى :

الذي يخفق له قلبي بإستمرار ،ضياء قلبي ونور بصري * محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم*

و * الوالدين الكريمين * اللّذين ضحيا بكل ما يملكان، إضافة إلى سهرهما ودعاءهما الخالص لله عزّ وجلّ لتوفيقي في مواصلة مشواري العلمي ، فأسأل الله أن يمنحهما بركة العمر و يسكنهما فسيح جنّاته ويحشرهما مع النبيئين و الصدّيقين والشهداء والصالحين و حسن أولئك رفيقا –آمين-

إلى أعمدة حياتي التي أرتكز عليها للصمود ومجابهة صعّبات الدهر * أخوايا و أخواتي * فأسأل الله لهم دوام الصحة والعافية والتوفيق في حياتهم – آمين –

وإلى الذين أحاطوني بمساعدتهم و بحبهم وهم بمثابة معادلة رسمت لي أجمل منحنيات حياتي * أصدقائي طلبة الدفعة الأولى لتخصص ماستر محاسبة بجامعة غرداية كل بإسمه*

وإلى كل من قضى زهرة شبابه في محراب العلم النافع والمقدّس .

توفيق بواري

شكر و تقدير

ما زالت الكتابة تسّجل بألفاظها خلجات النفوس و نبضات القلوب ،لذلك كان لزاما لي كتابة هذه العبارات التي أبدؤها قبل النطق بها الشكر وعظيم الإمتنان لله عزّ وجل الذي بنصره و بركته وهداه و بقدرته منحني الصبر والمثابرة والوصول لهاته الخطوة * وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وهو رب العرش العظيم*.

كما أتقدّم بالشكر الجزيل وتقديري لمن كانت نصائحهم نورا ساطعا في ظلمات مراحلي الدراسية ، ووقوفه إلى جانبي قدرا وإحتراما و دفعا للأمام* أساتذتي الأفاضل* و أخصّ بالذّكر أستاذيا المشرفين " الأستاذ الدكتور : رّواني بوحفص و الأستاذ المساعد : قطّيب عبد القادر "الّذين لم يبخلا عليّ بالنصح والتوجيه لهذه المذكرة ، فاللهم وفّقهما في تبليغ رسالتهما النبيلة في مشوارهما العلمي و العملي العاليين- آمين -

كما أتوجّه بخالص شكري لكل" إطارات شركة إتصالات الجزائر" وكالة ورقلة خاصة إطارات مصلحة المحاسبة و المالية على معلوماتهم و مقابلاتهم لي ، وكل من ساعدني قريبا كان أو بعيدا لإتمام هذا العمل ولو بكلمة أو تشجيع أو إبتسامة صادقة .

* فالحمد و الشكر لله الذي بفضله تتم الصالحات*

توفيق بواري

الملخّص :

هدفت هذه الدّراسة إلى تقييم مدى تأثير الإصلاحات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي في الجزائر على مختلف الممارسات المحاسبية في البيئة الإقتصادية ، ومدى تكيّف مختلف القوائم المالية و المحاسبية من خلال الإشكالية المطروحة حول واقع الممارسات المحاسبية في ظلّ البيئة المحاسبية الجزائرية ، خاصة بعد تبنّي الجزائر لإصلاحات النّظام المحاسبي المالي.

كما إعتمدنا في وسائل هاته الدّراسة على " تحليل و تقييم مختلف القوائم المالية " المتاحة في هذه الشركة من خلال " أسلوبي المقابلة والتحليل " ، حيث تمّ " مقابلة " مختلف إطارات ومسئولي المالية والمحاسبة للشركة حول مختلف ممارساتهم المحاسبية وما تترّتب عنها من مشاكل وإصلاحات تماشيا ما معايير المحاسبة الدولية ، ثم إجراء " مقارنة " لمختلف القوائم المالية والمحاسبية لها في ظلّ سنوات تطبيق " المخطّط المحاسبي الوطني السابق " و" النّظام المحاسبي المالي الحالي " .

ثمّ توصّلت نتائج الدراسة إلى وجود توافق كبير بين الممارسات المحاسبية المحلّية والدولية بإعتبار أنّ النّظام المحاسبي المالي مستمدّ من معايير المحاسبة الدولية . كما أنّ هاته الشّركات تلتزم في ممارساتها المحاسبية بقواعد الإعتراف و القياس والتّسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في الّنظام المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاحية : مخطّط وطني للمحاسبة ، نظام محاسبي مالي ، ممارسات محاسبية شركات إتصال ، بيئة محاسبية ، قوائم مالية ، قواعد إعتراف وقياس وتسجيل وإفصاح محاسبي .

Summary :

The study aimed at evaluating the impact of the reforms of this system on the accounting practices and the extent to which the various financial statements are adapted to the problem of accounting practices in the Algerian telecom companies after Algeria adopted the reforms of this financial accounting system compared to the previous national accounting plan.

We also relied on the "analysis and evaluation of the various financial statements" available in this company through the "interview method" of the various frames and financial and accounting officers of the company, and these lists in the years of application of the " And "current financial accounting system".

The results of the study indicate that there is a strong consensus between local and international accounting practices as the accounting system is derived from international accounting standards. These companies are also committed in their accounting practices to the rules of recognition, measurement, registration and accounting disclosure provided for in the financial accounting system.

Keywords : Accountig national Plan, Financial accounting system, Accountig practice , Companies telecomication , Accounting environment , Financial statements , The rules of recognition measurement registration and accounting disclosure.

الإهداء.....	I
شكر وتقدير.....	II
ملخص الدراسة	III
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال البيانية	VII
قائمة الملاحق	VIII
قائمة الاختصارات و الرموز.....	IX
مقدمة.....	(أ-هـ)
الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للممارسات المحاسبية	
تمهيد.....	4
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.....	5
المبحث الثاني: الدراسات السابقة للممارسات المحاسبية في الجزائر.....	26
خلاصة الفصل.....	36
الفصل الثاني: دراسة حالة للممارسات المحاسبية في شركة اتصالات الجزائر بورقلة في ظلّ الـ PCN و الـ SCF	
تمهيد.....	39
المبحث الأول: تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة.....	40
المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية لبعض العمليات للشركة في ظلّ الـ PCN و الـ SCF.....	50
خلاصة الفصل.....	77
خاتمة.....	79
قائمة المصادر و المراجع.....	85
الملاحق.....	90
الفهرس.....	118

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1 – 1	الميزانية السنوية المختصرة حسب المخطّط المحاسبي الوطني	11
الجدول 1 – 2	جدول حسابات النتائج باختصار حسب المخطّط المحاسبي الوطني	12
الجدول 1 – 3	جدول حركة الأموال باختصار حسب المخطّط المحاسبي الوطني	12
الجدول 1 – 4	الاختلافات بين المخطّط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي	25
الجدول 2 – 1	عناصر أصول الشركة خلال الفترة (2007–2009)	52
الجدول 2 – 2	عناصر خصوم الشركة خلال الفترة (2007–2009)	54
الجدول 2 – 3	جدول حسابات النتائج للشركة المقفلة في سنة 2009	55
الجدول 2 – 4	جدول معدّل إهتلاك مختلف التثبيتات العينية لشركة اتصالات الجزائر بورقلة	59
الجدول 2 – 5	حالة إقتناء (حيازة) التثبيتات العينية للشركة	60
الجدول 2 – 6	حالة إهتلاك التثبيتات العينية للشركة	62
الجدول 2 –7	حالة التنازل عن التثبيتات العينية للشركة	62
الجدول 2 – 8	مثال تطبيقي لفاتورة شراء بضائع للشركة	65
الجدول 2 – 9	التسجيل المحاسبي لفاتورة شراء بضائع للشركة	65
الجدول 2 – 10	مثال تطبيقي لفاتورة تأدية خدمة الإنترنت أو الهاتف الثابت في الشركة	66
الجدول 2 – 11	التسجيل المحاسبي لفاتورة تأدية خدمة الإنترنت أو الهاتف الثابت في الشركة	66
الجدول 2 – 12	التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني	67
الجدول 2 – 13	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة عند الشراء	68
الجدول 2 – 14	التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة عند البيع	69

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1 – 1	النصوص القانونية و التشريعية للنظام المحاسبي المالي	15
الشكل 1 – 2	مكوّنات النظام المحاسبي المالي	17
الشكل 1 – 3	أنواع القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي	18
الشكل 1 – 4	العلاقة الموجودة بين المؤجّر و المستأجر	23
الشكل 2 – 1	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لاتصالات الجزائر	42
الشكل 2– 2	الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر	44
الشكل 2– 3	المديريات الإقليمية لاتصالات الجزائر	44
الشكل 2 – 4	مخطّط نظام المعلومات لشركة اتصالات الجزائر	49
الشكل 2 – 5	المخطّط العام للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي لشركة اتصالات الجزائر	50

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 01	ميزانية الأصول لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2015	91
الملحق 02	ميزانية الخصوم لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2015	92
الملحق 03	حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2015	93
الملحق 04	ميزانية الأصول لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2017	94
الملحق 05	ميزانية الخصوم لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2017	95
الملحق 06	حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة اتصالات الجزائر المقفلة في:31 ديسمبر 2017	96
الملحق 07	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) نموذج فارغ	97
الملحق 08	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) نموذج فارغ	98
الملحق 09	نظام المعلومات المحاسبي المطبّق الشركة " أوراكل "	99
الملحق 10	معدّلات الإهتلاك المطبّق لمختلف التثبيتات العينية لشركة اتصالات الجزائر	100
الملحق 11	نموذج وصل الطلبية لاقتناء تثبيتات عينية	101
تابع للملحق 11	نموذج لوصل التسليم لفاتورة اقتناء تثبيتات عينية	102
الملحق 12	نموذج لوصل الطلبية لاقتناء سلعة	103
الملحق 13	نموذج لفاتورة شراء لاقتناء سلعة	104
الملحق 14	نموذج لفاتورة تأدية خدمات الإنترنت	105
الملحق 15	نموذج لفاتورة تأدية خدمات الهاتف الثابت	106
الملحق 16	نموذج لتسجيل الرسم على النشاط المهني وتحويله للشركة الأم	107
الملحق 17	نموذج لفاتورة بيع خط هاتفي ثابت لأحد زبائنها	108
الملحق 18	قائمة منتجات شركة اتصالات الجزائر بورقلة	109
الملحق 19	نموذج لعملية تحويل ما بين الوحدات ورقلة–إليزي	110
الملحق 20	نموذج لجدول الإهتلاكات لسيارة " إكسبراس رونو "	111
الملحق 21	نموذج لجدول تغيّر الأموال الخاصة "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009	112
الملحق 22	نموذج لجدول الإهتلاكات و جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية و جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009	113
الملحق 23	نموذج لجدول المؤونات و كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009	114
الملحق 24	التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرّخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أوّل تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.	115
الملحق 25	نموذج لأسئلة المقابلة الشفوية لمختلف الإطارات الممارسين لوظيفة المحاسبة في الشركة .	116

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار أو الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الإنجليزية أو العربية
PCN	المخطّط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
PCG	المخطّط المحاسبي العام	Plan Comptable Générale
IAS/IFRS	المعايير المحاسبية الدولية/ المعايير الدولية للإبلاغ المالي	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standard
OMC	المنظمّة العالمية للتجارة	Organisation Mondiale de Commerce
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institut Of Certified Public Accounting
AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبة	American Accounting Association
FIFO	الوارد أوّلا صادر أوّلا	First In First Out
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National De Comptabilité
CUMP	التكلفة الوسيطية المرجّحة	Cout Unitaire Moyen Pondéré
EPIC	مؤسّسة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري و صناعي	Etablissement Public A Caractère Industriel Et Commercial
SPA	شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم	Entreprise Public Economique Par Action
DRT	المدّيرية العامة للاتصالات	Direction Régional De Télécommunications
DOT	المدّيرية العملياتية للاتصالات	Direction Opérationnel De Télécommunications
DG	المدّيرية العامة	Direction Générale
DTT	المدّيريات الإقليمية للاتصالات	Les Directions Des Télécommunications
CMT	مركز صيانة الاتصالات	Centre Maintenance Des Télécommunications
ACTEL	الوكالة التجارية للاتصالات	Agence Commercial Des Télécommunications
SAV	خدمات ما بعد البيع	Services Après Vente
ORACLE	نظام تسيير قواعد البيانات العلائقية ذات الحجم الكبير	//
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe Sur Activité Professionnel
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxes Sur Valeur Ajuter
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt Sur Bénéfices des Sociétés
HT	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	Montant De Facture Hors Taxes
TTC	مبلغ الفاتورة بكل الرسوم	Montant De Facture en Tous Taxes

مـــقـــدمـــة

أ- توطئة:

مع الانفتاح الاقتصادي للعالم خلال مطلع القرن العشرين من خلال التطوّر التجاري واتّساع رقعته والانتشار الكبير للشّركات الدّولية.

وبما أنّ" المحاسبة " تعدّ الرّكيزة الأساسية في النّظام الاقتصادي فقد عرفت تساير كبير مع هذه التطوّرات ، إلاّ أنّ الاختلاف في التّطبيقات والأسس و الممارسات في الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وأمام تنامي وشمولية الأنشطة التجارية والاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف الدّول أدّى إلى بروز بعض الجهود والمحاولات الرّامية لوضع أسس دولية لممارسة مهنة المحاسبة على مستوى العالم، من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشّركات وفي مختلف البلدان.

وفيما يخصّ الوضع الوطني أو المحلّي نجد أنّ الجزائر قامت بعدّة إصلاحات من جانب النظام المحاسبي بغية توحيد الممارسات المحاسبية وتماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية ،وقد تجسّد هذا في الانتقال من المخطط الوطني المحاسبيPCN إلى النظام المحاسبي الماليSCF تماشيا مع متطلّبات نظام اقتصاد السوق الّذي يستلزم أن يكون وفقا لمتطلّباته ومنها المعلومة المحاسبية والمالية، والتّي ستستجيب لأغراض أطراف أخرى ، وفي مقدّمتهم أصحاب الأموال في المؤسّسات من المستثمرين و المقرضين و الدائنين من داخل وخارج الجزائر .وبما أنّ النّظام المحاسبي هو العمود الفقري للأنظمة الاقتصادية وبناءا على ما سبق سنحاول معالجة الموضوع من خلال طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ب -إشكالية الدارسة:

باشرت الجزائر كغيرها من الدّول بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدّولية، لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية الّتي انطلقت في الجزائر منذ بداية التّسعينات.

ورغم كلّ المحاولات الجّادة من مختلف الهيئات والمنظّمات الممثلّة للمحاسبة في الجزائر وخاصة مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، لإنجاح العمل المحاسبي، فإنّ صدور القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ: 2007/11/25 المتضمّن النّظام المحاسبي المالي أعقب الكثير من المشاكل وردود الأفعال، كان أهمّها تأجيل تطبيق هذا النّظام إلى 01 جانفي 2010، حيث لا ترجع هذه المشاكل لبيئة المحاسبة في الجزائر، بل ترجع أساسا لتركيبة النظام المحاسبي المالي المبني على إستراتيجية التّوحيد المحاسبي والّتي تأخذ بمعايير المحاسبة الدّولية والمعايير الدّولية للتقارير المالية IAS/IFRS الّتي لم تراع خصوصية الأنظمة الاقتصادية للدّول النّامية، ولا حتى طبيعة أو شكل مؤسّسات تلك الأنظمة باعتبارها المستهدفة الأولى بالتّطبيقات المحاسبية .

فعلى غرار ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

❖ **ما هو واقع الممارسات المحاسبية للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظلّ النظام المحاسبي المالي ؟**

ولحلّ الإشكالية المطروحة تّم الاستعانة بالتّساؤلات الفرعية التالية:

- هل وفّقت الجزائر في تبّني وتجسيد النظام المحاسبي المالي، أو هي بحاجة لتصحيحات أو أنظمة محاسبية أخرى موّحدة أكثر دقّة؟
- ما مدى التزام شركة اتصالات الجزائر بقواعد الاعتراف والقياس والتّسجيل والعرض والإفصاح والتّقييم المحاسبي في ظلّ النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى استجابة الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر من مختلف الهيئات بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التطبيق؟
- هل يمكن اعتبار تكييف النظام المحاسبي المالي مع التغيّرات والمستجدّات الدولية حتمية أم خيار؟
- ما تأثير تبّني النّظام المحاسبي المالي على مختلف القوائم والتقارير المالية لشركة اتصالات الجزائر؟

ت – فرضيات الدراسة :

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة نعتمد على الفرضيات التالية:

1 * لدى ممارسي مهنة المحاسبة أو الإطارات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر دراية كاملة بالنظام المحاسبي المالي.

2 * دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر كانت نتيجة التحوّلات الاقتصادية الهامة الّتي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية.

3 * تلتزم شركة اتصالات الجزائر بقواعد الاعتراف والقياس والتّسجيل والعرض والإفصاح والتّقييم المحاسبي في ظلّ النّظام المحاسبي المالي.

4 * لدى ممارسين مهنة المحاسبة أو الإطارات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر اجتهادات محاسبية أخرى أو خلفية عن المخطّط المحاسبي الوطني .

5 * إنّ إصدار القوانين والتّشريعات من الجهات المختصّة ضروري وحتمي في تّحيين النّظام المحاسبي المالي ممّا تجعله مواكبا للمستجدّات الدّولية.

6 * أدّت الإصلاحات الجذرية في منظومة الممارسات المحاسبية المتبّناة في الجزائر إلى تغطية قصور المخطّط المحاسبي الوطني ، وتلبية حاجات المستخدمين وزيادة حرّية التجارة و انتقال رؤوس الأموال ،وانفتاح الأسواق العالمية.

ث – مبرّرات اختيار الموضوع: هناك عدّة دوافع لاختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- ❖ اهتمامنا بموضوع المحاسبة كونه يدخل ضمن تخصّصنا ؛
- ❖ موضوع البحث من المواضيع المطروحة على السّاحتين المحلّية والوطنية والمتعلّقة بتقييم النّظام المحاسبي المالي وكذا الإشكاليات الّتي طرحها وعلاقته بالمعايير المحاسبية الجزائرية ؛
- ❖ الإصلاحات الاقتصادية الّتي تشهدها الجزائر والّتي ظهر في سياقها ضرورة إصلاح النّظام المحاسبي الجزائري ، لكون هذا الأخير يشكّل عائق لتشجيع الاستثمار الأجنبي والمحلّي وتدعيم السوق المالي ؛
- ❖ للإطّلاع على مدى التزام شركة اتصالات الجزائر بالنّظام المحاسبي المالي و مدى وقوفها على واقع الممارسات المحاسبية لديها.
- ❖ من أجل فتح مجال البحث للمهتمّين بالممارسات المحاسبية خاصة في شركة اتصالات الجزائر للوقوف على نقاط القوّة و تعزيزها، ونقاط الضعف لتصحيحها.

ج – أهداف الدراسة: تهدف هذه الدّراسة للإجابة على الأسئلة وكذا الإشكالية المطروحة من خلال الوصول إلى النّقاط التالية :

- ✓ التّعرف على طبيعة الممارسات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر في البيئة الجزائرية من خلال صحّة القياس والتّسجيل والإفصاح والعرض والتّقييم المحاسبي؛
- ✓ آثار تحوّل الممارسات المحاسبية نحو تجسيد النّظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدّولية على بيئة المؤسّسات الجزائرية؛
- ✓ معرفة الآثار والصّعوبات الّتي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية بعد اعتمادها على النّظام المحاسبي المالي ، ومتطلّبات تفعيله بعد دخوله حيّز التّطبيق ؛

ح – حدود الدّراسة : يعتبر موضوع الممارسات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر وفق بيئة المحاسبة بالجزائر وفق متطلّبات النّظام المحاسبي المالي موضوع واسع ومتداخل وللتحكّم في هذا الموضوع تمّ تحديد إطارين مكاني وزماني يتمثلاّن في :

- **الحدود المكانية** : وتتمثل في الموقع الميداني الّذي تمّت فيه الدّراسة والمتمثّل في "الوحدة التّجارية لولاية ورقلة" كعيّنة من وحدات شركة اتصالات بالجزائر .
- **الحدود الزّمانية** : انحصرت الدّراسة الزمانية للفترة الممتدة مابين سنة 2007 إلى سنة 2018 من خلال دراسة حالة لسنوات تطبيق المخطّط الوطني للمحاسبة PCN، وبعد تبنّي الجزائر لإصلاحات النّظام المحاسبي المالي SCF لمختلف الممارسات المحاسبية على مستوى الشّركة المذكورة أعلاه .

د- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تتطلّب طبيعة دراسة هذا البحث استخدام عدّة مناهج ،إذ تمّ استخدام "المنهج الوصفي" في بعض الأجزاء المرتبطة بالإطار النظري و المفاهيمي للمحاسبة وكذا عند استعراض أسباب الاختلاف وأساليب توافق الممارسات المحاسبية أو عند استعراض تحوّل أو تبّني الجزائر للنّظام المحاسبي المالي .

كما أستخدم "المنهج التاريخي" في الأجزاء المرتبطة بالتطوّر التاريخي للمحاسبة وأنظمتها وفروضها وأعرافها، كما أستخدم "المنهج التّحليلي " لمختلف القوائم المالية والممارسات المحاسبية قبل وبعد تبّني النّظام المحاسبي المالي في الجزء التطبيقي للدّراسة.

ذ – مرجعية الدّراسة :

تعتمد هذه الدّراسة على جملة من المراجع كالكتب ، المجلاّت العلمية المنشورة ، الأطروحات والمذّكرات والرسائل الجامعية غير المنشورة و الملتقيات أو المقالات و كذا الجرائد الرّسمية وبعض المواقع الإلكترونية.

ر – صعوبات الدّراسة :

تتمثل أساسا في :

- الصّعوبات الّتي واجهناها على مستوى الدّراسة الميدانية نظرا لثقافة التحفّظ عن المعلومات السّائدة في الشّركات الجزائرية بشكل عام، خصوصا تلك المتعلّقة بالوثائق والقوائم المحاسبية والمالية ممّا حال دون الوصول لكلّ المعلومات المرجوّة من الدّراسة ؛
- صعوبة تطبيق الجانب النّظري ميدانيا ؛
- عدم وجود مكاتب استقبال مخصّص في الشركة " لتكوين وتربص الطلبة الجامعيين أو الباحثين" لإثراء معارفهم النظرية بالجانب العملي ؛
- تحفّظ مسئولي وإطارات مصلحة المحاسبة والمالية عن كشف تقنيات الممارسات المحاسبية وكذا القوائم المالية عند مقابلتهم، وعدم الوفاء بوقت المقابلة في حين رفض البعض من الإجابة للسرّ المهني؛
- قصر فترة إجراء التربّص الميداني ؛

ز – هيكل الدّراسة : لمعالجة دراستنا في شقّيها النّظري والتّطبيقي قمنا بتقسيم الدّراسة لفصلين بعد المقدمة العامة كما يلي :

الفصل الأول: ويتناول الأدبيات النّظرية والتّطبيقية للممارسات المحاسبية، حيث قسّم هذا الفصل لمبحثين خصّص المبحث الأول لعموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية و متغّيرات الفكر المحاسبي المحلّي والدولي. أما المبحث الثاني فخصّص للدّراسات السّابقة الّتي لها علاقة بموضوع الدّراسة ومقارنتها مع دراستنا الحالية.

الفصل الثاني: يتناول الدّراسة الميدانية من خلال إسقاط الجانب النّظري ميدانيا للتعرّف على تقييم المحاسبية في شركات الاتّصال الجزائرية وكحالة " شركة اتّصالات الجزائر بوحدة ورقلة " ،حيث تمّ تقسيم هذا الفصل لمبحثين ، فالمبحث الأول يتضمّن الطريقة والأدوات المستخدمة في الدّراسة من خلال التقديم و

النظرة العامة لهذه الشّركة ، أما المبحث الثاني فخصّص لمقارنة بعض الممارسات المحاسبية للشّركة في ظلّ النّظامين المحاسبيين السابق الـ PCN والحالي الـ SCF عن طريق عرض مختلف قوائمها المالية المتوفّرة لدينا ، ثمّ تحليل وتفسير ومناقشة القراءات و الاختلافات المحاسبية لتلك القوائم في ظلّ النّظامين.

وفي الأخير توصّلنا إلى خاتمة تضمّنت الإجابة على الإشكالية الرئيسية ومختلف الأسئلة الفرعية وكذا مدى صحّة الفرضيات الموضوعة مسبقا، والخروج بجملة من النّتائج والتّوصيات المقترحة، وبعض المواضيع الّتي يمكن أن تكون موضوع بحوث مستقبلية.

الفصل الأول:

الأدبيات النّظرية والتّطبيقية للممارسات المحاسبية

تـمهيـد:

يعتبر المخطّط الوطني للمحاسبة PCN كاجتهاد ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، وقد جاء ليحلّ محلّ النّموذج المحاسبي الفرنسي PCG . وتفاديا لأوجه القصور التي ميّزت هذا الأخير مع بداية الستّينات، تدارك المخطّط الوطني للمحاسبة تناقضاته ومشاكله واتجّه نحو إتبّاع مسار آخر مغاير يتفّق مع التوجّهات السّياسية، الاقتصادية والاجتماعية الّتي كان النّظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخطّطات التنموية الّتي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستيّنات من القرن الماضي.

إلّا أنّ الوضع الآن أصبح مغايرا، حيث تعرف الجزائر تغييرات جذرية في كافة المجالات وخاصّة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من النّظام الاشتراكي لنظام اقتصاد السوق، وكذا الشراكة مع الاتّحاد الأوروبي والتغيّرات المستقبلية الّتي ستحدث خصوصا مع انضمام الجزائر للمنظّمة العالمية للتجارة OMC، كلّ هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التّغييرات الحتمية في ظلّ الظروف الحالية و إفرازات العولمة.

فمن خلال الممارسة المحاسبية للشّركات متعدّدة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النّقائص في البيئة المحاسبية الجزائرية المتعلّقة بـالنظام المحاسبي المالي SCF ، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدّولية IAS/IFRS وذلك من خلال إعداد إطار تصّوري يتضمّن الحسابات وقواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التّقييم وإعادة التّقييم وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

حيث في هذا الفصل سنتناول في مبحثه الأول "الأدبيات النّظرية والتّطبيقية للممارسة المحاسبية ومتغيّراتها في الجزائر"، أمّا في مبحثه الثاني فنتناول مختلف الدّراسات الّتي لها صلة بموضوع الدّراسة.

المبحث الأول: الإطار النّظري للمحاسبة

من المعروف أنّ المحاسبة تسعى إلى تحديد وقياس نتيجة عمليات المؤسّسات خلال فترة زمنية معينة وتصوير مركزها المالي في تاريخ محدّد، وتوصيل المعلومات الّتي يتم استخدامها في عملية التقويم واتّخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات، وينبغي أن يكون هذا التّحديد عملية مستمرة نظرا للحاجات المستمرة والمتطّورة لهذه المعلومات، أمّا فيما يخصّ عملية القياس والتّوصيل لهذه المعلومات فيتطّلب المفاضلة بين العديد من الأساليب والإجراءات الّتي يمكن استخدامها، وتنطبق هذه النظرة الأولية على جميع الأنشطة الّتي من خلالها يتمّ إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المؤسّسات مهما اختلف شكلها القانوني أو طبيعة النّشاط الّذي تمارسه، ويقصد بمن يستخدمون المعلومات المحاسبية جميع الأطراف الّتي يمكن أن تستخدم تلك المعلومات في عملية التقويم واتّخاذ القرارات ، وتتضمن تلك الجهات : إدارة المؤسسّة، الموظفين، المستثمرين، الملاّك، المقرضين والأجهزة الحكومية....الخ.

المطلب الأول: تنظيم الفكر المحاسبي

الفرع الأول: صياغة التطور التاريخي لتعريف المحاسبة:

لقد تطوّرت المحاسبة بحسب تطوّر الحاجة إليها من كونها فنّ تسجيل العمليات المالية الّتي تحصل في المؤسسّة لأغراض المتابعة والرّقابة إلى كون" المحاسبة" أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية الّتي ترشد مستخدميها لاتخاذ قرارات سليمة. فمن تعاريف "المحاسبة" ما يلي:

– **تعريف 01:**عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1941 م،المحاسبة أنّها فنّ تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسّر النتائج الّتي تنجم عن العمليات والأحداث المالية فهي إذن: مهنة يتم مزاولتها " نظام يختص بتسجيل وتبويب العمليات والأحداث الاقتصادية الّتي تحدث في المؤسسّة " يقوم هذا النّظام بتفسير النّتائج تلك النتائج الّتي تترتب على هذه العمليات الأحداث.

فنلاحظ أنّ هذا التعريف، ركّز على توضيح وتحديد طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها.

– **تعريف 02:** عرّفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA : المحاسبة هي نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص المعلومات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة معينة (سنة عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

– **أو هي:** عبارة عن توفير للمعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تمّ توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية[1].

ومنه يمكن أن نعرف المحاسبة بشكل عام على: أنّها مجموعةٌ من العمليّات اليدويّة والحاسوبيّة الّتي تهدفُ إلى إنشاء السجّلات المُحاسبيّة، ومن ثم وضع الضّوابط والطُّرق التي تُساعدُ على تحليلها وتلخيصها؛ من أجل الحصول على المعلومات الماليّة الّتي تُساعدُ في تقييم الأعمال الخاصّة بها بطريقةٍ صحيحةٍ، عن

1- مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطّط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،غير منشورة ،جامعة فرحات عباس، سطيف،2004 ، ص 09 .

طريق الاعتماد على مَجموعةٍ من الأساليب الّتي تُساعد في إنشاء، وحفظ، واستعادة هذه المعلومات سواءً من خلال تخزينها ورقيّاً أو حاسوبيّا، حتى يسهل التّعامل معها والاستفادة منها في اتّخاذ القرارات ضمن بيئة المُؤسّسة.

الفرع الثاني: وظائف وأهميّة المحاسبة:

أولا: وظائف المحاسبة: لقد تطوّرت وظائف المحاسبة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والبيئي بشكل يربط النظام المحاسبي بأهداف المؤسسة وتشمل الوظائف التالية:[1]

- **وظيفة تسجيلية** : تقوم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي،بحيث تسهّل عملية التّسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.
- **وظيفة تحليلية** : أي يتمّ تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوفات التحليلية ،ممّا يساعد على تعميم الوظيفة الرقابية للمحاسبة ،ويرفع من درجة الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأطراف المستفيدة.
- **وظيفة رقابية** : تحقّق المحاسبة رقابة جيّدة على استخدام الموارد الاقتصادية في المؤسسات، وذلك من خلال التّسجيل وآلية الضّبط والحماية التي توفرها، وأيضا من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والمعياري وتقييم الأداء وبيان أسباب الانحرافات.
- **وظيفة استشارية أو إخبارية** : وذلك من خلال تقارير الأداء المتعدّدة التي تقّدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المؤسسة ممّا يسمح بالإطلاع وتقييم النتائج، وبالتالي اتّخاذ الإجراءات الفنّية والاقتصادية المناسبة.

ثانيا : أهمّية المحاسبة : تعتبر المحاسبة مصدرا أساسيا لتوليد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية، وهذه البيانات والمعلومات تستفيد منها أطراف متعدّدة داخلية وخارجية، حيث تساعدها على القيام بوظائفها ،واتّخاذ قراراتها بصورة سليمة، وأهمّ الأطراف المستخدمة للبيانات والمعلومات المحاسبية هم:

أصحاب المنشأة – إدارة المنشأة – الدائنون – المصالح الضريبية والجبائية – المحلّلون الماليون – اتّحادات العمال – الدّارسون والباحثون .

الفرع الثالث: فروع و أهداف المحاسبة:

أولا : فروع المحاسبة : لقد تطوّرت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلّبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة ممّا أدّى إلى ظهور فروع جديدة متخصّصة يتناول كلّ فرع منها موضوعات محددّة ويخدم أطراف معينة، وفيما يلي أهمّ فروع المحاسبة :

المحاسبة المالية – محاسبة التكاليف – المحاسبة الإدارية – المحاسبة الحكومية – المحاسبة الضريبية – المحاسبة الوطنية – المحاسبة القطاعية – المحاسبة الاجتماعية – المحاسبة الدولية...الخ).

---

1 – محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية للمؤسسة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة ،جامعة محمد خيضر، بسكرة،2017/2016 ، ص-ص 05-06

ثانيا: أهداف المحاسبة: ونلّخصها في الأهداف التالية [1]:

– تنظيم علاقة المنشأة مع كافة الأطراف الدّاخلية والخارجية وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الالتزامات بدّقة على أساس موضوعي.

– قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الاقتصادية.

– تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المشروع والعمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض الهدر والتّلف والوقت الضائع وكذا تقديم المعلومات إلى المستخدمين الخارجيين، وتشمل بشكل أساسي" القوائم المالية"، مثل: قائمة الدخل، قائمة التدّفقات النقدية. ممّا يساعدهم على اتّخاذ القرارات المالية في مجال "الاستثمار والتمويل والإقراض" وفي مجال" الخطط العامة" على مستوى القطاع الاقتصادي أو الدولة بشكل عام.

المطلب الثاني: الإطار العام للمخطط الوطني للمحاسبة PCN

عوّض المخطّط الوطني للمحاسبة الـ PCN لسنة 1975م المخطّط المحاسبي الفرنسي العام الـ PCG لسنة 1957م بهدف إعطاء الدولة أداة للتّخطيط والتّسيير، إلاّ أنّ تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدّة ثغرات ونقائص والتّي ظهرت بصورة واضحة بعد توّجه الجزائر نحو "اقتصاد السوق". حيث لم يساير هذا المخطّط التغيّرات التّي حدثت على المستوى الدّولي، وهذا ما أدّى إلى عدم اعتماده من طرف الشّركات المتّعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التّسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدّولية.

الفرع الأول: ظروف نشأة وتطوّر المخطط الوطني للمحاسبة:

أولا : ظروف نشأة المخطّط الوطني للمحاسبة :

بدأت أوّل محاولة لتغيير المخطّط في سنة 1964م لكنّها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر._ثمّ تكفلّت وزارة المالية وأوكلت مهنة تغيير المخطّط إلى مجلس مكلّف بذلك وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" ، الّذي تمّ إنشاؤه بموجب المرسوم المؤرّخ في 29 ديسمبر 1971م، بالإضافة إلى تكليفه بمهمّة تنظيم ميدان المحاسبة، كما تمّ تكوين فريق دائم من خبراء جزائريين مدعّمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة **CNC** وتمثّلت مهمّتهم في مراقبة وتتبّع تطوّر الأشغال و إبداء الآراء في هذا المجال ، ثم قامت اللّجنة بحصر احتياجات كلّ المستعملين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات ورتبهم كما يلي[2]: مسيّري المؤسسات ؛ إدارة الضرائب ؛ الهيئات المالية ؛ الوزارات الوصية ؛ الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية .

---

1 - وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس،الاعتراف والإفصاح المحاسبي** ، دار الورّاق للنشر والتوزيع، الأردن ، ج01 ، 2002 ،ص 25 .

2– المجلس الأعلى للمحاسبة : أنشئ بهدف تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي من جهة وإنشاء مخطط محاسبي جزائري بدلا من المخطط المحاسبي الفرنسي العام من جهة أخرى .

وقد أجريت عدّة إجراءات وتعديلات على المشروع التمهيدي للمخطّط المحاسبي، وبعد نهاية أشغال التحضير بدأت عملية عرض وشرح المخطّط بإقامة عدّة ملتقيات حول المخطّط وأهدافه وكيفية تطبيقه، وبعد تبّني المخطّط الجديد (المخطّط الوطني للمحاسبة) من طرف "المجلس الأعلى للمحاسبة" بعد فحصه للمشروع، صدر الأمر رقم: 35/75 بتاريخ: 29 أفريل سنة 1975م .و الذّي ينصّ على: إجبارية تطبيق المخطّط الوطني للمحاسبة في(الهيئات العمومية ذات الطابع الصّناعي والتجاري- شركات الاقتصاد المختلفة- الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها). ثم صدر المرسوم الوزاري المتعلّق بكيفية تطبيق المخطّط المحاسبي بتاريخ :23 جوان 1975م عن وزارة المالية، ثمّ دخل المخطّط الوطني للمحاسبة حيّز التطبيق في شهر جانفي سنة 1976م ، إلا أنّه بقي ولمدّة طويلة صعب التطبيق رغم الملتقيات التّوجيهية المعدّة داخل وخارج المؤسّسات .

ثانياً : تطوّر المخطط الوطني للمحاسبة :

وكان ذلك بإصدار تعليمات لتكييف المخطّط الوطني للمحاسبة مع نشاطات الشركات التجارية، وتمثّلت هذه التغييرات في شكل "إضافات للمخطط الوطني للمحاسبة"، نذكر منها ما يلي:

1. **الأمر رقم 75/35** المؤرّخ في :29 أفريل 1975م والذي يقضي بإجبارية تطبيقه على :(الهيئة العمومية ذات الطّابع الصّناعي والتجاري؛ شركات الاقتصاد المختلطة؛ الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها القانوني)[1] .
2. **المرسوم التنفيذي** المؤرّخ في [2]: 29 أفريل 1975م، والصادر عن وزارة المالية بتاريخ: 23 جوان 1975م والمتعلّق بكيفية تطبيق المخطّط الوطني للمحاسبة، والذي يعالج النقاط التالية :(التنظيم والتسيير المحاسبي؛ تقييم الاستثمارات والمخزونات ؛ منهجية إعداد القوائم المالية الختامية .
3. **الإضافات القانونية المتعلّقة بالمخطط الوطني للمحاسبة :**

أ- **المنشور رقم 185/F/DC/CE/89/047** المؤرّخة في :24 ماي 1989م المتعلّقة بتسجيل العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات وتعالج ما يلي: (حساب الشركاء علما أنّه يجب الفصل بين "المساهمات العينية" و"المساهمات النقدية" ؛ إدراج حساب الموّثق في شكل "حساب فرعي" من حساب "النقديات" ؛ إدراج القروض السندية "كحسابات فرعية" ضمن ديون الاستثمارات).

ب- المنشور رقم 635/F/DC/CE/90/046 المؤرّخة في:11 مارس 1990م المتعلّقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركات.[3]

1- الأمر رقم 75/35، المؤرّخ في: 29 أفريل 1975، المتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة ، المادتين 01 و 02 للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 ،الصادرة في:1975/05/09،ص 502 .

2- المرسوم التنفيذي للجريدة الرسمية ، العدد 76/24، الصادرة في: 1975/06/23، المادة01 ، ص330 .

3 - مصطفى عوادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة ،جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،2014/2013 ، ص74

ج- التعليمة رقم 001/95 المؤرّخة في:02 أكتوبر 1995م المتعلّقة بالتوفيق بين "أموال المساهمة"، وتعالج مايلي:(الأسهم المتحصّل عليها من طرف المؤسّسات العمومية الاقتصادية؛ الأموال المتحصّل عليها عن طريق الحكومة للتّدخل في المؤسسة؛ الأرباح المتحصّل عنها عن طريق الأسهم؛ الحسابات الجارية للشركاء).

د- التعليمة رقم MF/DG /518 المؤرّخة في:02 أفريل 1997م المتعلّقة بإدماج "فرق إعادة التقييم" ضمن "الميزانية".

هـ- القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرّخ في:09 أكتوبر 1999م المتعلّق الذي يتضمّن توافق المخطّط الوطني للمحاسبة مع "نشاطات الشركات القابضة" و "تجميع حسابات المجمّع".

و- إضافة إلى ما سبق تمّ إصدار خمسة 5 مخطّطات خاصة بميادين مختلفة والمتمثلة في: (مخطّط خاص بميدان التّأمينات و الزراعة 1987م ؛ مخطّط خاص بمجال الأشغال العمومية 1988م ؛ مخطّط خاص بميدان السياحة 1989م ؛ مخطّط خاص بالبنوك 1992 م .

الفرع الثاني: الأهداف والخصائص الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة:

أولا : الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة :

تتمثّل الأهداف الرئيسية التي جاء بها في الآتي:

- تسهيل اتخاذ القرارات والتّنبؤ بها، وذلك فيما يخصّ التّخطيط المركزي أساسا، بالإضافة إلى المؤسّسات الاشتراكية التي تمثّل الأجزاء القاعدية المكوّنة لجهاز التّخطيط العام؛
- تسهيل استخراج وتجميع بعض قيم المحاسبة الوطنية والمعطيات الاقتصادية المهمّة التّي تلبّي احتياجات الاقتصاد ؛
- الرفع من فعالية تسيير المؤسّسات الاشتراكية وتسهيل مراقبتها وذلك من خلال المعرفة السريعة لمستوى المخزون، وأسعار التكلفة ؛
- إعداد أداة تسيير ديناميكية، تسمح باتّخاذ القرارات ومراقبة تطبيقها من أجل تعديل اتجاه المؤسّسة في الوقت المناسب، وبالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير[1].

ثانيا : الخصائص الرئيسية للمخطّط الوطني للمحاسبة :

وقد أعتمد عند وضعه أساسا على "المحاسبة العامة" دون "المحاسبة التحليلية" علما أنّه وجّه مباشرة للمؤسّسات الممارسة للأنشطة الصّناعية والتجارية دون الأنشطة الاقتصادية الأخرى كـ (القطاع البنكي، قطاع التّأمين ....الخ). لذا كان تكييف المخطّط الوطني للمحاسبة حسب أنشطة تلك القطاعات كنظرة مستقبلية، فنذكر منها مثلا:(**المخطّط المحاسبي القطاعي - المحاسبة التحليلية القطاعية**) .

[1]- تمّ عرض الأهداف العامة للـ PCN من طرف وزير المالية في الخطاب الذي ألقاه بتاريخ: 05 ماي 1972، بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة.

الفرع الثالث: هيكلة و نقائص استعمال المخطّط الوطني للمحاسبة:

أولا : هيكلة المخطّط الوطني للمحاسبة :

تتكون بنية حسابات المخطّط الوطني للمحاسبة، الّتي أقرّها القرار الوزاري الصادر بتاريخ: 23 جوان 1975 والمتعلّق بكيفية تطبيقه من ناحية: (طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي؛ الحسابات ومجموعاتها وأرقامها؛ قواعد التّسجيل المحاسبي؛ القوائم المالية)[1]. من المجموعات المحاسبية التالية: **(1:** الأموال الخاصة؛ **2:** الاستثمارات؛ **3:** المخزونات ؛ **4:** الحقوق ؛ **5:** الديون ؛ **6:** الأعباء ؛ **7:** الإيرادات ؛ **8:** النتائج) .حيث أنّ المجموعات: (2 و 3 و4) من " **حسابات الأصول** "، أما المجموعات: (1 و 5) من " **حسابات الخصوم** "، أمّا المجموعتين (6 و 7) من " **حسابات التسيير** ".

1 – بنية حسابات الأصول[2]: تعرّف الأصول على أنّها الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسّسة أو المشروع وهي: **3** أقسام والمتمثّلة في : **الاستثمارات ؛ المخزونات ؛ الحقوق** .

2 – بنية حسابات الخصوم: تعرّف حسابات الخصوم على أنها: الموارد التي قدّمها أو وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرّف المؤسّسة، وتتكون من "الأموال الخاصة"، و"الموارد" التي قدّمها أشخاص آخرون ك(مقرضون، مموّنون) وتظهر تحت تسمية "الديون"، وقد أعتمد عند ترتيب حسابات الخصوم على "مبدأ الاستحقاق". و تنقسم إلى قسمين كما يلي: **الأموال الخاصة؛ الديون**.[3].

3 – بنية حسابات التسيير: وهي حسابات الاستغلال التي تترجم قيام المؤسّسة بعملية تقابل بين إمكانياتها مع جملة مصاريف تحمّلتها لتحقيق هدفها المادي والنقدي، أي" تحقيق الإيرادات".

أ– حسابات النفقات : وهيكلّ ما يقع على المؤسّسة أو ما تقوم بتسديده سواء تعلّق الأمر بعمليات تدخل ضمن النشاط الاستغلالي أو غير الاستغلالي لها.وتعتبر الأعباء: القيمة المسّددة أو الّتي تمّ تسديدها والناتجة عن: (مقابل ما تتحصّل عليه المؤسّسة من خدمات أو مزايا أخرى ؛ التزامات قانونية أو جبائية يقع على المؤسّسة أدائها ؛ عمليات استثنائية غير مدرجة في نشاط الاستغلال العادي ؛ مخصّصات الأعباء والتكاليف ؛ القيم الباقية للأصول المتنازل عليها أو المخرّبة ؛ الديون المعدومة).

ب – حسابات الإيرادات : تمثّل الجانب الايجابي في "معادلة الربح" : وهي كلّ ما تتحصّل عليه المؤسّسة نتيجة قيامها بنشاطها، وقد تّم تصنيف النواتج حسب طبيعتها إلى "نواتج الاستغلال" و"نواتج خارج الاستغلال". كما تضمّ بغرض تحديد النشاط ما يلي: (قيم استرداد اهتلاكات والمؤونات ؛ قيم التّنازلات عن عناصر الأصول؛ حسابات تحويل التكاليف .

---

[1] - Journal officiel, arrête de 23/06/1975 relatif aux modalités d'application du plan comptable national J.O n° :101, deuxièmes semestre Alger, 1975.

2– سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ،ص 47 .

[3] – محمد فيصل مايده، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

جـ – حسابات النتيجة: وهي حسابات "المجموعة الثامنة" الّتي تظهر "الأرصدة الوسيطية" حيث تمثّل نتائج جزئية تحتسب قبل الوصول إلى النتيجة النهائية للدورة، وتحتسب عن طريق "طرح حسابات المصاريف من الإيرادات جزئيا" .

4 – القوائم المالية الختامية: حسب المخطّط الوطني للمحاسبة هناك نوعين من القوائم المالية:

أ– القوائم المالية الأساسية: وتتمثّل في :الميزانية ؛ جدول حسابات النتائج ؛ وجدول عناصر الذّمة المالية.

* **الميزانية:** وهي جرد تقوم به المؤسّسة في وقت معين على الأقلّ مرة في كل سنة في نهاية الدورة المحاسبية لمجموع ما تملكه المؤسّسة من أصول وما عليها من إلتزامات[1] .

* **جدول حسابات النتائج:** ويشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير"6 و7"و8". للعمليات التسييرية داخل المؤسّسة ، و المتكوّنة من:(الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الاستغلال) .

* **جدول عناصر الذمّة المالية:** ويظهر التغيّرات الّتي تطرأ على كل عنصر من :عناصر الذمّة، وذلك بإظهار "رصيد أوّل المدّة" لكل حساب والحركات الّتي تعرض لها خلال الدورة ليحصل في الأخير على "رصيد آخر المدة".[2]

ب– القوائم المالية الملحقة : وتشمل "14 جدول ملحق"، تكمّل الوثائق الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللّازمة، بحيث أنّه يسهّل فهم محتواها بمجرّد الإطّلاع عليها . و فيما يلي نوّضح الجدول المختصر (للميزانية السنوية للمؤسّسة عند إقفال حساباتها في نهاية السنة و لجدول حسابات النتائج و لجدول حركة الأموال):

الجدول رقم (1–1): الميزانية السنوية باختصار حسب PCN

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات و/أو المؤونات	المبلغ الصافي	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ الصافي
2	الإستثمارات				1	الأموال الخاصة	
3	المخزونات				5	الديون	
4	الحقوق				88	نتيجة السنة المالية	
2+3+4	**مجموع الأصول**	Xxx	xxx	Xxx	1+5+88	**مجموع الخصوم**	Xxx

المصدر : حمزة العربي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلّبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ، 2013/2012 ، ص 130.

فهذا الجدول إذن يعبّر عن: الوضعية المالية للمالية للمؤسّسة عند إقفال حساباتها في نهاية السنة المالية.

[1] – ناصر دادي عدّون ، **تقنيات مراقبة التسيير** ، مطبعة مدني، بوفاريك– الجزائر ، ج01 ، 1990 ،ص 17 .

[2] – محمد بوتين ، **المحاسبة العامة للمؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط04 ، 2003 ،ص50 .

الجدول رقم (1-2): جدول حسابات النتائج باختصار حسب PCN

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائـن
7	الإيـرادات		X
6	التكـاليـف	x	
880	النتيجة الإجمالية للسنة المالية	خسارة	ربـح
889	الضرائب على الأرباح	x	
88	**نتيجة السنة المالية**	**خسـارة**	**ربــح**

المصدر: نفسه.

أمّا هذا الجدول فيبيّن لنا: كيفية "حساب نتيجة السنة المالية" للمؤسسة.

الجدول رقم (1-3): لجدول حركة الأموال باختصار حسب PCN

رقم الحساب	إسم الحساب	رصيد أوّلي	حركة الفترة م	حركة الفترة د	حركة الفترة ر	رصيد نهائي	رقم الحساب	إسم الحساب	رصيد أوّلي	حركة الفترة م	حركة الفترة د	حركة الفترة ر	رصيد نهائي
2	الاستثمارات						1	الأموال الخاصة					
3	المخزونات							موارد التمويل الذاتي*					
4	الحقوق						5	الديون					
/////	**المجموع**						/////	**المجموع**					

*:**موارد التمويل الذاتي**= نتيجة السنة + إهتلاكات ومؤونات السنة .علما أن :م : مدين ، د: دائن ، ر: الرصيد .

المصدر: نفسه.

كما أنّ هدف هذا الجدول: رصد حركة كل "بند" من "بنود الميزانية" خلال السنة المالية.

ثانيا : نقائص استعمال المخطّط الوطني للمحاسبة :

1 – نقائص متعلّقة بالجانب النظري : يواجه المخطّط الوطني للمحاسبة عدّة انتقادات منها:

أ– **قصور الإطار المفاهيمي** : خاصة ما يتعلّق "بالغموض النّسبي"، كما أنّه لم يوضّح أهدافه ولا مستعمليه، وكذا الأسس والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية له.

ب- على مستوى المصطلحات: ويتمحور هذا التقصير أساسا في[1]:

*** وجود غموض في بعض المصطلحات المستعملة:** ومثال: (**الصورة الصادقة، الشفافية المالية ، منفعة المعلومة ، الأهمية النسبية ، استمرارية الاستغلال**...الخ).

*** ضعف الترجمة للغة العربية :**

2 – نقائص متعلّقة بالجانب التقني : و تتضمّن [2]:

أ- نقص المخطّط على مستوى الحسابات : ونذكر منها :

*** المجموعة 1:** و فيها عدّة عناصر بها نقائص تقنية تعيق هذا المخطّط المحاسبي من إيصال المعلومة المحاسبية بوضوح وشفافية كتلك المتعلّقة بـ: (رأس المال المسدّد وغير المسدّد – سندات المساهمة – علاوات تحويل السندات إلى أسهم– بعض العلاوات والمنح .....إلخ).

*** المجموعة 2:** وتتضّمن:

(إعادة تقييم الاستثمارات – البناءات المنجزة على أراضي الغير– معالجة العقد الايجاري – معالجة عمليات المقاولة بالباطن – عناصر أخرى تتطلب حسابات خاصة....إلخ).

*** المجموعة 4:** وتتمثل في: (النواتج المستقبلية ؛ الإعانات المستقبلية ؛ مؤونة نقص قيمة المجمّعات؛ مؤونات نقص قيمة الحسابات المالية) .

*** المجموعة 5:** ومثال ذلك (الديون المقدّرة للعطل المدفوعة ؛ الكشوفات البنكية؛ الكشف على الحساب؛ حسابات الدّمج المحاسبي).

*** المجموعة 6:** وأمثلة ذلك (خسائر الصّرف ؛ منحة التمدرس ؛ تكاليف بالعملة الصّعبة ؛ مصاريف المقاولة).

ب- تصنيف و تبويب الحسابات بغير منظور مالي :

أي أنّ القوائم المنجزة على أساسه وكذا تصنيفاته لا يساعد على اتّخاذ القرارات لأن الأساس هو: "الجانب المالي"، فبالتّالي وجب إعادة تبويب الميزانية على "أساس السيولة "إلى * استخدامات ثابتة و متداولة * و إلى * موارد دائمة و قصيرة الأجل*

و إعطاء المؤسّسة حريّة التّمييز بين ما هو "متعلق بالاستغلال" و "خارج الاستغلال" فيما يخصّ "التكاليف" و "الإيرادات" خاصة فيما يتعلق بتشكيل" المؤونات" الّتي عادة ما تدرج ضمن عناصر "خارج الاستغلال" هو ما يعنيه "مبدأ الحيطة والحذر" للمؤسّسة خلال دورة الاستغلال.

و بالنسبة لـ "تكاليف البحث والتطوير" فتسجّل ضمن "المصاريف الإعدادية" إلاّ أنّ واقع هذه التكاليف يكون كـ" قيم معنوية " للمؤسّسة.

1- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني (دراسة تحليلية إنتقادية)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص ،ص 149-151

2 – حمزة طارق، **مرجع سبق ذكره**، ص152

جـ- طريقة إعداد القوائم الختامية و الجداول الملحقة :

* **الميزانية:** ما نراه في هذا المخطّط أنّها عبارة عن : مجاميع لتسهيل حساب وتحديد "النتيجة" ،أي أنّ شكلها "جبائي" بالدرجة الأولى، وهذا ليس بالمفيد لمستعملي المعلومة المالية، كما أنّها لا تقدّم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية "المقارنة.

* **جدول حسابات النتائج:** فهو لا يعبّر عن "النتيجة المالية"، بل يوّضح "نتيجة الدورة الخاضعة للضريبة" لذلك فالنتيجة لا تعبّر عن نجاعة تسيير المؤسّسة كما أنّه يخلو من "الأرصدة الوسيطية للتسيير". إضافة لخلوّه لمعطيات نشاط الدورة السابقة للقيام بالمقارنة لتحديد مدى تطور نشاط المؤسّسة.

* **الجداول الملحقة:** و تتضمن ما يلي:

- جدول حركة الأموال - جدول الأموال الخاصة - جدول الالتزامات - الجداول من(4 إلى 15)- الجرد الدائم وقواعد التقييم.

الفرع الرابع: ضرورة إصلاح المخطّط الوطني للمحاسبة في ظلّ التطوّرات الاقتصادية الراهنة:

من خلال جملة النّقائص التي يحويها المخطّط الوطني للمحاسبة كان من الضّروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يلي :

أولا : المخطّط الوطني للمحاسبة في ظلّ الظروف الاقتصادية الجديدة:

إن توجّهات الظروف الإقتصادية لنهج " اقتصاد السوق" بدل " النهج الاشتراكي" ، هو ما فرض إجراء إصلاحات على كلّ المستويات، فتوّجه الجزائر لتعزيز الشراكة مع "الاتحاد الأوروبي"، وتواصل جهودها في الانضمام إلى "المنظمة العالمية للتجارة"، فرضت على الجزائر جملة من التّغييرات والتّعديلات على عدّة أصعدة، لذا سنركّز على عامل " البيئة المحاسبية ". ومثال ذلك "الشركات المتّعددة الجنسيات" العاملة في مجال المحروقات تنصّ على التعامل بالمخطّط الوطني للمحاسبة، و ليس عمليا . حيث تمارس هذه الشركات ضغطا اقتصاديا على السلطات العمومية الجزائرية لتعجيل عملية إصلاح المخطّط الوطني للمحاسبة وجعله يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .[1]

ثانيا : محاولة إصلاح المخطّط الوطني للمحاسبة: بداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001 ، بدأت عملية الإصلاحات لهذا المخطّط ، من خلال العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية ، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطّط المحاسبي 35-75 لجعله يتوافق مع المعطيات الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين وتجسّدت في 4 مراحل كالتالي :

* **1:** تشخيص مجال تطبيق المخطّط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية؛ * **2:** تطوير مشروع نظام محاسبي جديد للمؤسّسة؛ * **3:** وضع نظام محاسبي جديد؛

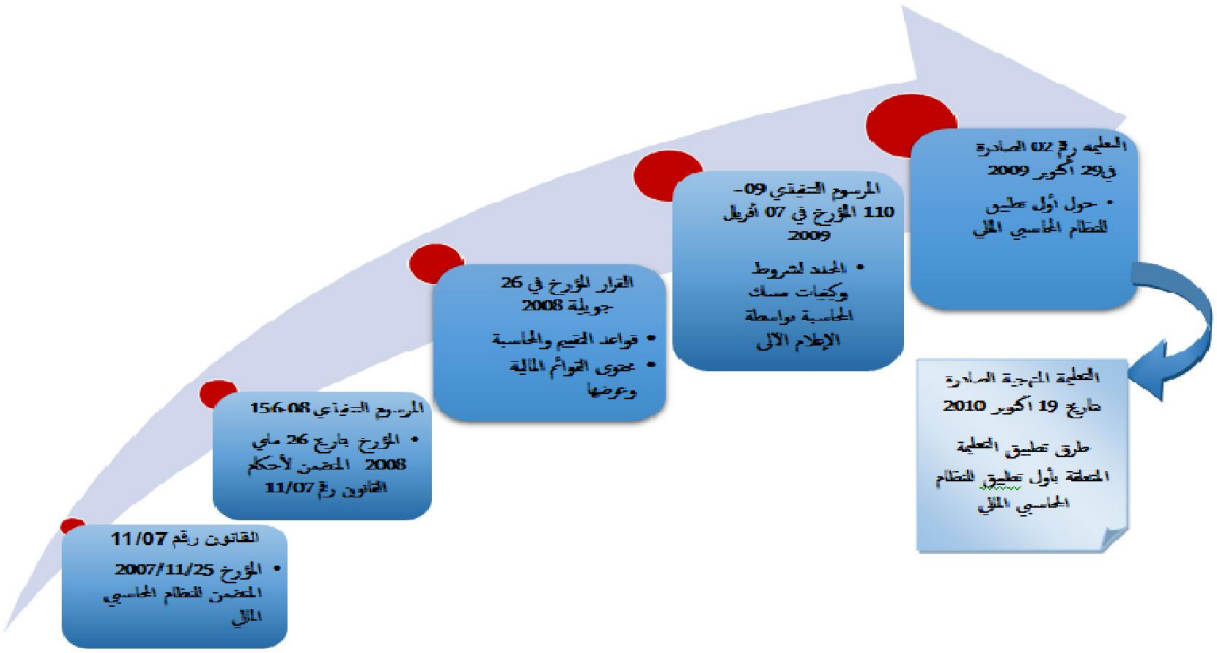
1 - شعيب شنّوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2007 ، ص 62

* **4:** العمل على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث: الإطار العام لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF:

شهدت السّاحة الإقتصادية الجزائرية تطوّرات هائلة في مجال المحاسبة، وذلك بإصدار مجموعة النصوص القانونية والتشريعية من مراسيم وتعليمات و قرارات وأحكام قانونية تنظّم محاسبة قطاعات معيّنة كـ(الزراعة – السياحة – قطاع البنوك و التأمينات ...).وهذا لتكييف المخطّط الوطني للمحاسبة مع متطلّبات السوق، والشكل الموالي يوّضح ذلك :

الشكل رقم (1-1) : النّصوص القانونية والتشريعية للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التسلسل الزمني للنصوص القانونية والتشريعية

الفرع الأول: تعريف الـــSCF و النصوص القانونية و التنظيمية لإعداده و أسباب تبّنيه:

تمّ أخيرا اختيار تبنّي نظام محاسبي جديد، يظهر فيه مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية بشكل واضح، وقد زاد من تحفيز المجلس الأعلى للمحاسبة لهذا الاختيار، وعلى أساس هذا تمّ الاستغناء عن المخطّط الوطني للمحاسبة، كونه يحتوي على نقائص وعيوب، أدّت إلى ظهور النّظام المحاسبي المالي كمشروع سنة 2004، ليتّم المصادقة عليه برلمانيا في 01 جانفي 2009 كتاريخ للشروع في تطبيقه قبل أن يتمّ تأجيل هذا التاريخ 01 جانفي 2010 الذي يساير ويواكب التغيّرات الاقتصادية السائدة داخل الوطن، ليتمّ تغيير كل الثقافة المحاسبية بما فيها الممارسة لتقنيات المحاسبة وقواعد المهنة والانحياز تدريجيا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF:

1- من الناحية الاقتصادية : لقد نصّت المادة رقم 03 من القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 ، على أن " المحاسبة المالية ": هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية

وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]كما يطبّق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نصّ قانوني أو تنظيمي بمسك "محاسبة مالية" باستثناء الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية و الكيانات الصغيرة. كـ : (الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛ التّعاونيات ؛ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكرّرة) .

2- من الناحية القانونية : هو مجموعة من الإجراءات والنّصوص التنظيمية التّي تنظّم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسّسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية المتفّق عليها [2]. وفيما يلي قراءة لمختلف النّصوص القانونية المتعلّقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي:

أ – القانون 07-11 المؤرّخ في **25 نوفمبر 2007**، المتضمّن "النظام المحاسبي المالي" والذي يحتوي "سبعة 7 فصول" المتضمنّة لما يلي:

* **1:** تعريفات ومجال التطبيق ؛ * **2:** الإطار التصّوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية ؛

* **3:** تنظيم المحاسبة ؛ * **4:** الكشوف المالية ؛ * **5:** الحسابات المجّمعة والحسابات المدمجة؛

* **6:** تغيير السياسات والطرق المحاسبية ؛ * **7:** أحكام ختامية .

ب – المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 [3]: المتضمّن 47 مادة حيث نصّت "المادة الأولى" منه عن كيفيات تطبيق المواد : 5-7-8-9-22-25-30-36-40 من القانون 07-11، كما تضمّن المرسوم الكثير من التعريفات و المواضيع المتعلّقة بالمحاسبة المالية للمؤسسة وهي كالآتي :

* تعريفات ومجال التطبيق ؛ * تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ ؛ * تعريف عناصر القوائم المالية ؛ * المعايير المتعلّقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر الكشوف المالية ؛ * مدوّنة الحسابات؛ * تعريف القوائم المالية ؛ * متفرّقات الحسابات المدمجة + تغير الطرق المحاسبية + مسك المحاسبة المالية المبسّطة.

جـ – القرار رقم 71 المؤرّخ في **26 جويلية 2008** [1]: يمّثل هذا القرار مرجعية قانونية حيث أنّه يعتبر من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، كما احتوى على أربعة 4 أبواب:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 07-11 المؤرّخ في: 25 نوفمبر 2007 ،المتضمّن النظام المحاسبي المالي**، العدد74 ،المادة :03.

2 - عاشور كتّوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموّحد IAS/IFRS في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06 ، جامعة الشلف ،الجزائر ، 2009 ، ص07

3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في: 26 ماي 2008 ،المتضمّن كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي**.

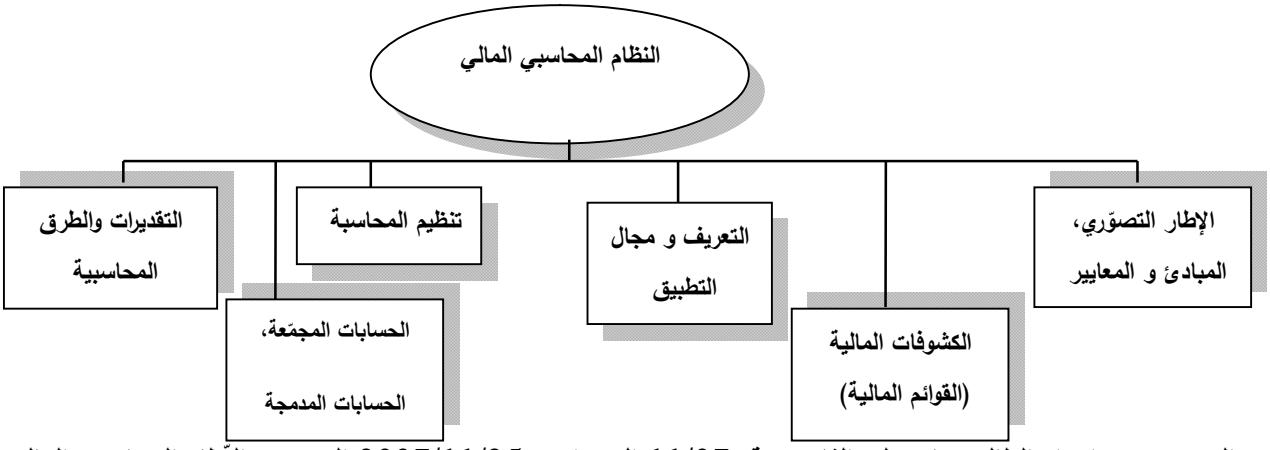
* **1:** قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات و إدراجها في الحسابات ؛

* **2:** عرض الكشوف المالية ؛ * **3:** مدوّنة الحسابات وسيرها ؛ * **4:** المحاسبة المبّسطة المطّبقة على الكيانات الصغيرة.

د – المرسوم التنفيذي 09-110 الصادر بتاريخ **07 أفريل 2009** : [2] حدّد هذا المرسوم شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، وقد جاء هذا المرسوم بـ (26 مادة) تضمنّت الإجراءات التنظيمية الّتي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي ، والشروط الواجب توّفرها في هذه الأنظمة إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية .

هـ – التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ **29 أكتوبر 2009** :[3] تضّمنت هذه التعليمة الطّرق الواجب إتبّاعها والإجراءات الواجب اتّخاذها لأجل الانتقال من "المخطّط الوطني للمحاسبة" إلى "النظام المحاسبي المالي"، وتمثّلت هذه خصوصا في "المبادئ العامة حول الانتقال"، وأرفقت هذه التعليمة بجدول"كملحق"يتضمن حسابات "المخطّط الوطني للمحاسبة" والحسابات التي تقابلها في "النظام المحاسبي المالي".

الشكل رقم (1-2) : مكوّنات النظام المحاسبي المالي الـ SCF



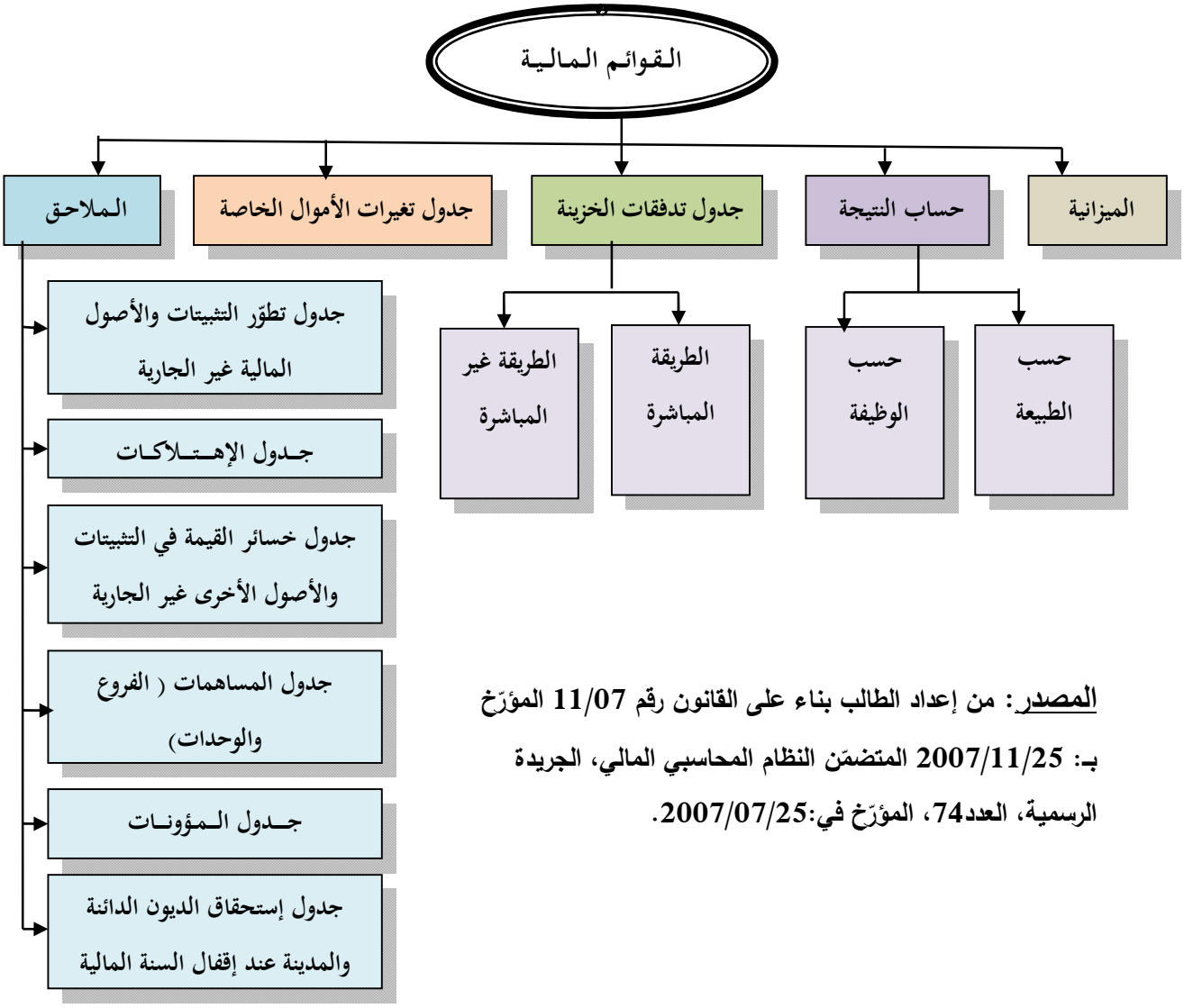
المصدر: من إعداد الطالب بناء على القانون رقم 11/07 المؤرّخ بـ: 2007/11/25 المتضمّن النّظام المحاسبي المالي

1 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المؤرّخ في: 25 مارس 2009 ،المتضمّن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية**، القرار رقم 71 ،العدد :19.

2 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدّد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي** والصادر بتاريخ : 07 أفريل 2009.

3– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **التعليمة رقم 02 ، المتضمنة الكيفيات والإجراءات الواجب إتباعها لتنفيذ الانتقال من المخطّط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي2010** والصادرة بتاريخ : 29 أكتوبر 2009.

الشكل رقم (1-3) : أنواع القوائم المالية النظام المحاسبي المالي الـ SCF



المصدر: من إعداد الطالب بناء على القانون رقم 11/07 المؤرّخ بـ: 2007/11/25 المتضمّن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرّخ في:2007/07/25.

ثانيا: أسباب تبّنـي النظام المحاسبي المالي SCF:

نظرا لقصور المخطّط الوطني للمحاسبة PCN والانتقادات الموجّهة إليه من طرف المهنيين والأكاديميين قامت السلطات العمومية بالتّفكير في إصلاح هذا المخطّط وإعادة بناء نظام محاسبي جديد أطلق عليه اسم " النظام المحاسبي المالي"، والّذي يأخذ بعين الاعتبار التغيّرات الحاصلة في المجال المحاسبي والمالي على مستوى العالم، ويتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي سنورد أهمّ الأسباب التي كانت وراء تبنّي السلطات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي والتي تنقسم إلى "أسباب خارجية وداخلية"[1]:

1 محمد فيصل مايده، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

1- <u>الأسباب الخارجية</u>:

- يعتبر تبنّي النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجّه نحو اقتصاد السوق، الشراكة مع الاتّحاد الأوروبي والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC ؛

- ظهرت في عدّة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل في القطاع الخاص وذلك بعد تحوّل مهمّة الدولة كراعية لهذا القطاع و مشرفة عليه ؛

- البحث عن موارد مالية جديدة، فأصبحت المؤسّسة لا تقتصر على الأسواق المحلّية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية العالمية ؛

- يتطلب تطوّر المؤسّسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الّذي لا يعترف بالحدود الجمركية ؛

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية ؛

- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموّحدة ومعدّة وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التّجميع المحاسبي للمؤسسات المتعدّدة الجنسية.

2- <u>الأسباب الداخلية</u>:

- تحوّل دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعّال إلى دور منظّم ؛

- أصبح المخطّط الوطني للمحاسبة لا يتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق) ؛

- أصبحت النظرة القانونية للمخطّط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية ؛

- يستجيب المخطّط الوطني للمحاسبة بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية لذا وصف بأنه نظام مؤسّس لتحديد الضريبة ؛

- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، فأصبحت المؤسّسات من خلال تطبيق المخطّط الوطني للمحاسبة تستعمل "مبدأ الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا "لمبدأ الصورة الوفيّة" ؛

- يفتقر "المخطّط الوطني للمحاسبة" للإطار المفاهيمي الّذي من شأنه أن يقلّل من البدائل المقدّمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخصّ نفس الإشكالية أو التساؤل.

الفرع الثاني: متطلّبات ودوافع وتحدّيات تطبيق الـ SCF:

إنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يفرض على المؤسّسات الجزائرية إجراء تغييرات جذرية على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، والقيام بالترتيبات والإجراءات اللّازمة لاستيعابه، وهذا ما ينجرّ عنه بعض الآثار على المؤسّسات الجزائرية .كما يستوجب تكييف بعض القوانين والأنظمة القانونية لتتماشى مع المتطلّبات الجديدة، "كالنظام الجبائي" الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالمحاسبة.

1- متطلّبات تطبيق الـ SCF:

تشكّل متطلبّات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة "المحاسبية المحلّية" بالبيئة "المحاسبية الدولية"، حيث أنّ هذه المتطلبّات تتمثّل أساسا فيما يلي:

أ- **التأهيل العلمي و العملي** : وذلك بالتركيز على الاهتمام بجدّية على :

- عقد دورات تكوينية و ورشات عمل للمحاسبين ومراجعي الحسابات في هذا المجال، والّتي يشارك فيها مختصّين أكاديميين ومهنيّين في مجال المحاسبة والمراجعة ؛
- تضمين النظام المحاسبي المالي في المسار التكويني للمحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين من طرف المصّف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين ؛
- تطوير مناهج كلّيات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في الجامعات والمعاهد لكي تتضمّن تدريس محتوى النظام المحاسبي المالي وخاصة لطلبة المحاسبة والتّدقيق المحاسبي.

ب- الأنظمة والقوانين المفروضة لتطبيق الـ SCF :

يحتاج تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسّسات الّتي يلزمها القانون بتطبيقه، وتتلخصّ فيما يلي:*** تحديث الأطر التشريعية والجبائية ؛ * القانون المنظّم لسوق الأوراق المالية ؛ * القوانين و النصوص المنظّمة للعمل المحاسبي.**

2- دوافع وتحدّيات أو صعوبات تطبيق الـ SCF:

أ- دوافع تطبيق الـ SCF:

هناك عدّة دوافع و أسباب دفعت بالسلطات الجزائرية لتبّني النظام المحاسبي المالي نوردها فيما يلي:

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسّسات الاقتصادية الوطنية والمؤسّسات في الدول الأجنبية بإعتبار أنّ النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية الّذي هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له ؛
- ترقية النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطوّرة في تطبيق هذا النظام ؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية ؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية ؛
- محاولة جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ؛
- التمكّن من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسّسات الاقتصادية الجزائرية ؛
- تجنّب بعض النقائص والثغرات التي خلّفها المخطّط الوطني للمحاسبة الّذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي الموجّه وليس اقتصاد السوق ؛

ب- تحدّيات أو صعوبات تطبيق الـ SCF :

تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي عدّة تحدّيات وصعوبات نوجزها فيما يلي:

*** النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.**

*** ضعف استعداد الكثير من المؤسّسات الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي .**

*** عدم ترابط تبنّي النظام المحاسبي المالي بإجراءات تعديل القانون التجاري والنظام الضريبي.**

*** البطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومعاهد التكوين.**

*** الأعباء الإضافية التي تتحمّلها المؤسّسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية.**

*** صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة.**

*** أنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى تأطير ذوي خبرة عالية.**

*** ضعف المؤسّسات المالية الّتي تعتبر عنصرا فعّالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.**

الفرع الثالث: المبادئ والقواعد العامة والخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم:

تتشكّل قواعد التسجيل المحاسبي والتّقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة وقواعد خاصة، ينبغي تطبيقها على العناصر الّتي تحتوي عليها "القوائم المالية" المتمثّلة في: (الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات)، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات الّتي تقوم بها المؤسّسة خلال الدورة، بما يفيد مستعملو هذه المعلومات في عملية اتّخاذ القرارات.

و تتّمثل هذه المبادئ الأساسية للتّسجيل المحاسبي وقواعد التّقييم لعناصر القوائم المالية فيما يلي:

1- شروط تسجيل الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات [1]: - وهذا عندما يكون:

* من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية على المؤسّسة ؛

* إذا كانت "تكلفة الأصل" من الممكن تقييمها بصورة "صادقة" ؛

* أن يكون بالإمكان تقييم مبلغ "منتجات الأنشطة العادية" بصورة "موثوقة" ؛

* أن يكون بالإمكان تقييم "التكاليف المستحقّة" أو المطلوب استحقاقها المتعلقة بالصّفقة بشكل "موثوق" ؛

* يتمّ تقييم "المنتجات" النّاجمة عن "مبيعات أو تقديم خدمات" وغيرها، من "الأنشطة العادية" بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة ؛

* يسجّل أيّ "عبئ مالي" في "حساب النتيجة" بمجرّد ما توقّف نفقة ما عن إنتاج أيّ منفعة اقتصادية.

2- القواعد العامة للتقييم : وتتمثّل فيما يلي :

- تحديد المبالغ المتعلّقة بتسجيل عناصر القوائم المالية يكون عند" التّسجيل "أو عند "نهاية الدورة "؛

1 - فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة- الجزائر، 2009، ص، ص: 158-159

– الطريقة العامة المستعملة في المحاسبة ترتكز على مبدأ "التكلفة التاريخية"، كما أنّه بالإمكان تقييم بعض العناصر بالقيمة الحالية (القيمة العادلة)، أو "بقيمة التحقيق" أو تقيّم "بالقيمة المستحدثة" ؛

– تقييم "الأصول الثابتة" يكون "بتكلفة حيازتها"، أما "الأصول المنتجة" من طرف المؤسّسة فتقيّم "بتكلفة إنتاجها".

3– القواعد الخاصة للتسجيل و التقييم : القواعد الخاصة للتّسجيلات المحاسبية والتقييم هي: قواعد تكّمل القواعد العامة، وتخصّ بعض عناصر "الميزانية و حساب النتائج"، ونذكر أهمّها فيما يلي:

أ– الأصول غير الجارية العينية والمعنوية:

* **الأصول غير الجارية العينية** : هي أصول مادية موّجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية لأكثر من دورة محاسبية.

* **الأصول غير الجارية المعنوية**: فهي أصول غير الملموسة قابلة للتّحديد ، فكلاّ من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسّسة.[1]

ب– الأصول المالية غير الجارية : هي جميع الأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموّظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في الأصول المالية الجارية، حيث تتكوّن الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:(سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها ؛ سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسّطة الاستحقاق، وذات المردودية المعتبرة ؛ سندات ثابتة أخرى الممثّلة لرأس المال أو التوظيفات طويلة الأجل وكذا قيم التّوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها ؛ القروض والحقوق الّتي تملكها وليست لها نيّة في بيعها في المدى القصير)[2].

جـ– المخزونات وما هو قيد الإنجاز : هي "أصول" تمتلكها المؤسّسة وتكون معدّة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو أصول قيد الانجاز قبل البيع، أو مواد أولية، أو توريدات تستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات.

كما تصنّف المخزونات في شكل "أصول جارية أو أصول غير جارية" تبعا لوجهتها أو استعمالها من طرف المؤسّسة، كما تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المتعلقة بها إلى غاية إيصال المخزونات إلى مكانها.

كما يتمّ تقييم المخزونات بأقلّ قيمة من تكلفتها وقيمة انجازها الصافية.

وعند خروج المخزونات أو عند الجرد تيم تقييمها بطريقة الداخل أولا الصادر أولا FIFO أو بطريقة التكلفة الوسيطية المرجّحة CUMP .[3]

د– الإعانات المالية : هي عملية تحويل موارد معدّة لتعويض التكاليف الّتي تحمّلها أو سيتحمّلها المستفيد من الإعانة مع تقيّده لبعض الشروط .

[1] - François MECHIN et autres, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, P : 36- 37.
[2] - Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article 322-1.
[3] - Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en science de gestion, l'école supérieur de commerce, Alger, 2007, P : 81.

فتدرج الإعانات كالإيرادات في "حساب النتيجة" من سنة مالية أو عدّة سنوات إذا كانت : (موجّهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، أو إذا كانت تخّص أصول قابلة للاهتلاك تدرج كإيرادات حسب الاهتلاك.

هـ- مؤونات الخسائر والأعباء : هي عبارة عن خصم يكون استحقاقه ومبلغه غير مؤكّدان، ويتمّ تسجيلها محاسبيا إذا تحقّقت الشروط التالية: (للمؤسّسة التزام حالي ناتج عن حدث سابق ؛ يحتمل بأن يكون هناك خروج ضروري لموارد تمّثل موارد اقتصادية من أجل تسوية هذا الالتزام ؛ يمكن تقدير مبلغ هذا الالتزام بطريقة موثوق بها). وبالتّالي فإنّ هذه الشروط تؤدّي إلى استيعاب الخسائر والتكاليف المحتمل وقوعها في المستقبل، وهو ما ينطبق على مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدّة سنوات.

الفرع الرابع: طرق معالجة بعض العمليات الخاصة:

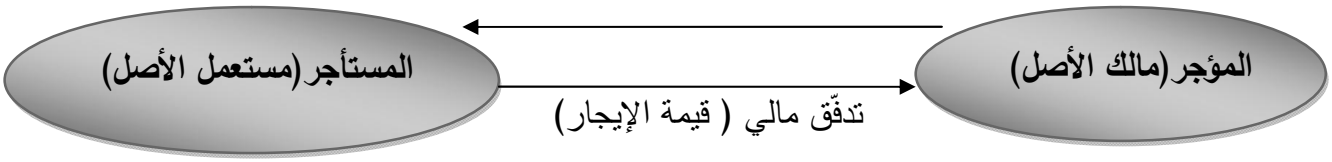
تطرّق النظام المحاسبي المالي الجديد إلى طرق معالجة بعض العمليات الخاصة، حيث خصّص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح، والمتمثّلة في العناصر التالية:

1- عقود الإيجار : وقد تناولها معيار المحاسبة الدولي IAS17 والّذي هو عبارة عن اتّفاق يتنازل بموجبه المؤجّر للمستأجر عن حق استعمال أصل معين لمدّة محدّدة، مقابل سلسلة أقساط، ويمكن أن يقوم المستأجر في الأخير بتملكّه أو إرجاعه للمؤجّر، وهذا حسب الاتّفاق المبرم بين الطرفين ، كما يوجد لعقد الإيجار شكلين هما "عقد الإيجار التمويلي" و "عقد الإيجار البسيط".[1]

* **محاسبة عقد الإيجار** : وتتمّ كما يلي : **عند المستأجر:** يدرج ضمن الأصول الثابتة بقيمته العادلة أو المستحدثة للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، ويسجّل مبلغ الإيجار كإلتزاما في حسابات الخصوم.

وعند المؤجّر: يسجّل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية. والشكل الموالي يلّخص هذه العملية كالآتي :

الشكل رقم (1- 4) : **العلاقة الموجودة بين المؤجّر والمستأجر**



المصدر : محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، الأوراق الزرقاء ،الجزائر ،الطبعة 2010 ، ص 109.

2- الضرائب المؤجّلة : وهي طريقة محاسبية تتمثّل في إدراج الضريبة "كعبئ" في "النتيجة" لعمليات السنة المالية وحدها ، إذ تعتبر الضريبة المؤجّلة ضريبة على الأرباح سيتمّ دفعها (خصم ضريبي مؤجّل) أو قابلة للاسترجاع (أصل ضريبي مؤجّل)، خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجّلة عن ما يلي [2]:

[1] - Soufiene BEN BELKACEM**, Les Contrats de Location – Financement** : Une évolution majeure instituée par les normes (IAS/ IFRS), séminaire 20- 21 mai 2008, Université tizi ouzou, Alger, P : 02.

[2] - Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article : 344- 2.

* الفوارق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛

* العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتّأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل ؛

* التّعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتمّ في إطار إعداد القوائم المالية المجمّعة.

3- الإمتيازات الممنوحة للعمال : تدرج المنافع الّتي تمنحها المؤسّسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرّر منهم مقابل تلك المنافع.

وفي نهاية كل دورة تشكّل المؤسّسة مؤونات لالتزاماتها تجاه عمّالها على أساس قيمة مجموع التزاماتها المتمثّلة في :(المعاشات، تعويضات ومبالغ مقدّمة للعمّال المحالين على التقاعد) .

4- العملية التي تتم بالعملة الأجنبية : تحوّل الأصول المكتسبة "بالعملة الصّعبة" إلى" العملة الوطنية" استنادا إلى "سعر الصّرف" المعمول به يوم إبرام الصفقة . أمّا بالنّسبة" للحقوق والديون" الخاصة بالتعاملات التجارية يتم الأخذ بسعر الصّرف المعمول به عند الاتّفاق، أمّا فيما يخصّ الحقوق والديون الخاصة بالتّعاملات المالية فان سعر الصّرف الّذي يأخذ به هو "سعر تاريخ إجراء المعاملة". كما يتمّ تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصّرف في الأعباء المالية في "حالة خسارة" وفي النواتج المالية في "حالة الربح".

5- تغيير التّقديرات ، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء : يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخصّ هذه التغييرات السّنة المالية الجارية أو السّنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصّها أيضا[1] .

ويخّص تغيير الطّرق المحاسبية تغيير المبادئ والأسس، الاتّفاقيات، القواعد والتّطبيقات الخاصة المطبّقة في المؤسّسة بهدف إنشاء وعرض القوائم المالية. إضافة إلى ذلك، هناك أخطاء يتمّ اكتشافها أثناء الدّورة، المتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو لعدّة دورات سابقة، يؤدّي إلى إخلال بمبدأ "الصورة الصّادقة" في إعداد القوائم المالية للدّورات السابقة، ويؤثّر على القوائم المالية بين الدورات ، ويتمّ تحميل أخطاء الدّورات السابقة على الأموال الخاصة للدّورة الجارية.

6- الحسابات المجمّعة : يقصد بها: التّمثيل المحاسبي للمؤسّسة الأمّ لجميع الفروع التابعة لها، وهذا بهدف إعداد "حسابات مجّمعة" و"قوائم مالية مجمّعة" وتقديمها كمؤسّسة واحدة. ويفترض وجود الإشراف أو الرقابة في الحالات الآتية : (الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في مؤسّسة أخرى ؛ السلطة لأكثر من نصف حقوق التّصويت المتحصّل عليها في إطار اتّفاق مع الشركاء أو المساهمين ؛ امتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهّام أغلبية مسيّري مؤسّسة أخرى ؛ امتلاك سلطة تحديد السّياسات المالية والعمليات للمؤسّسة ؛

[1] - Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article 338 - 1.

امتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المؤسّسة[1]. وسنلخّص أهمّ الاختلافات بين المخطّط الوطني للمحاسبة الـ PCN و النظام المحاسبي المالي الـ SCF :

الجدول رقم (1-4): الاختلافات بين المخطّط الوطني المحاسبي الـ PCN و النّظام المحاسبي المالي الـ SCF

مجال الاختلاف	المخطط الوطني للمحاسبة الـ PCN	النظام المحاسبي المالي الـSCF
1- النظام الاقتصادي الملائم	يتماشى مع النظام الاقتصادي الموجّه	يتماشى مع النظام الاقتصادي الحر
2- المرجعية	محلية	دولية
3- الهدف من الإفصاح	خدمة القانون و المصالح الضريبية	خدمة حاجة الاقتصاد للمعلومات
4- المحاسبة	تقنية قياس و تسجيل و تبويب	نظام للمعلومات
5- مدوّنة الحسابات	ثمانية أصناف	7 أصناف، بحيث تمّ إدراج الصنف8 ضمن الصنف 1
6- الإطار المفاهيمي	ضمني وناقص بدرجة كبيرة	مصرّح به ويتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية
7- القوائم المالية	17 جدولا ماليا	5 قوائم مالية (4 رئيسية وملحق)
8- التقرير السنوي	يضمّ القوائم المالية لسنة واحدة	يضمّ قوائم مالية للسنة الحالية والسنة الماضية
9- تقييم الأصول والخصوم	التكلفة التاريخية القيمة القابلة للتحصيل	التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و القيمة الحالية و القيمة القابلة للتحصيل
10- المصاريف الإعدادية	تحمّل على عدّة سنوات	الصنف المتعلّق بالاستثمارات يدخل في تكلفة الأصل، و الأصناف الأخرى تحمّل على نفس السنة كمصاريف (ولغايات ضريبية يتم تحميلها على عدّة سنوات)
11- الأصول طويلة الأجل	تسمّى استثمارات	تسمّى تثبيتات
12- الأصول طويلة الأجل (قياس تكلفة الأصل)	سعر الشراء + جميع المصاريف المتعلّقة بالشراء	سعر الشراء + جميع المصاريف إلى غاية الاستعداد التام للعمل به (جاهز للاستغلال)
13- الأصول طويلة الأجل (الإهتلاك)	الإهتلاك الخطّي بحسب اللوائح الضريبية	4 طرق مسموح بها (الإهتلاك الخطّي و المتناقص و المتزايد و على حسب الوحدات المنتجة)
14- الإيجار التمويلي	يعالج كمصروف للسنة و يحمّل في جدول النتائج	يعالج معالجة الأصول و يجمّل قسط إهتلاكه السنوي في جدول النتائج
15- الضرائب المؤجّلة	غير معترف بها لأن المحاسبة معدّة لخدمة المصالح الضريبية	هناك ضرائب مؤجّلة على الأصول و أخرى على الخصوم
16- الأدوات المالية	إهتمام ضئيل بها	عالجها في قسم خاص بها
17- المخزونات	تقيّم المخرجات بالتكلفة الوسيطية المرّجحة	تقيّم بالتكلفة الوسيطية المرجّحة وطريقة FIFO
18- المؤونات	إذا كان هناك مشروع القيام بإصلاحات كبرى مستقبلية	يعترف بها إذا نشأ التزام حالي متعلّق بحدث ماضي ، ولا يشمل مؤونات الإصلاحات الكبرى ،لأنها غير ناشئة من حدث ماضي.

[1] - المرسوم التنفيذي رقم: 08- 156 ، **مرجع سبق ذكره**، المادة:40.

المصدر: حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلّبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة المنظّمات ، غير منشورة ، جامعة بومرداس ،2013، ص، ص 137 -138.

المبحث الثاني: الدّراسات السابقة للممارسات المحاسبية في الجزائر

من خلال تتبّعنا لموضوع الدّراسة المتمثّلة في تقييم الممارسات المحاسبية في شركة اتصالات الجزائر في ظلّ النظام المحاسبي المالي واجهنا نقصا في إيجاد دراسات مماثلة ، ولكن تمّ إيجاد عدد من الدّراسات السابقة الّتي تتوافق مع موضوع الدّراسة ، سنحاول من خلال هذا المبحث الاطّلاع على أهمّ الدّراسات الوطنية و العربية و الأجنبية.

المطلب الأول: الدّراسات الوطنية:

1- دراسة شنّوف شعيب ،2007 بعنوان [1]: " الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددّة الجنسيات والتّوحيد المحاسبي العالمي" : كان من الأدوات المستخدمة فيها : أدوات التحليل المعتمدة في النّظرية الإقتصادية و النّصوص والتّشريعات المتعلّقة بالمجال المحاسبي . أمّا الإشكالية الرئيسية لها : هل تلبّي المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات المتعددة الجنسيات؟ وما مدى أهمّية التوافق والتوحيد المحاسبيين؟ فقد أجريت الّدراسة الميدانية على "القوائم المالية" للدورة المحاسبية لـ "شركة بريتش بترليوم"، وشركة " سوناطراك" . أمّا من بين فرضّياتها : أنّ المجهودات المحلّية منها والدّولية المبذولة في مجال التّوافق المحاسبي الدّولي تتّجه بشكل إيجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي عالمي – يتوقّف نجاح الممارسات المحاسبية في الشّركات عموما وفي الشّركات المتعدّدة الجنسيات خصوصا على : مدى التوافق بين "المعايرة" و"المعايير الدّولية" حتّى تكون المحاسبة في خدمة الاقتصاد .

كما أن نتائج هذه الدّراسة تمثّلت في : إعداد نظام محاسبي دولي موّحد يكون فيه استعمال الحسابات الرئيسية إجبارية، بينما تكون الحسابات الفرعية و الجزئية اختيارية وذلك حسب ظرف وحجم كل مؤسّسة ؛

و يجب إخضاع الممارسات المحاسبية في مختلف الشركات الدّولية لقواعد و إجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموضوعة على المستوى الدولي بالنسبة للشركات المتعدّدة الجنسيات. و من أهمّ ما توصّلت إليه الدّراسة أنّه: ينبغي إعادة النّظر في التّشريعات القائمة الّتي تحدّد أنماط و حجم المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية، و كذلك التّشريعات الخاصة بالضرائب الّتي تخصّ الشركات البترولية، و ذلك للحدّ من التهرّب الضريبي الموجود حاليا. أمّا توصياتها فركزّت على القائمين على مهنة المحاسبة الاهتمام الجّاد المستقبلي على : (التعليم – التّدريب والتكوين – البحث العلمي – تحديث التشريعات والقوانين – إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بما يتماشى ومرونة الاقتصاد الدّولي).

1 – شنّوف شعيب، **الممارسات المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر ،2007

2- دراسة سفيان بن بلقاسم ،2010 بعنوان [1]: " النظام المحاسبي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوّر الأسواق المالية " : ركزّت هذه الدّراسة على تحديد آثار تطوّر الفكر المحاسبي من خلال التحوّلات المهمّة الّتي عرفها الاقتصاد العالمي و نتائج هذه التحوّلات على الممارسة المحاسبية ، و دور المحاسبة المالية في الاقتصاد الحديث بما يتماشى مع الحقائق الجديدة للعولمة و تطوّر الأسواق المالية و تحديد أسس و قواعد التّوحيد المحاسبي و مجالات دلالته، ومن ثمّة التعرّض لعواقبه على الجزائر، و مستلزمات تطبيقه فيها، والعوائق والمشاكل الّتي قد تنجرّ عن ذلك و متطلّبات حلّها. ومن أجل اختبار فرضيات الدّراسة تمّ استخدام "الأدوات و القواعد المحاسبية و طرق التّحليل المالي و نماذج التّقييم و الإدارة المالية. وقد كان من الأسئلة الفرعية لإشكالية الدّراسة حول: ماهي مبادئ ومحدّدات النظام المحاسبي المالي وخلفياتها النظرية في إطار متطلّبات اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوّر الأسواق المالية؟ و أهمّ ما توصلّت إليه الدّراسة إلى ضرورة استقلالية المحاسبة المالية أن تستقلّ بكيانها الخاص المعتمد على "قواعد تسجيل و تقييم و عرض" ترتبط بالأهداف المستوحاة من هذا النظام، و الأطراف الّتي يراد توجيه البيانات المالية إليها. الأمر الّذي يتطلّب فكّ ارتباط المحاسبة بالجباية.

أمّا توصيات الدّراسة فتمثّلت في : إعادة تنظيم المؤسّسات من خلال إعادة هيكلة و تحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح بتحقيق أهداف النّظام المحاسبي المالي والوصول إلى تقديم و تصميم مخرجاته الأساسية المتمثّلة في القوائم المالية في إطار معالجات التّسجيل و التّقييم الضرورية و المبرمجة ضمن شروط الإفصاح والتقديم المطلوبة.

3- دراسة بكطاش فتيحة،2011 بعنوان [2]:"دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظلّ العولمة – حالة الجزائر-" : كان من الأسئلة الفرعية لإشكالية هذه الدّراسة : هل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع بنية وطبيعة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ؟ ولأيّ مدى وفّق هذا النظام في تبنّي المعايير المحاسبية الدّولية ؟. كما كان من فرضيّاتها : أنّ بنية المؤسسّات الجزائرية متوسّطة وصغيرة قد لا تلائم المواصفات المفروضة من قبل المعايير المحاسبية الدّولية – أنّ إدارة الإنتقال من المخطّط المحاسبي الوطني إلى النّظام المحاسبي المالي فاقت صّعوبات الانتقال . وقد تجّسدت هذه الدّراسة في 3 فصول من أهمّها المتعلّق بدراستنا هذه (مسار التّوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدّولية و المؤسسة الإقتصادية والنظام المحاسبي المالي) . كما أجريت دراسة ميدانية في كلّ من "مجمّع سوفيتال" " مؤسسة سوناطراك" وأهمّ نتائج توصلّت إليها الدّراسة: – أنّه وبسبب عدم استجابة المخطط المحاسبي الوطني السابق لمختلف التحوّلات والتطوّرات

---

1 – سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوّر الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر ،2010

2 – بكطاش فتيحة ، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظلّ العولمة – حالة الجزائر –**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة ، جامعة الجزائر03 ،2011

الإقتصادية الدّولية في ظلّ اقتصاد السّوق ، كما أصبحت المعلومة المحاسبية لا تتوافق مع الانفتاح الدولي أصبح لزاما إصلاحه جذريا بما يتلائم وهذه التغيّرات؛

– تعتبر حركة رؤوس الأموال و الاستثمارات عبر مختلف البلدان السّبب الرئيسي في الضّغوطات الدّولية لتبنّي مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدّولية؛

– تمكّن المعايير المحاسبية الدّولية المؤسّسات الجزائرية من دخول الأسواق المالية الأوربية، و الّتي من شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدّولية للمعلومات و القوائم المالية للمؤسّسات.

وأهمّ توصيات للدّراسة : العمل على تطوير"بورصة الجزائر" و تفعيل دورها في تمويل المؤسّسات و انضمام الجزائر إلى مختلف الهيئات الدّولية مثل "مجلس المعايير المحاسبية الدولية"، كما يجب التواصل مع التطوّرات والمستجدّات الّتي تأتي بها معايير المحاسبة الدّولية و التقارير المالية و تكييف النّظام المحاسبي المالي معها.

4- دراسة حمزة العرابي 2012-2013 ،بعنوان [1]:" المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية متطلّبات التوافق والتطبيق" : تمثّلت الإشكالية الرّئيسية للدّراسة في : ما مدى توافق البيئة الجزائرية من متطلّبات تطبيق المعايير المحاسبية الدّولية ؟

كما هدفت الدّارسة إلى معرفة متطلبّات التّطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ودرجة التّوافق بين البيئة الجزائرية ومتطلّبات تطبيق هذه المعايير ، ودرجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتحديد المعوّقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها لهذا النظام، وإيجاد السبل الممكنة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع خصائص البيئة الجزائرية بقصد إنجاح التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

ثمّ خلصت الدّراسة إلى أنّه:

– لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلّبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال معدّل النّمو الاقتصادي غير الكافي للنهوض بالاقتصاد الجزائري، والاعتماد شبه التّام على"قطاع المحروقات"، و الّذي يعكس عدم تنوّع الاقتصاد الجزائري، وأنّ معدل درجة الانفتاح الاقتصادي أقلّ من المتوسط، كما أنّ حجم الاستثمار الأجنبي ضعيف ؛

– لا تتوافق خصائص البيئة المالية في الجزائر مع متطلّبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال ضعف نشاط السوق المالي وضعف أداء القطاع المصرفي؛

– لا تتوافق خصائص البيئة القانونية الجزائرية مع متطلّبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال كون النظام القانوني الجزائري مبنيّ على أساس منهج النّظام القانوني الإلزامي.

---

1 – حمزة العرابي ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلّبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،تخصص :إدارة المنظمّات، غير منشورة ، جامعة بومرداس ،2013

المطلب الثاني: الدراسات العربية:

1- دراسة وائل إبراهيم الراشد 2002 ،بعنوان[1]: " مشاكل الممارسة المحاسبية والمراجعة في الكويت"

لقد كانت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تتمحور حول : إلى أيّ مدى يمكن لمرتكزات تنظيم مهنة المحاسبة في الكوّيت التعامل مع المشاكل و التّحدّيات التّي تواجهها والحدّ من أثارها السّلبية ؟

ثمّ ناقشت هذه الدّراسة : المشاكل الّتي توّاجه الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلّب عليها ،وفيها تمّ استخدام استبيان لاستطلاع آراء الممارسين المحاسبيين ، وقد توصلّت الدّراسة إلى أنّ من أهمّ هذه المشاكل التي تعاني منها الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات هي: النّظرة السّطحية من المجتمع لهذه الممارسة ،وغياب الدّور الفعّال لجمعية المحاسبين والمراجعين الكوّيتية، وعدم الالتزام بأخلاقيات وضوابط الممارسة المحاسبية .

وكان من نتائجها الميدانية : إتفاق الأطراف محلّ الدراسة على معرفتهم الجيّدة بمرتكزات تنظيم مهنة المحاسبة من (معايير مهنية – قواعد وسلوك و آداب المهنة– برامج مراقبة جودة الأداء المهني –قنوات الاتصال التي تضمن إيصال الأنظمة والتّعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع عامة ....

أمّا توصيات الدّراسة فنلخصّها في الآتي : – ضرورة زيادة نسبة مشاركة الأكاديميين في رسم السّياسات وسنّ الأنظمة والقوانين التّي تمسّ مهنة الممارسات المحاسبية – العمل على تأمين أتعاب المحاسبين والخبراء المحاسبين بما يتناسب مع الجهد المهني المبذول وبالتّالي إمكانية الوصول للجودة المطلوبة منهم .....).

2- دراسة رولا كاسر لايقة 2007 ،بعنوان[2]: "دور القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار- دراسة تطبيقية للمديرية العامة للمصرف الخارجي السوري- في سوريا" :

ناقشت هذه الدّراسة دور القياس والإفصاح المحاسبي في توصيل المعلومات المالية والتّي تعكس بدورها أداء المشروعات ومركزها المالي.لذلك تمثّلت إشكالية الدّراسة في: – ما معنى القياس والإفصاح المحاسبي؟ وما الغرض منهما؟ وكيف يتمّ ذلك ؟ وما هي كيفيتهما بالنسبة للقوائم المالية؟

كما هدفت هذه الدّراسة إلى: – توضيح أهميّة التّقارير المالية في اتّخاذ القرارات على المستوى الداخلي و الخارجي للمصرف ؛ دراسة مستوى التزام المصارف بنشر القوائم الإلزامية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي–رقمIAS30– الخاص بالمصارف

1–فيروز خويلدات، أعمر عزّاوي، مبارك بوعلاق ، **واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر بين التّحوّلات والتّحدّيات– دراسة ميدانية لعيّنة من الممارسين والمهتمّين بالمحاسبة–** ، العدد: 07 ، مجلة أداء المؤسسّات الجزائرية بمخبر كلّية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التّسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة– الجزائر، 2015 ، ص 62.

2 – رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار –دراسة حالة للمصرف التجاري السوري–** ، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، تخصص: محاسبة مالية مصرفية، غير منشورة، جامعة تشرين– سوريا، 2007، ص: 06 .

و المؤسّسات المالية المشابهة ؛ بيان قصور القوائم المالية المنشورة حاليا من قبل المصرف وعدم فاعليتها وضرورة إعدادها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقمIAS30 .

وقد تمّ إجراء الدّراسة على المصرف التجاري السوري بغية تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من البحث . ومن وثمّة تمّ التوصّل للنتائج التالية : (عدم كفاية المعلومات الّتي تمّ الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف لتلبية احتياجات المستخدمين – لم يلتزم المصرف بإعداد القوائم المالية للمصرف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية و خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم30 – دمج الفوائد المقبوضة مع العمولات المقبوضة) .

وقد أعطت الباحثة جملة توصيات أهمّها: – ضرورة قيام المصرف السّوري بإعداد القوائم المالية التّي نصّ عليها المعيار المحاسبي الدّولي IAS01 لأنّها أداة مهمّة للإفصاح المحاسبي يمكن الاعتماد عليها في ترشيد قرارات الإستثمار– تطبيق المعايير المحاسبية الدّولية الصّادرة عن لجنة المحاسبين الدّوليين عند إعداد هاته القوائم لتكسب المصرف مصداقية وموثوقية وقابلية المقارنة لنشاطه بباقي الدّول .

3 - دراسة عصام محمد البحيصي 2010 ،بعنوان[1]: " نحو تطوير مهنة الممارسة المحاسبية في فلسطين – تقييم الوضع الحالي للمهنة -" :

تمثّلت مشكلة الدّراسة في : ما هو واقع مهنة المحاسبة من ناحية العوائق والمشاكل التّي تواجهها في فلسطين ؟ وما هي سبل تطويرها ؟

كما هدفت هذه الدّراسة إلى تقييم الواقع الحالي للممارسة المحاسبية في دولة فلسطين من وجهة نظر الممارسين للمهنة ، لذلك قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على عيّنة من الممارسين للمهنة، وقد توّصل للنتائج التالية : أنّ الممارسة المحاسبية تعاني من وضع ضعيف في فلسطين ، ويرجع ذلك للخصائص التالية : غياب قانون ينظّم الممارسة المحاسبية وهيكل يشرف على عملية تنظيمها، ونظرة المجتمع المتدّنية للممارسة قياسا بالمهن الأخرى ، وعدم وجود برامج تعليم مستمرّ للمحاسبين ، وعدم وضوح مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى أصحاب الشركات ، وضعف استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتّخاذ القرارات ، وضعف دور الجمعيات المهنية في تطوير الممارسة المحاسبية ، إضافة إلى ذلك فإن الظروف السياسية القائمة في الأراضي الفلسطينية تلعب دورا مهمّا في هذا التّدهور.

فهذه الدراسة تبيّن أنّ "مصلحة الضرائب و الدائنون" هم المستخدمون الرّئيسيون للمعلومات المالية الّتي تعدّها الشركات الفلسطينية، في حين أن إدارة هذه الشركات هي آخر مستخدمي "المعلومات المحاسبية"، والّذي بدوره يعكس عدم فهم أصحاب الشركات لدور المحاسب في المؤسسات الفلسطينية. لأجل ذلك رأى الباحث أن يضع جملة توصيات ومقترحات أقرّها المبحوثون أهمها: تنظيم مهنة المحاسبة – زيادة

1– عصام محمد البحيصي، **نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين – تقييم الوضع الحالي للمهنة –** ، المجلد رقم : 18، العدد: 2 ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، غزّة، فلسطين ، يونيو 2010 ، ص:1249–ص:1276.

وعي أصحاب الشركات ومستخدمي المعلومات المحاسبية بدور ومفهوم المحاسبة في مؤسساتهم وبأهميتها – الرفع من كفاءة المحاسبين عبر تبّني برامج التعليم المستمر، تطوير دور الجمعيات المهنية في تنظيم و تطوير المهنة وممارسيها. وفيما يخص موضوع تنظيم مهنة المحاسبة فإن التوصية هي أن يتم ذلك عبر جسم مهني حكومي مشترك.

4 - دراسة موّفّق عبد الحسين محمد 2012 ،بعنوان[1]: "مدى التزام الشّركات العامة بمتطلّبات الإفصاح في التّقارير المالية- دراسة تحليلية في الشّركة العامة للصّناعات الجلدية – " في العراق :

تهدف هذه الدّراسة إلى تبيان مدى كفاية ودقّة الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر الجهات المستفيدة ولتسليط الضوء على مدى التزام الشركات العامة في العراق للقواعد والمعايير الّتي تعنى بالإفصاح في البيانات المالية. وقد افترض الباحث بأنّ الشّركات العامة تلتزم بالإفصاح الكافي و الدّقيق وفق المتطلّبات الصّادرة و القواعد المحاسبية ذات الصّلة في جمهور العراق، وقد استخدم الباحث القوائم المالية للشركة العامة للصّناعات الجلدية في بغداد الصادرة في: 2007 و 2008 و 2009 وعمد لتحليلها بطريقة "الملاحظة المباشرة". فخلصت الدّراسة إلى عدّة استنتاجات من أهمّها:

– عدم التزام معظم الشّركات العامة بتقديم إفصاح مكتمل وفق المتطلّبات القانونية ولا يوجد إلزام قانوني للشّركات بالإفصاح الدّقيق عن جميع الأحداث الجوهرية. وكذلك طول الفترة الزمنية بين تقديم البيانات المالية من الجهات الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية وإصدار البيانات المالية، ممّا يفقد التقرير أهمّ سمة من سماته والمتمثّلة في " التوقيت المناسب ".

إضافة إلى: صعوبة فهم وتفسير متطلّبات الإفصاح بسبب قلّة الإدراك بمفاهيم المحاسبة المالية وأهدافها.

كما اقتصرت هذه الدّراسة على تبيين واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات العامة للصّناعات الجلدية في دولة العراق و أعتمد على تحليل القوائم المالية ومن ثمّة الكشف على هذه الشّركات بأنّها لا تلتزم بتقديم إفصاح مكتمل وفق المتطلبات القانونية الموجودة في العراق ولا يوجد إلزام قانوني للشّركات بالإفصاح الدّقيق عن جميع الأحداث الجوهرية. وتجدر الإشارة هنا أنّ الباحث وجد الكثير من الاختلافات في الأرقام والتّسميات ولم يعرف السّبب وبالتّالي لم يحصل على الإفصاح الدّقيق ورأى أنّه لو قام بإعداد "مقابلة" مع إطارات المحاسبة والمالية للتمكّن من معرفة هذه الأسباب.

1 – موفق عبد الحسين محمد، **مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية– دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية** – ، المجلد رقم : 7، الإصدار: 18 ، مجلة جامعة بغداد للدراسات المحاسبية والمالية ، العراق ، 2012 ، ص:1–37.

المطلب الثالث: الدّراسات الأجنبية:[1]

1- دراسة: Nicolea Farcane بعنوان: L'information comptable dans une économie en Transition للجامعة الفرنسية 1995: Le Cas des comptes de groupe en Roumanie:

هذه الدّراسة عبارة عن دكتوراه دولة قدّمت بفرنسا سنة 1995 ، وإشكالية هذه الدّراسة تمحورت حول " أهميّة المعلومات المحاسبية و المالية " في الاقتصاديات الّتي تحوّلت من النّظام الاشتراكي إلى النّظام الرّأسمالي و قد تناولت هذه الدّراسة حالة " الشّركات الرومانية الكبرى " كما أهملت هذه الدّراسة " التّوحيد المحاسبي العالمي " .

2- دراسة: Nathalie lugagne DELPON بعنوان: Unification et adaptation locale des systèmes De contrôle dans les entreprises multinationaux d annuels

هذه الدّراسة أيضا عبارة عن دكتوراه دولة قدّمت في فرنسا سنة 1997، وهي دراسة تناولت نظام مراقبة التسيير في الشّركات المتعدّدة الجنسيات ، و كذا التّحويلات الّتي تتمّ بين " الفروع و الشّركات التابعة و بين الشركة الأمّ " و كيفية مراقبة هذه التّحويلات. علما أنّها تناولت أيضا حالات " شركات دولية أمريكية ، يابانية ، وأخرى أوروبية .

لكن هذه الدّراسة ورغم أهّميّتها إلاّ أنّها أهملت مسألة " التّوحيد المحاسبي العالمي.

3- دراسة: Emmanuel N.Emenyonu and Ajay Adhikari

بعنوان: Measuring the Degree of International Harmony in Selected Accounting Measurmente Practices :1998 الجامعة الامريكية

تهدف هذه الدّراسات إلى تقييم ممارسات القياس المحاسبي للشركات الموجودة في كلّ من :(فرنسا وألمانيا واليابان والمملكة المتحدةّ والولايات المتحدّة).وهذا كلّه في إطار الجهود الدولية من أجل الوصول إلى إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات. فاستخدمت في هذه الدراسة فهارس متطورّة الّتي وضعت من قبل " فان دير تاس"1998 و اختبارات "مرّبع كاي" للقياس وتقييم درجة الانسجام في ممارسات القياس المحاسبي للشّركات الكبرى من: (فرنسا،ألمانيا، اليابان، المملكة المتحدّة، الولايات المتحدّة).

وكانت نتائج الدّراسة تشير إلى اختلافات كبيرة في قوائم الجرد المحاسبية للمخزون والأصول الثابتة و الاستثمارات بين الدّول الخمس الّتي تّم فحصها ممّا يشير إلى أنّ مستوى الانسجام الدّولي في ممارسات القياس المحاسبي الأساسية منخفضة إلى حدّ ما، ويرجع ذلك إلى العديد من خيارات المحاسبة المسموح بها في الأنظمة المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدّولية .كما أشارت النّتائج إلى وجود عينّة صغيرة من الشّركات التابعة للاتّحاد الأوروبي أقلّهم انسجاما في القياس المحاسبي مقارنة بالعيّنة الإجمالية.

كما نشير إليه في هذه الدّراسة إلى أنّ الباحث استعمل نوع من الفهارس الّتي وضعت قبل " فان دير تاس"1998. ولذا نشير أنّ هناك تغيّر في وجهة النّظر حول موضوع " الممارسات المحاسبية " بشكل عام،

1 –جورج تومان بيداويد ، **الإفصاح المحاسبي و أثره و أهميّته في نموّ الأعمال التجارية العربية في إستراليا**، أطروحة دكتوراه في العلوم المحاسبية ، غير منشورة ، أستراليا ،2012

و بعد هذه الفترة أشار الباحث إلى دراسات سابقة في سنة 1992 وهذا ليس مبّررا على أنّ الفهارس جديدة وصالحة لاستعمالها في نفس البيئة مع اختلاف في الفترة الزمنية ،لذا مراعاة حداثة البيانات يكون لها أثر على نتائج الدّراسة.

4- دراسة أ.خالد جفال 2016 ،بعنوان[1]: "التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS" فرنسا

عالج هذا المقال تجربة فرنسا في اعتماد المرجعية الدولية IFRS كاستجابة لتوحيد الممارسة المحاسبية الدّولية والأوروبية على وجه الخصوص. رغم أنّها واجهت العديد من العقبات في ممارساتها المحاسبية إلاّ أنّها تجاوزت الكثير منها . وقد تمحورت إشكالية هذه المقالة حول : الكيفية التّي اعتمدت بها فرنسا المرجعية الدّولية IFRS ؟ وما هو واقع بيئة أعمالها من آثار على هذا التحوّل؟

كما هدف هذا البحث إلى : تحليل واقع اعتماد المرجعية الدّولية في نموذج الدولة الفرنسية، واستخلاص خبرتها العملية والنظرية في مجال التّوحيد ،والتعرّف على أهمّ العقبات والاختلافات التّي واجهتها في تبنّي المرجعية الدّولية ،و أسبابها ،للاستفادة منها كنموذج يقتدى به .

أمّا أهميّة الدّراسة فتكمن في : التعرّف على التجارب العالمية في اعتماد المرجعية الدّولية IFRS للاستفادة منها في تجارب الدّول الأقلّ تطوّرا في " المجال المحاسبي " . ولتعزيز التّطبيق السّليم للتّوحيد في بيئاتها المختلفة .

وختمت الدّراسة بنتائج وتوصيات نلخّصها في:

– أنّ عملية المرجعية الدّولية في فرنسا كانت ضمن إطار تكتّل اقتصادي عالمي أمدّها بالدعم السياسي والتقني والمادي من جهة ، وكان بمثابة إجبار لها من جهة أخرى،

– أثّر تاريخ المحاسبة والتّنظيم المحاسبي المعمول به في فرنسا على تجربتها في اعتماد المرجعية الدّولية IFRS سواء كان إيجابا أو سلبا،

– كان للعوائق الثقافية المتعلّقة بالممارسة المحاسبية تأثير بالغ الأهميّة على اعتماد المرجعية الدّولية IFRS

وكانت توصيات هذا المقال ما يلي : – على الدّول الراغبة في اعتماد المرجعية الدولية أن تحضّر لعملية الانتقال خاصة من حيث " الإمكانات البشرية و رزنامة الاعتماد " لأنّ الاعتماد على أساس قرارات سياسية ستكون له نتائج وخيمة على الممارسة المحاسبية والاقتصاد ككلّ ،

– على الدّول الراغبة في " التّوحيد المحاسبي" تجاوز العقبات الثقافية والسعي نحو تحقيق"توحيد الإبلاغ المالي"و ترشيدا لاتخاذ القرارات الإقتصادية .

1 – أ.خالد جفال، **التجربة الفرنسية في إعتماد المرجعية الدولية IFRS**، الإيداع رقم : 1069، العدد: 2 ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية جامعة المسيلة ، الجزائر ، 2016 ، ر د م د:3725–2454.

المطلب الرابع: مقارنة الدّراسات السّابقة بدراستنا الحالية:

سنتطرّق في هذا المطلب إلى مقارنة دراستنا الحالية مع الدّراسات السّابقة ومحاولة استخراج كل من " أوجه التّشابه " و " أوجه الاختلاف ".

1 - أوجه التّشابه بين الدّراسة الحالية و الدّراسات السّابقة:

*جاءت الدّراسة الحالية متمّمة لما سبق من الدّراسات، بحيث تناولت العديد من الدّراسات موضوع تقييم الممارسات المحاسبية في مختلف المؤسّسات الاقتصادية, ولكن في بيئات مختلفة كـ (القطاع المصرفي- القطاع الصّناعي- الشركات المتعددة الجنسيات- القطاع البترولي.....الخ). وقد أجريت دراسات و بحوث عديدة تناولت متغيّرات هذه الدّراسة و أبعادها المختلفة, وتفاوتت في أهدافها و متغيّراتها , و الفئات المستهدفة.

*فنجد أنّ دراستنا هاته اتفقّت مع الدّراسات الوطنية والعربية والأجنبية و معظمها تطرّقت إلى: مفهوم الممارسات المحاسبية ومواصفاتها. ومن بين هذه الدّراسات الوطنية دراسة " – شنّوف شعيب – سفيان بلقاسم – بكطاش فتيحة –حمزة العرابي .... وغيرهم " من أصحاب الدّراسات الوطنية السابقة الذكر أعلاه. والّتي تتّفق كلّها في "محاولة أهمية إصلاح الممارسات المحاسبية في ظلّ التبّني والتحوّل لتطبيق النّظام المحاسبي المالي" وفي "ظلّ التّوافق والتّوحيد المحاسبيين الدّوليين والمعايير المحاسبية الدولية" و " تكييف الممارسات المحاسبية مع خصائص البيئة الجزائرية ومختلف شركاتها الاقتصادية قصد إنجاح التطبيق السّليم للمعايير المحاسبية الدّولية .

*أمّا الدّراسات العربية فنجد دراسة " وائل إبراهيم الراشد – عصام محمد البحيصي –رولا كاسر لايقة محمد و دراسة موفّق عبد الحسين محمد.....وغيرهم" فقد سعت أغلب هذه الدّراسات للوصول إلى نفس الهدف وهو: معرفة وتقييم واقع الممارسات المحاسبية و مشاكل تطبيقها و تحسينها في بيئتها الاقتصادية في ظلّ تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية حسب النظام المحاسبي المطبّق في كلّ دولة. وهو نفسه ما ينطبق حول تطبيق النّظام المحاسبي المالي في الجزائر.

2 – أوجه الاختلاف بين دراستنا الحالية و الدّراسات السّابقة:

أ- **من حيث المكان والزمان** : تمّت الدّراسة الحالية في ورقلة 2019 بالدولة الجزائرية .واختلفت مع كلّ الدّراسات السّابقة من حيث الزّمان ، إضافة إلى أنّ أغلبها كانت في بيئات وطنية وعربية وأجنبية وأزمنة مختلفة كدراسة : شنّوف شعيب – سفيان بلقاسم – بكطاش فتيحة – حمزة العرابي – عصام محمد البحيصي – وائل إبراهيم الراشد – موفّق عبد الحسين محمد و دراسة رولا كاسر لايقة – إيمانويل – ديل بو – خالد جفال .....إلخ.

ب- من حيث حدود الدّراسة : اعتمدت دراستنا الحالية " الدّراسة الميدانية لشركة اتصالات الجزائر " في الجانب التّطبيقي على أسلوبي " المقابلة و الملاحظة " ثم " تحليل وتقييم هاته القوائم المالية ومختلف

الممارسات المحاسبية " لها. وهو ما نجده في مختلف الدّراسات السابقة سواء الوطنية أو العربية أو الأجنبية المذكورة أعلاه.

ج- من حيث إشكالية الدّراسة : هدفت الدّراسة الحالية إلى تقييم الممارسات المحاسبية في "شركة اتّصالات الجزائر وكالة ورقلة " للفترة الزمنية 2007-2018 بعد التّخلّي التّام عن المخطّط المحاسبي الوطني السابق، وفي ظلّ تبنّي البيئة الجزائرية المحاسبية للنّظام المحاسبي المالي بعد سنة 2010.

أمّا الدّراسات السّابقة فكانت متغيّراتها مختلفة نذكر منها :

- الإصلاح المحاسبي و أثره في تفعيل الممارسات المحاسبية، وتكثيف التّعليم والتّكوين المحاسبيين والإصلاحات الواجبة في ظلّ المتغيّرات الاقتصادية الدّولية المتصارعة ،
- دور وتحديث أنظمة المعلومات في تّفعيل الممارسات المحاسبية وفق الـ SCF ،
- دور الإفصاح والقياس والتّقييم في مصداقية وجودة التّقارير المالية،
- مدى التزام الشّركات العامة بمتطلّبات القّياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية،
- معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية المحاسبية مع متطلّبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية،
- معالجة النّظام المحاسبي و الجبائي لمجمّع الشّركات والتطرّق لاختلاف الأسس والقواعد ما بين التّجميع المحاسبي ونظام الاندماج الجبائي للنتائج ،
- تحديد أبعاد مشكلة التنوّع في الممارسات المحاسبية المتبّعة على المستوى الدّولي، ومن ثمّة تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات الّتي توّفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين الاقتصاديين في أسواق المال،
- عدم توافق خصائص البيئة القانونية الجزائرية مع متطلّبات التّطبيق السّليم للمعايير المحاسبية الدّولية من خلال أنّ النّظام القانوني الجزائري مبني على أساس " منهج النظام القانوني الإلزامي "،
- غياب الدّور الفعّال لجمعية المحاسبين والمراجعين وعدم الالتزام بأخلاقيات وضوابط الممارسة المحاسبية
- عدم وضوح مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى أصحاب الشّركات وكذا ضعف استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية خاصة،
- عدم كفاية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدّولية للمصارف لتلبية احتياجات مستخدميها،
- إهمال مختلف الدّراسات لقضية " التوحيد المحاسبي العالمي " خاصة الأجنبية منها،
- انخفاض مستوى الانسجام الدّولي في ممارسات القياس المحاسبي الأساسية. ويعود ذلك للعديد من الخيارات المحاسبية المسموح بها في الأنظمة المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدّولية.

خلاصة الفصل:

لقد مرّت الممارسة المحاسبية في الجزائر بثلاث (3) مراحل أساسية، أولّها: كان بعد الاستقلال حيث تمّ فيها الإبقاء والعمل بالمخطّط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1957 .

و في ظلّ تباين طبيعة النظام الاقتصادي السائد في كل بلد، جاءت المرحلة الثانية الّتي تمّ فيها : إعداد مخطّط محاسبي وطني يتماشى ومتطلّبات الاقتصاد الاشتراكي السّائد في ذلك الوقت، والّتي أوكلت مهمّة إعداده إلى "المجلس الأعلى للمحاسبة"، ليتمّ إصداره سنة 1975 ، وبدأ العمل به سنة 1976 ، وفي ظلّ التطوّر الكبير الّذي مسّ جميع النواحي الاقتصادية على مستوى العالم، ظهرت عدّة أوجه قصور على مستوى المخطّط الوطني للمحاسبة وعدم قدرته على مسايرة النّظام الاقتصادي الجديد في الجزائر (اقتصاد السوق) الّذي تبنّته في"أوائل التسعينات"، الشّيء الّذي مهّد إلى ظهور المرحلة الثالثة من مراحل "التنظيم المحاسبي"، والّتي تبلورت بإعداد النّظام المحاسبي المالي SCF الّذي جاء ليغطّي جميع النقّائص الّتي شابت المخطّط الوطني للمحاسبة PCN . وقد تمّ الأخذ بعين الاعتبار عند إصدار النّظام المحاسبي المالي توافقه إلى حدّ ما مع "معايير المحاسبة الدولية"، سواء من حيث " الإطار المفاهيمي" أو من حيث "طرق التقييم وعرض القوائم المالية"، بغية تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحلّيين أو الأجانب، وذلك في مجال "الإفصاح والقياس" قصد توفير "معلومات مالية" وافية تدّعم "شفافية الحسابات" وتكرّس "الثقة" في "الوضعية المالية" للمؤسسة. وهو الأمر الّذي يعتبر خطوة هامّة للتكيّف مع السّياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطّورات الحاصلة في العالم .

الفصل الثاني:

دراسة حالة للممارسات المحاسبية لشركة اتّصالات الجزائر بورقلة في ظلّ المخطّط المحاسبي الوطني PCN و النّظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد:

ظهرت التحوّلات المحاسبية في الجزائر في السّنوات الأخيرة، نتيجة لعدم ملائمة قواعد المخطّط المحاسبي الوطني PCN للظّروف الاقتصادية المحلّية و الدّولية الحديثة المستمرّة، حيث أنّ الجزائر في سياق الإصلاحات الّتي تبّنتها تهدف إلى تجاوز تداعيات هذه الظّروف بتطبيق " نظام محاسبي مالي " تمّ إعداده بشكل متوافق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث أصبحت الشّركات الجزائرية ملزمة بتطبيقه ابتداء من 01 جانفي 2010، وعليه فإنّ الانتقال من مرحلة إلى مرحلة لابدّ أن تقدّم إجراءات وخطوات محددّة لتكفل انتقال سليم في تطبيقه ،كون أنّ عملية الانتقال مهمّة ومرحلة حاسمة، لأنّها انتقال من مخطّط محاسبي دام تطبيقه حوالي 35 سنة إلى نظام لا تعلم عنه شيئًا؛ وبطبيعة الحال فإنّ ارتدادات تطبيق النّظام سوف يؤثّر وينعكس بشكل كبير على البيئة والمحيط المحاسبي الجزائري، ممّا ينعكس بدوره على تطبيق النّظام المحاسبي المالي SCF وبالتّالي على مخرجات الشّركة.

ولأنّ شركة اتّصالات الجزائر تعتبر من أهمّ المؤسّسات الاقتصادية الجزائرية، نظرا لما حقّقته من تنمية مستدامة مكنّت المجتمع الجزائري من معايشة التطّورات الحديثة في مجال الاتّصالات، وهي في نظر الحكومة الجزائرية من الهامّة جدّا كشركة قاعدية لتنمية الاقتصاد. وهو ما جعلها من أقطاب البحث العلمي في الجزائر، و هذا الّذي أسسّ محتوى بحثنا في شقّها التّطبيقي من خلال تصميم محاور هذا الفصل لمبحثين، حيث الأوّل اشتمل على تبيين " المسار التطوّري للشّركة من نشأة و أهداف و وظائف و هيكل تنظيمي" المتكوّن من مختلف المصالح الإدارية و التقنية وسنركّز على " وكالة ورقلة " كحالة .

أمّا المبحث الثاني فسنتطرّق لإجراء المقارنة بينهما إضافة إلى مناقشة و معالجة آثار و انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الشركة و مخرجاتها و على قوائمها المالية و قواعد التّقييم المحاسبي و كذلك آثاره على التّحليل والتّشخيص المالي لها ،في ظلّ كل من: المخطّط المحاسبي الوطني و بعد تبّني النّظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول: تقديم شركة اتصالات الجزائر – وكالة ورقلة –

يعتبر هذا المبحث كمدخل للدّراسة التطبيقية بحيث سيتمّ التعريف بالشّركة وما هي أهدافها؟ و كيف يتمّ تنظيمها؟ و ما هي خدماتها؟ وكذا مكوّنات نظام المعلومات الذي تمتلكه؟.

المطلب الأول: التعريف بشركة اتصالات الجزائر

الفرع الأول: نشأة شركة اتصالات الجزائر" الأم ALGERIE TELECOM:

أوّلا : منذ الاستقلال أسندت مهّام تسيير قطاع البريد والمواصلات إلى وزارة البريد والمواصلات على اعتبارها مؤسّسة عمومية تابعة للدولة، والّتي أخذت على عاتقها تطوير وتنمية شبكة الاتّصال الهاتفية من أجل تلبية الطلبات المتزايدة ولتحقيق الأهداف المسّطرة في المخططّات التنموية المختلفة والمتعاقبة، حيث تمّ توزيع مراكز المسؤولية على ثلاث مستويات :المركزية، الجهوية و الولائية.

أ– شركة اتصالات الجزائر Algérie Télécom: وهي شركة عمومية اقتصادية وذات أسهم SPA برأسمال اجتماعي قدره: 000 000 000 50 دج وقد ارتفع الآن إلى : 000 180 275 61 دج ، والمسجّلة تحت رقم السجّل التجاري 02B0018083 يوم 11 ماي 2002 .ويجري العمل على فتحه و إصدار أسهم الشّركة في السوق . بحيث تعرض الشّركة اليوم جملة من مختلف خدمات الاتّصالات لصالح الزبائن بكل أطيافهم سواء (هيئات وشركات عمومية وخاصة، أشخاص عاديين....الخ) في الجزائر.

كما تملك عدّة فروع و مديريات جهوية في كامل التّراب الوطني تعمل تحت وصايتها بـ : الجزائر العاصمة – الشلف – وهران – عنابة – قسنطينة – سطيف – بشار – ورقلة – الأغواط – البليدة – تيزي وزو – تلمسان – باتنة . حيث أن الوحدة العملّياتية بورقلة هي محلّ دراستنا و الواقعة "بشارع روابح عبد الرحمان"، وهذا التوّسع الجغرافي هدفه مسايرة مختلف التطوّرات الحاصلة في مجال الاتّصالات ، كما أنّ لها محفظة شاملة من النّشاطات .وقد وضعت عدّة بنود ضمن رسالة شركة اتّصالات الجزائر تتمثل في [1]:

* تنمية عرض الخدمات الهاتفية و تسهيل توصيلها لعدد أكبر من المستعملين خصوصا في المناطق النائية؛
* تنمية نوعية الخدمات والمجموعة المعروضة و الّتي تجعل خدمات الاتّصالات أكثر تنافسية ؛
* المساهمة في تطوير شبكة وطنية للاتّصالات السّلكية و اللاّسلكية لتكون موثوقة ومتصلّة بالمعلوماتية فائقة السرعة.

وبذلك فهي تقوم بالأنشطة الأساسية التالية :[2]

* توريد خدمات الاتّصالات التي تسمح بتبادل و إرسال الصوت، رسائل مكتوبة، بيانات رقمية،.....الخ.
* تطوير، استغلال و إدارة الشّبكات العمومية و الخاصة للاتّصالات.
* إقامة، استغلال وإدارة التّوصيل البيّني مع كل المتعاملين في شبكات الاتّصالات.

[1] - Group présentation, viewed, www.algerietelecom.dz. Le : 01/02/2019
[2] - Document lAlgérie Telecom, direction générale, N° 15/2002.

لتبدأ نشاطها كشركة عمومية اقتصادية مستقلّة هدفها:(الربح– الكفاءة –جودة الخدمات).

ثانياً : خدمات شركة اتّصالات الجزائر :

تقدّم الشّركة جملة من خدمات الاتّصالات السّلكية و اللاّسلكية منها :

1 – خدمة الهاتف الثابت.

2 – خدمات الإنترنت.[1]

3 – خدمة مراكز النداء.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة اتّصالات الجزائر

تعتمد شّركة اتّصالات الجزائر على هيكل تنظيمي يضمن جودة توصيل خدمات الاتّصالات إلى كلّ نقطة من التّراب الوطني، لذا فهي تسيّرها مديرية عامة متواجدة بالجزائر العاصمة وفيما يلي سنعرّج على مهّام أبرز الإدارات التابعة للمدّيرية العامة:[2]

1 * رئيس المدير العام : ويعدّ المسؤول الأوّل عن الأعمال القائمة وبمساعدة مستشاريه يتولّى المهام التالية: (الحفاظ على الحصص السّوقية و تطوير ثقافة الشّركة في سوق المنافسة – السّهر على تطبيق البرامج الموافق عليها و التّنسيق بين المصالح – مراقبة تسيير النّشاطات المختلفة في الشّركة من خلال التقارير التي تصل له من خلال المصالح المختلفة – النّظر في الاقتراحات المقدّمة من طرف المدّيريات و كذا المحافظة على السّير الحسن للشّركة .....الخ).

2 * المفتشية العامة : وهي تحت الرّقابة المباشرة للرئيس المدير العام و المكلّفة بما يلي :

(مراقبة قاعدة الأعمال السّنوية – تنفيذ المهّام المفاجئة بطلب من الرئيس المدير العام شّخصيا – القيام بالتّحقيقات في حالة أي مضرّة للشّركة – تنسيق و متابعة و مراقبة مصالح المفتشيّات الجهوية ..... الخ).

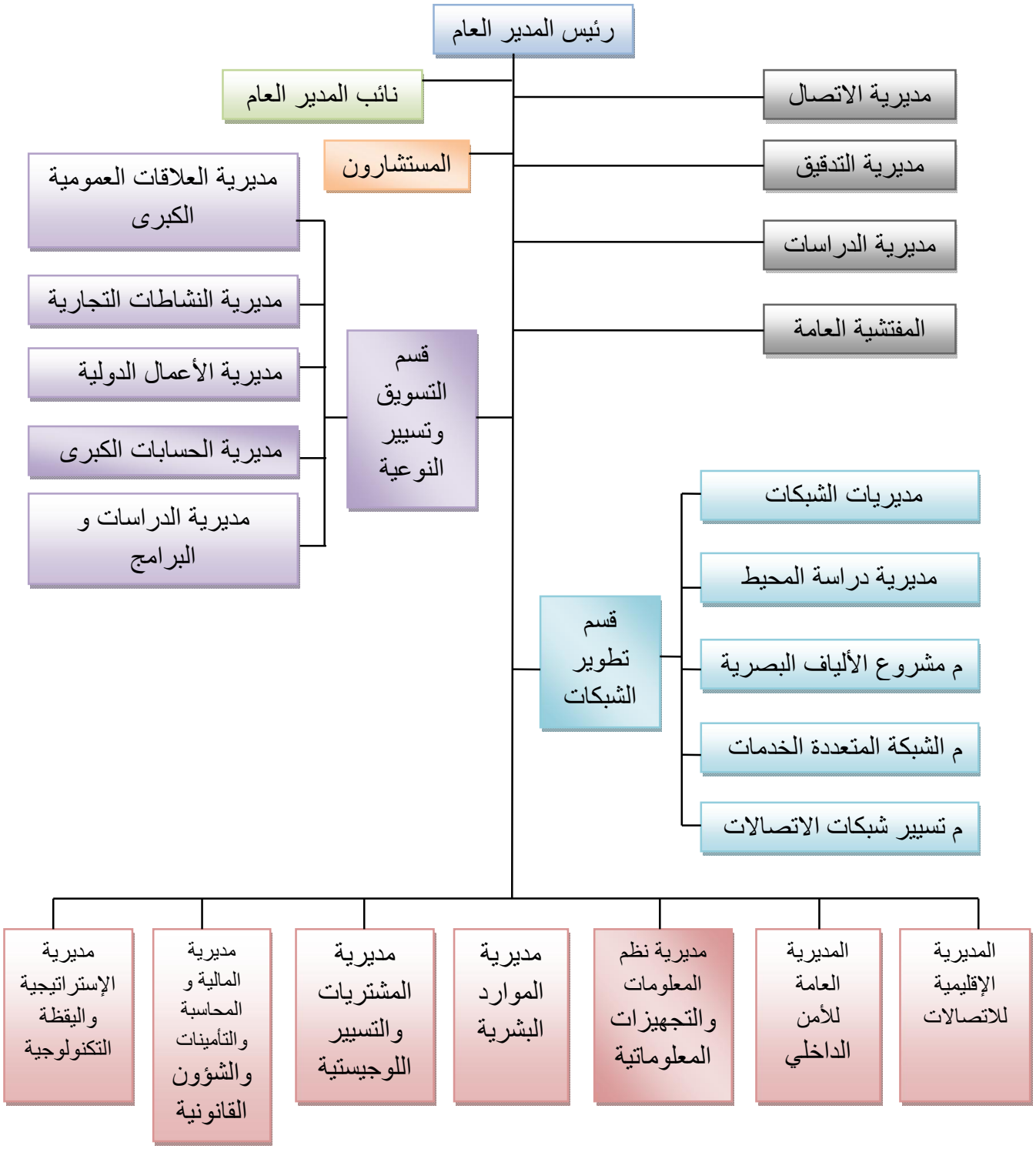
3 * قسم تطوير شبكات الاتصالات : وهو مكلّف بما يلي :

– إعداد المخططّات المتوسطّة والطويلة المدى لتطوير الشّبكات – مراقبة وتّحليل سير الخدمات والبحث عن توسيع الشّبكات – تسيير المراكز الوطنية و إعادة ربطها – تدعيم المدّيريات الجهوية من أجل الصّيانة .

[1] - Annuel Report of The Post and Télécommunications Regulatory Authority, 2005, P 98.

2– زعرور نعيمة، **الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2014 ، ص 144

الشكل (2-1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لاتصالات الجزائر DRT



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق الداخلية الشركة لسنة 2018

4 * مديرية الموارد البشرية : وهي مكلّفة بالمهّام التالية : [1]

تعتبر العمود الفقري للشّركة ، بحيث تقوم بإعداد الدّراسات وإنشاء الإحصائيات و متابعة مؤشّرات التّسيير – المشاركة في إعداد المخططّات التنموية مع الأخذ بعين الاعتبار تسيير الأموال و الكفاءات – إنشاء مخططّات و برامج التّكوين و تنشيطها وفقا لوضعها العملي وكذا تسيير أنظمة المكافأة و التحفيزات.

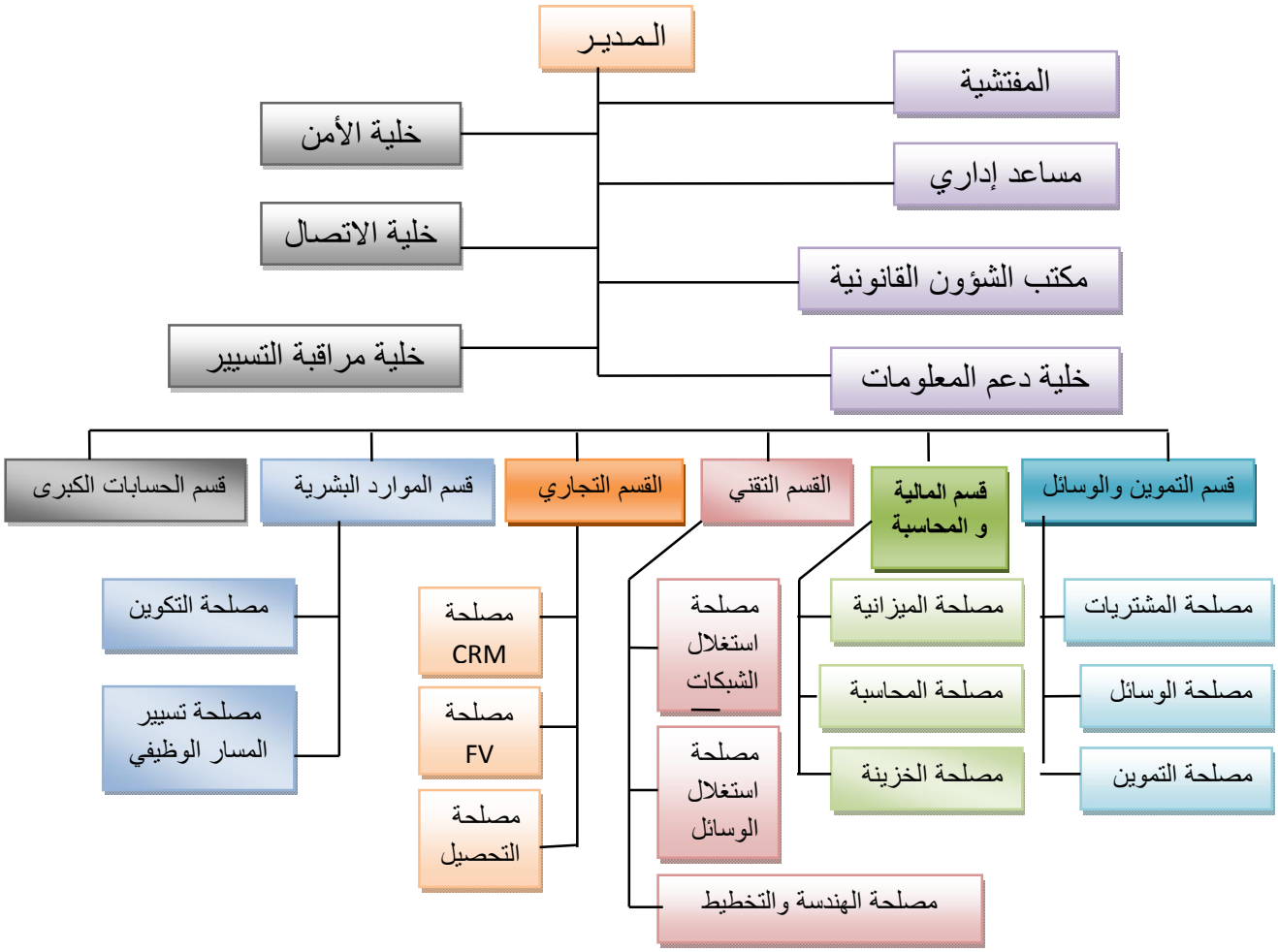
كما يتبّع المدّيرية العامة 13 مدّيرية جهوية DRT (Direction Régionale Des Télécommunications) لكلّ من (الجزائر ،وهران ، قسنطينة ،سطيف ،عنّابة ، ورقلة ، بشّار ، الشّلف ، باتنة ، تيزي وزو ، البليدة ، الأغواط و تلمسان) ، ثمّ قامت المدّيريات الإقليمية فيما بعد تقليصها إلى 08 مدّيريات جهوية وهي: (الجزائر ، الشلف ، وهران ، عنابة ، قسنطينة ، سطيف ، بشّار ، ورقلة) والّتي تأخذ دور المنسّق للمدّيريات العملية التّابعة لها ، فيتمّ الاتّصال بين المدّيرية العامة والمدّيريات العملية بواسطة المدّيريات الجهوية ، حيث يتبّع هذه المدّيريات الجهوية 48 مدّيرية عملية للاتّصالات DOT (Direction Opérationnelle Des Télécommunications) إضافة إلى مديريتين بالعاصمة تضمن الأدوار التالية :

تنفيذ الإستراتيجيات ثمّ تترجم إلى سياسات و برامج للتّنفيذ على مستوى المدّيريات العملية – الحرص على ترتيب وتوسيع الشّبكة الهاتفية في الولاية ، وزيادة عدد المشتركين في الهاتف الثابت و الإنترنت – ضمان إصلاح الأعطال التي تمسّ خطوط المشتركين و اتّصالاتهم بالإنترنت وكذا المتابعة اليومية لشبكة الألياف البصرية الممتدّة عبر الولاية – تزويد المؤسّسات العمومية والشّركات بالخدمات المختلفة للاتّصالات كإنشاء شبكات محلّية و تزويديها بالتّحضيرات التي تستخدم في نقل البيانات (استقبال وإرسال) مثل الخطوط الخاصة – تزويد المديرية الجهوية بالإحصائيات الأسبوعية والشهرية والسنوية ، والمعلومات التي تتعلّق بالمشاريع المستقبلية .

كما أنّ كلّ مديرية عملية يتبعها عدد من الوكالات التجارية حسب حجم الولاية.

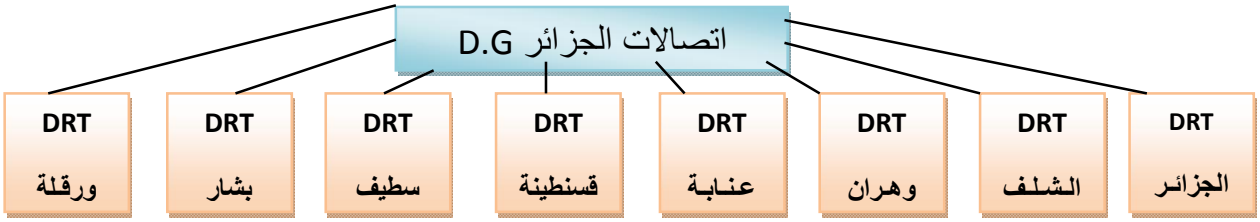
1- جودي سامية، **مساهمة نظم المعلومات الحديثة في إعادة الهندسة بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2017/2016 ، ص 237

الشكل (2-2): الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر DOT



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق الداخلية الشركة لسنة 2018

الشكل (2-3): المديريات الإقليمية لاتصالات الجزائر DTT



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المقدّمة من المديرية لسنة 2018

وقد تمّ شرح الأدوار المهمّة التي تقوم بها أقسام المديرية العملية لاتصالات الجزائر (اعتمادا على المقابلة الشفوية مع إطارات المصالح و موّظفي الشركة وكذا الملاحظة المباشرة للعمل في المديرية) وهذا كالآتي:

1 * مدير المديرية العملية للاتصالات : و هو المسؤول الأوّل عن كلّ الأعمال القائمة منها على :

- السّهر على تطبيق البرامج و الموافقة عليها و التّنسيق بين الأقسام – مراقبة الأعمال المختلفة في المدّيرية من خلال التّقارير الّتي تصل إليه من خلال مراقبة التّسيير – الموافقة أو الرّفض على طلبيات الشّراء الّتي

تخصّ كلّ المديرية أو إحدى الوكالات أو مركز صيانة الاتّصالات التّابعة – المحافظة على السّير الحسن و العادي في المدّيرية و الوكالات ومركز صيانة الاتّصالات التّابعة له .

2 * **المفتشية** : وتقوم بالمراقبة الدّورية والمفاجئة لكلّ المصالح و الأقسام من أجل ضمان العمل الجيّد و الشفّاف في المدّيرية .

3 * **خلية الأمن:** تقوم بضمان حماية العمال و الموّظفين من كلّ الأضرار الّتي قد توّاجههم في العمل كالإنّارة و النّهوية و لباس الوقاية وغيرها.

4 * **خلية دعم نظام المعلومات:** والتّي تقوم بمتابعة العمل على نظام المعلومات إضافة إلى حلّ مشاكل و أخطاء إدخال البيانات غير الّدقيقة للنّظام وعجز المستخدم عن مسحها أو تصحيحها أو تعديلها، إضافة إلى تدريب المستخدمين على التّطبيقات الجديدة لنظام المعلومات.

5 * **قسم الموارد البشرية** : والمكلّف بدراسة كلّ الملّفات الخاصة بعاملي الشّركة ومتابعتها منذ دخول العامل للشّركة لغاية نهاية مسيرته المهنية ، كما تحرص على ملّفات العاملين ،وإدراج مستحقّاتهم نهاية كلّ شهر من خلال نظام معلومات الموارد البشرية الخاص بالشّركة ، ومتابعة الزّيادات كالتّرقيات والمنح و التّعويضات ، كما تقوم بالخصومات في حالة غياب غير مبرّر ، الولادة و غيرها ، كما تقوم بالحرص على الدّورات التكوينية الّتي تلزم كلّ عامل .

6 * **القسم التجاري:** و ينقسم لـ (3) مصالح وهي كالآتي:

أ– مصلحة العلاقة مع الزبائن. **ب**– مصلحة قوة البيع. ج– مصلحة التحصيل.

7 * **القسم التقني:** وتقوم بالمهّام التّالية: المشاركة في إعداد الخطّط أو المخطّطات السّنوية لتوسيع الشّبكة وعصرنتها – مراقبة وتحليل سير الخدمات و البحث عن توسيع الشّبكات – صيانة الشّبكة الهاتفية حيث يتبع كل قسم تقني في المدّيرية العملية مركز صيانة الاتّصالات CMT (Centre Maintenance Des Télécommunications) .

8 * **قسم المالية و المحاسبة:** و المكلّف بما يلي:

إعداد الميزانية التقديرية الخاصة بالمدّيرية – مراقبة ومتابعة مختلف احتياجات أقسام المدّيرية نهاية الشهر – متابعة حركة الأموال في الصّندوق ومع البنك أو بريد الجزائر – دراسة ملّفات شراء احتياجات الأقسام و متابعة سير الأموال ، والقيام بتسديد النّفقات المسجلّة – إعداد الجداول المالية مثل : كشوف الصّندوق و البنك للإيرادات و النفقات نهاية الشّهر إضافة للحساب الجاري. البريدي – تسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي و المحاسبي – متابعة المدخلات و المخرجات للمدّيرية و ذلك بتّسجيل العمليات المحاسبية اليومية و كذا الإشراف على عمليات الجّرد لغاية نهاية الميزانية

الختامية ومختلف التّصريحات والعمليات الجبائية وشّبه الجبائية لكلّ دورة – تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا العمليات المحاسبية لتحضير الميزانية الختامية.

9 * قسم التموين و الإمداد (اللوجيستيك): والمكلّفة بالإمداد بجميع الاحتياجات و المحافظة على جميع ممتلكات الشّركة و الاهتمام بها مثل : تجهيزات المكاتب – البنايات – وسائل النقل و غيرها .....الخ.

أمّا الوكالات التّجارية للاتّصالات ACTEL (Agence Commerciale Télécommunications) فتقوم بعمليات البيع و تّحصيل الفواتير من خلال المكتب الأمامي (Front-office) بواسطة البائعين (Vendeurs). أمّا المكتب الخلفي (Back-office) فيتمّ من خلاله تسيير كلّ العمليات الّتي تتمّ من خلال الوكالة مثل: مراقبة التّحصيل و المحاسبة و إدخال المعلومات الخاصة بتسديد الفواتير و استلام و مراقبة طلبات الاشتراكات الجديدة وغيرها في نظام المعلومات، ويتبع كل وكالة تجارية قسم ما بعد البيع أو ما يطلق عليها بـ SAV (Service Après Vente) وهو مكوّن من (رئيس القسم و الموجّه Orienteur وفرق التدّخلات الّتي تقوم بأعمال معالجة الأعطال ، كما يتبع هذا القسم مصلحة الإنتاج Production الّتي تقوم بتوصيل المشترك أو الزّبون بجهاز نقط التّركيز أو PC – Point de Concentration [1].

المطلب الثالث: نظام المعلومات: بما أنّ شركة اتّصالات الجزائر قبل فتح القطاع للمنافسة، كانت الرّائدة في الاتّصالات من خلال قوى الاحتكار، ونظرا للمشاكل الّتي عانتها كان نظام معلومات الشّركة عبارة عن نظام معلومات المكاتب، حيث كلّ المعالجات كانت تتمّ بشكل يدوي ، وكذلك بالنسبة لإيصال التّقارير والملفات من المدّيرية العامّة إلى المدّيريات العملية أو العكس.

الفرع الأول: نظام معلومات المطبّق في شركة اتصالات الجزائر

قامت الشّركة بالاستثمار في تطوير نظام معلوماتها من أجل ما يلي :

– إعادة تكوين وتشكيل نشاطات الشّركة بعد الانفصال عن بريد الجزائر – تسهيل الرقابة و الإدارة – تحقيق الشّروط المثالية للمشاركة في المعلومات. فمن أجل تطوير نظام معلوماتها، ذهبت الشّركة إلى عرض Sofrecom المكوّن من مجموعة برمجيات متكاملة استجابة لاحتياجات الشّركة في مجال العلاقات مع الزّبائن – الفوترة و تسيير الشّبكات . ولضمان التشغيل الفعّال للنّظام الجديد لتفادي الأخطاء و الأعطال اعتمدت الشّركة على برنامج تدريبي لكلّ مستخدمي النّظام في كلّ الوكالات والوحدات، حيث تمّ أولا تكوين عيّنة من المستخدمين ضمن تعهد شركة Sofrecom.

1– بن ربيعة الطاهر، **رئيس مصلحة المالية والمحاسبة** ، **الهيكل التنظيمي للمؤسسة**، ورقلة،2019/03/14 مقابلة شخصية.

ثم تمّ بعدها وضع نظام للتشغيل أوّلا في الوحدات التابعة لـ (وهران – ورقلة – قسنطينة) بداية سنة 2003 :[1]

1 * مكوّنات نظام معلومات الشركة: ويتكون من عدّة وحدات يتمّ الدخول من خلال نافذة وحيدة (AT Portail)، وكلّ وحدة مكوّنة من تطبيق يتماشى مع قاعدة بيانات فرعية، بحيث تصبّ كلّ قواعد البيانات في قاعدة بيانات مركزية، أمّا التّطبيقات فهي تقوم بوظيفتين هما:

أ– المعالجة الوظيفية المسيّرة بواسطة خادم التّطبيقات (WebSphere) علامة لمجموعة IBM وهي عموما مجموعة وسائل تسمح باستخدام التّطبيقات.

ب– تسيير العرض بواسطة المتصفّح من نوع " Windows Internet Explorer " وهو برنامج يسمح للمستخدم باستعراض الملفّات و المحتويات المختلفة على شكل صفحة تحوي روابط لصفحات أخرى. إضافة للنّظم الفرعية الثلاثة للنّظام الكلّي وهي:

* نظام إدارة قواعد البيانات : والّذي يعتمد في تسييره على برمجيات من نوع Oracle وهو نظام لتسيير قواعد البيانات العلائقية ذات الحجم الكبير .

* نظام استرجاع المعلومات: والّذي يهدف أساسا لخلق إمكانية للمستخدمين استرجاع مختلف المعلومات المخزّنة ضمن قاعدة البيانات المركزية من خلال محرّكات البحث الموجودة في بوّابة النّظام AT Portail.

* نظم الاتّصالات: حيث يستند نظام معلومات الشّركة على شبكة الإنترنت بشكل أساسي في نقل المعلومات بين المستويات الإدارية، بين المديرية العامة ومختلف المديريات و الوكالات التّجارية، وبين المصالح و إدارات الشّركة. و الشّكل الموالي سيوّضح مختلف الوحدات المكوّنة لنظام معلومات شّركة اتّصالات الجزائر و المتمثّلة في :

- نظام HR ACCESS: وهي برمجيات هدفها تسيير الموارد البشرية من ناحية الأجور، التكوين وغيرها كما يسمح بتقديم طلبات العطل، الاستشارات والتدريب.
- نظام Oracle Finances: هو تطبيق مخصّص للتّسيير المحاسبي للشّركة كلّيا ويتفرّع استخدامه في كلّ مصلحة من مصالحها حسب تخصصّها مثل: (معالجة اليوميات المحاسبية وتحويلها لدفتر الأستاذ – وضع الميزانيات السنوية" القوائم المالية" و تحليل نتيجة السّنة المالية – تسيير المشتريات الداخلية و الخارجية – تسيير المخزون – تسيير لوحة القيادة...[2] (تبعا للشكل رقم 2–4).
- نظام GAIA: وهو نظام التسيير التجاري للشركة حيث يتولّى القيام بعدّة مهام أهّمها:

[1] - Youcef Ameroual(2008)i**, le Système d'Algérie télécom**, Revue El-Djazair.com, N°4, Juin,P60,

1 – بن ربيعة جمال، **مهندس تقني في لبرمجيات المؤسسة، الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لورقلة**، 2019/03/18، مقابلة شخصية.

– إنشاء وتسيير طلبات الزّبائن الجدد ممّا يمكّن من معرفة المرحلة التي وصل إليها الطلب ، فمثلا : حالة زبون جديد NA ،طلب غير قابل للتحقيق IR ، طلب قابل للتحقيق RE .

– التّسيير المالي للمكتب الأمامي و الخلفي Front office/ Back office كتسديد فواتير الزّبائن .

– تسيير الأعطال و مراقبة مراحل المعالجة سواء : تأشير العطل Signalisation ، توجيه Orientation ،التدّخل لمعالجة الأعطال Intervention ، إزالة تأشير الأعطال Relevé de Dérangement .

– تسيير مخطّط الأعمال لفرق التدّخلات .

– تسيير الشّبكة الهاتفية مثل: إنشاء قاعدة بيانات الشّبكات، إدخال بيانات شّبكات الأحياء الجديدة، تحديث و تعديل البيانات.

- Lotus Domino : وهو منتج لشركة IBM عبارة عن خادم التّطبيقات الّذي يسمح للشّركة بالحصول على منصّة للتّراسل الإلكتروني و العمل التّعاوني و تسيير المستندات و المذكّرة وتبادل المعلومات وغيرها، كما أنّ الدّخول إليها يكون من الشّركة نفسها أو أيّ متصّفح ويب من جهاز الكمبيوتر.
- موقع الويب Site Web : و يمثّل الموقع الرّسمي لشركة اتّصالات الجزائر على الشّبكة العنكبوتية.

الفرع الثاني: بوّابة التّطبيقات لشركة اتصالات الجزائر"AT Portail"

لا يمكن استخدام تطبيقات النّظام إلاّ من خلال بوّابة تطبيقات الشّركة Algérie Télécom Portail D'entreprise ، حيث تعتبر باب الدّخول لنظام معلوماتها و الإطار المركزي للتّفاعل والتّرابط بين المحتويات والمستخدمين سواء كان المستخدم (عاملا بالشّركة علما أنّ الشّركة تملك 1000 موقع دخول عبر شبكة الإنترنت في كلّ وحدات الشّركة عبر كامل التّراب الوطني – أو زبون يمكنه الدّخول بواسطة الإنترنت – أو شركاء أو مساهمون مرتقبون أو موّردون حيث يتصّلون بالشّركة بواسطة شبكة الإنترنت) .كما أنّ من مهّام بوّابة تطبيقات AT Portail ما يلي :

1– التعاون La Collaboration: تعتبر بوّابة تطبيقات الشّركة مركز للتّعاون لصالح مستخدميها من خلال: التّراسل الدّاخلي للشّركة، وشبكة الاجتماعات حيث يمكن التعرّف من خلالها على كلّ المعلومات المتعلّقة باجتماع معيّن: الموعد – المنظّم – المكان.....الخ، وكذا الفضاء الخاصّ بالمستندات GDOR .

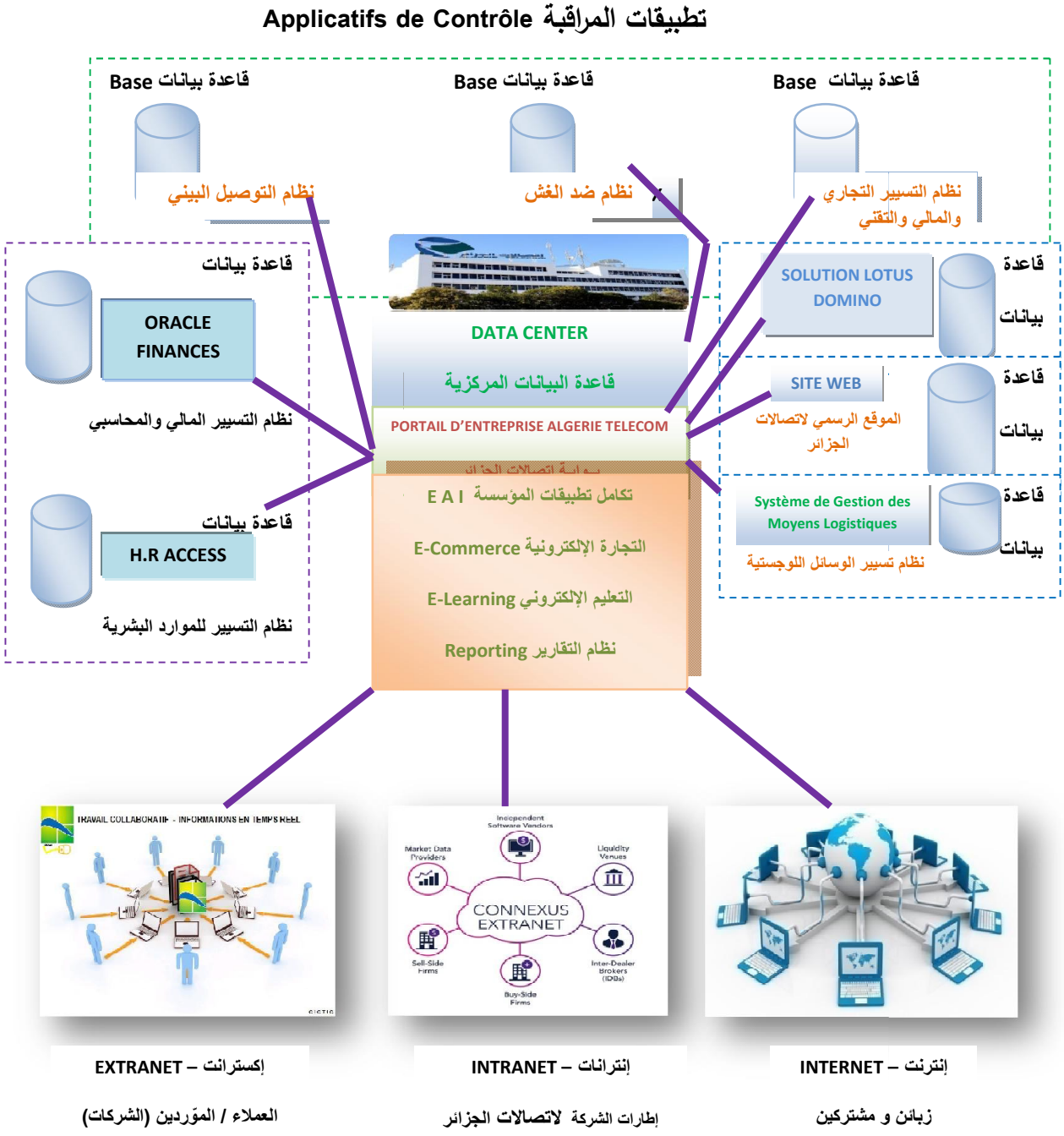
2 – تسيير المحتوى La Gestion de Contenus: تمثّل AT Portail محرّك تسيير أوتوماتيكي للمحتويات أي إدارة و توجيه كلّ المعلومات الموجودة في البوّابة مثل: مفكّرة الشركة – الأخبار والاتّصالات الدّاخلية – اليقظة التكنولوجية – خدمات الشّركة – الحياة الاجتماعية و النّقابية – معلومات عن الخدمات الإلكترونية.

3 – الإنتاجية La Productivité: من أجل زيادة الإنتاجية للشّركة بصفة عامة تسمح بوّابة تطبيقات الشّركة باستغلال النّظم التالية:

- تطبيقات الأعمال (Applicatif Métier): و المتمثّلة فيما يلي: نظام GAIA – نظام ORACLE – نظام FINANCES – نظام HR Access.

➢ التّطبيقات التّعاونية (Applicatif de Collaboration): وتضمّ تطبيقات مختلفة خاصة بالخدمات الإلكترونية " E-Service " من أجل التشغيل الآلي للعديد من العمليات مثل: طلب عطلة – شهادة عمل....لكنها غير مفعّلة للموّظفين على مستوى المدّيريات العملية (المستوى الأدنى من الهيكل التنظيمي) بل تتم بشكل تقليدي (ورقي).

الشكل (2-4): مخطّط نظام المعلومات لشركة اتصالات الجزائر

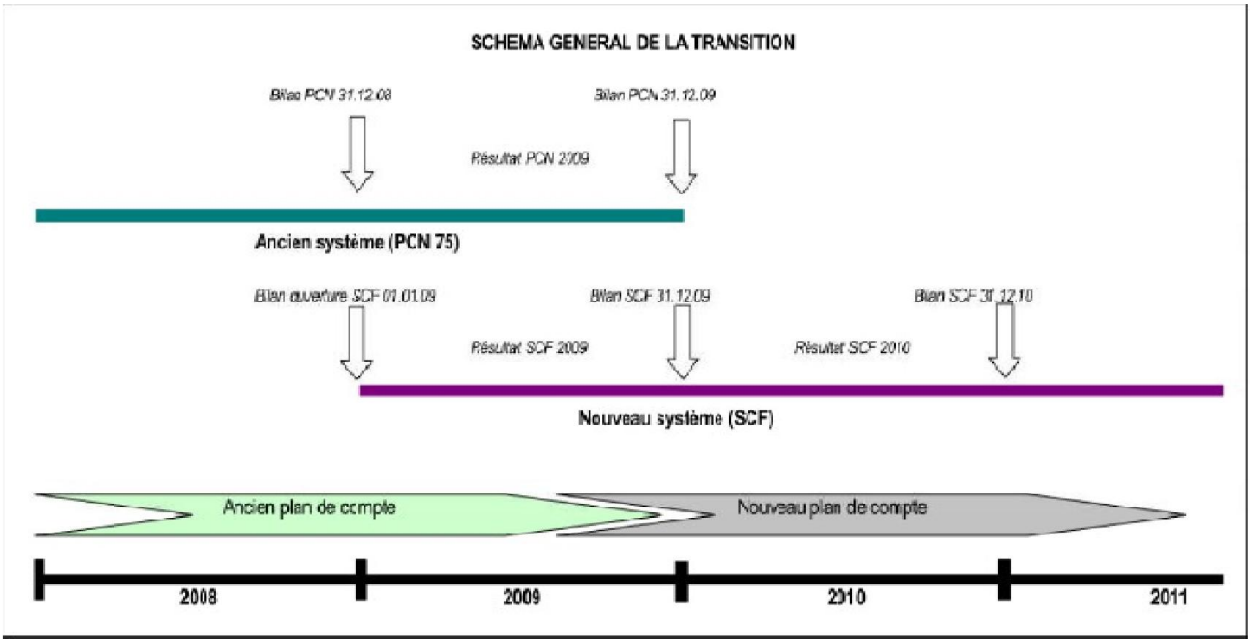


Source : Yousef Amerouali , Op Cit, p61.

المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية لبعض العمليات للشركة في ظلّ الـ PCN و الـ SCF

من أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها اقتصاديا بالانضمام المرتقب للمنظّمة العالمية للتجارة دفعت بالسلطات المالية للانتقال من "المخطّط الوطني للمحاسبة" الّذي عملت به الجزائر منذ سنة "1975" حيث عرف تعديلا واحدا سنة "1999" إلى النّظام المحاسبي المالي المكيّف مع المعايير الدّولية للمحاسبة والّتي سببها: (قصور المخطّط الوطني المحاسبي ، التوجّهات الاقتصادية الجديدة ، مواصلة مسار الإصلاحات الاقتصادية الّذي باشرته الجزائر، ظاهرة العولمة وهيمنة الفكر الرأسمالي على الفكر الاقتصادي ، الاستجابة لمعايير المحاسبة و التقارير المالية الدّولية للمحاسبة الّتي تنادي بالتّوحيد والتقارب الدّوليين للقوائم المالية. والشّكل الموالي يبيّن سنوات الانتقال والتوجّه للمؤسّسات الجزائرية عموما والشركة المدروسة خصوصا:

الشكل رقم (2-5) : المخطّط العام للانتقال نحو النّظام المحاسبي المالي لشركة اتّصالات الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على أرشيف الشركة لسنة 2009.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية للشّركة في ظلّ المخطّط المحاسبي الوطني PCN

لنبدأ أوّلا بدراسة العناصر المكوّنة لميزانية شركة اتّصالات الجزائر بوكالة ورقلة خلال الفترة الممتدة من سنة 2007 إلى سنة 2009، في ظلّ اعتماد الجزائر على المخطّط المحاسبي الوطني PCN، ثمّ نركّز على "سنة 2009 كدراسة تقييمية " . لكن بعد تبّنيها للنّظام المحاسبي المالي SCF ، درسنا عناصر ميزانيتها خلال الفترة الممتدة من سنة 2015 إلى سنة 2017 لحداثة هاته القوائم المالية لدى الوكالة رغم عدم توفّر

كل القوائم المالية المذكورة في الفصل الأول لدى الوكالة بل توجد فقط القوائم التي سندرسها أدناه (عناصر الأصول – عناصر الخصوم – جدول حسابات النتائج) وكذا أنّ القوائم المالية في ظلّ المخطّط المحاسبي السابق أخذت فقط من أرشيف قاعدة البيانات لنظام المعلومات المحاسبي للشّركة الأمّ لوكالة ورقلة وذلك كالآتي:

الفرع الأول: أصول وخصوم الميزانية و جدول حسابات النتائج للشركة حسب الـ PCN:

لنبدأ الدراسة للعناصر المكوّنة لأصول وخصوم الشركة و جدول حسابات النتائج كالآتي:

الجدول (2-1): عناصر أصول الشركة خلال الفترة (2007-2009)

الوحدة (دج)

الأصـــــــــــــــــــول				
		المـــــبـــــالـــــغ		
رقم الحساب	إسم الحساب	2007	2008	2009
22	أراضـي	1 488 394 779,33	1 368 137 278,33	1 368 137 278,33
24	تجهيزات الإنتاج	1 923 473 228,40	4 173 481 494,12	3 019 368 345,84
25	تجهيزات اجتماعية	10 403 487,00	1 022 956,84	745 681,66
28	استثمارات قيد الإنجاز	-	48 088 407,65	75 135 504,28
مجموع الاستثمارات		**3 422 271 494,73**	**5 591 090 136,94**	**4 463 404 510,11**
30	بضاعة	-	-	-
31	مواد و لوازم	603 085 135,00	395 526 669,38	453 659 042,54
مجموع المخزونات		**603 085 135,00**	**395 526 669,38**	**453 659 042,54**
42	مدينو الإستثمارات	201 214,42	15 000,00	15 000,00
43	مدينو المخزونات	4 023 814,67	-	-
45	تسبيقات على الحساب	32 846 107,56	408 957,54	4 141 022,33
46	تسبيقات عن الغير	8 505 512,82	4 913 531,80	-
47	عـمـلاء	4 668 949 740,22	2 258 511 206,06	2 238 921 437,56
48	نـقـديـات	117 867 743,15	83 234 439,65	165 042 131,02
مجموع الحقوق		**4 832 394 132,91**	**2 347 155 135,05**	**2 408 119 590,91**
النتيجة		-	-	84 961 821,98
مجموع الأصول		**8 857 750 762,64**	**8 333 771 941,37**	**7 410 144 965,54**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ميزانيات محاسبية مأخوذة من أرشيف قاعدة بيانات Oracle لشركة اتصالات الجزائر–وكالة ورقلة– مقابلة مع مبرمج تقني لنظام المعلومات المحاسبي يوم:03 مارس 2019 ، 13:50:14

قراءة وتعليق: نجد أن عناصر أصول شركة اتّصالات الجزائر– وكالة ورقلة– خلال الفترة (2007–2009) حسب المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN يتمثّل في:

1– الاستثمارات: هي المجموعة الثانية في المخطّط الوطني المحاسبي، فاستثمارات الشركة تتضمن الحسابات التالية:

حـ/22 أراضي: وتتمثّل في أراضي للبناء و ورشات حيث يلاحظ من جدول الأصول أنّ قيمتها انخفضت في 2008 مقارنة بسنة 2007 وبقيت ثابتة بعدها وهذا عندما كانت المدّيرية العملية تابعة للمفوّضيات الإقليمية.وبعد قرار الإلغاء وإلحاقها بالمدّيريات الّتي تعمل معها في نفس الولاية تمّ ضمّ كلّ العتاد التّابع لها بالإضافة إلى المراكز الجهوية وهذا التغيير التنظيمي أدّى إلى استحداث مراكز جديدة نتيجة دمج المراكز مع بعضها أو إلغاءها نهائيا لتبنّي الشّركة لتكنولوجيا جديدة وتخليّها عن "الكوابل النحاسية" و استبدالها بكوابل "الألياف البصرية" و تقنية" MSAN "إضافة إلى تقنية "FTTH" ذات التّدفق العالي للانترنيت.

حـ/24 تجهيزات الإنتاج: وتتمثّل في المباني و معدّات و أدوات النقل و التّجهيزات المكتبية والتّهييئات و التّركيبات الّتي تملكها الشّركة و تساعدها في تأدية خدماتها ، حيث نلاحظ أنّ هناك تذبذب في قيمتها .فقد ارتفعت في سنة 2008 مقارنة بسنة 2007 لتنخفض بعد ذلك .

حـ/25 تجهيزات اجتماعية: وتتمثّل في الاستثمارات المخصصّة لصالح عمّال و موّظفي الشّركة حيث نلاحظ أنّ قيمتها كانت معتبرة سنة 2007 لتنخفض تدريجيا في سنتي 2008 و 2009 على التّوالي.وهذا لانفصال كلّ مديرية عملية على حدى بعدما كانت تحت وصاية المفوضيّات الإقليمية .

حـ/28 استثمارات قيد الإنجاز: وهي استثمارات لم يتم الانتهاء من إنجازها بعد، بحيث نلاحظ من الجدول أنها لم تكن أصلا سنة 2007 للانتهاء من إنجازات السنوات السابقة، لترتفع قيمتها سنة 2009 مقارنة بسنة 2008.

2– المخزونات: وتمثّل المجموعة الثالثة في المخطّط الوطني المحاسبي، حيث نجد أنّ ميزانية الشّركة محلّ الدّراسة مكوّنة من حسابين فقط هما:

حـ/30 بضاعة: وتتمثّل في المخزون المكوّن من أجهزة الهواتف الثابتة بأنواعها – أجهزة المودام بكلّ أنواعها – بطاقات التّعبئة بكلّ أنواعها ، حيث نلاحظ أنّ قيمتها معدومة بعدما كانت سالبة قبل ذلك . وهذا راجع لتغيير الهيكلة التنظيمية وفصل المفوّضيات الإقليمية عن المدّيريات العملية.

ح/31 مواد ولوازم: وتتمثّل في مواد ولوازم المكتب و قطع غيار السّيارات...الخ، فهي مواد لازمة لقيام الشّركة بأداء خدماتها , حيث يلاحظ من الجدول أنّ قيمتها متذبذبة وهو راجع لاحتياجات الشّركة المتغيّرة من دورة لأخرى.

2- الحقوق: وهي المجموعة الرابعة في المخطّط الوطني المحاسبي PCN و الّتي تمثّل دائنية الشّركة للغير والمتكوّنة من:

ح/42 مدينو الاستثمارات: و تمثّل كفالات مدفوعة، ويلاحظ من الجدول أنّ قيمتها انخفضت في سنة 2008 بقيت ثابتة في 2009 مقارنة بسنة 2007 .

ح/43 مدينو المخزونات: يمثّل هذا الحساب تسبيقات للموّردين حيث يتّضح من الجدول أنّ قيمتها كانت مرتفعة سنة 2007 لتنعدم بعدها في السّنتين المواليتين نتيجة تسديدها لتلك التّسبيقات.

ح/45 تسبيقات على الحساب: نلاحظ من الجدول أنّ قيمتها كانت متذبذبة ، فقد كانت قيمتها هامّة جدّا سنة 2007 لتنخفض سنة 2008 ثم ترتفع قليلا في 2009 .

ح/46 تسبيقات للغير: وتمثّل تسبيقات للخدمات والمصاريف المقيّدة سلفا ، حيث نلاحظ أنّ قيمتها انخفضت بالنّصف تقريبا سنة 2008 مقارنة بسنة 2007 لتنعدم بعد ذلك سنة 2009 .

ح/47 عملاء: يسجّل في هذا الحساب حقوق الشّركة غير المحصّلة من عملائها و كذا فواتير قيد التّحرير، فقد انخفضت قيمتها سنة 2008 مقارنة بـ 2007 وتستمرّ بالانخفاض الطّفيف في السّنة الموالية 2009.

ح/48 النقديات: يمثّل هذا الحساب السيولة التي تملكها الشّركة في كلّ من الصّندوق- الحساب البريدي- الحساب البنكي ، حيث كانت متذبذبة بين الارتفاع والانخفاض فقد انخفضت سنة 2008 مقارنة بسنة 2007 لترتفع مرة أخرى في السّنة الموالية 2009.وهذا الارتفاع في قيمة السيولة للشّركة محلّ الدّراسة يفسّر تسديد عملائها لمستحقّاتهم .

الجدول (2-2): عناصر خصوم الشركة خلال الفترة (2007-2009)

الوحدة (دج)

الخصوم				
		المبالغ		
رقم الحساب	إسم الحساب	2007	2008	2009
17	حسابات وسبطية بين الوحدات	7 018 304 875,07	1 721 850 115,43	7 129 504 630,24
مجموع الأموال الخاصة		**7 018 304 875,07**	**1 721 850 115,43**	**7 129 504 630,24**
50	حسابات الأصول الدائنة	-	-	664 920,00
52	دائنو الاستثمارات	756 172,87	943 948,20	727 334,34

53	دائنـو الخدمـات	-	311 763,75	1 616 627,93
54	محجوزات للغيـر	620 918 913,37	255 344 115,39	258 469 579,36
56	ديـون الاستغلال	70 439 775,28	6 231 711,65	19 161 873,67
57	تسبيقات تـجاريـة	-	160,00	-
مجموع الدائنون		**692 114 861,52**	**262 831 698,99**	**280 640 335,30**
88	الـنـتـيـجـة	1 147 331 026,05	349 090 126,95	-
مـجمـوع الخصوم		**8 857 750 762,64**	**8 333 771 941,37**	**7 410 144 965,54**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ميزانيات محاسبية مأخوذة من أرشيف قاعدة بيانات Oracle لشركة اتصالات الجزائر–وكالة ورقلة– مقابلة مع مبرمج تقني نظام المعلومات المحاسبي يوم:03 مارس 2019 ، 13:50:14

قراءة وتعليق: نجد أن عناصر خصوم شركة اتّصالات الجزائر– وكالة ورقلة– خلال الفترة (2007–2009) حسب المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN يتمثّل في:

1– الأموال الخاصة : وهي المجموعة الأولى في المخطّط الوطني المحاسبي، فبالنّسبة للشّركة محلّ الدّراسة نجد أنّها تضمّ حساب واحد وهو: ح/ 17 .

ح/17 حسابات وسيطة بين الوحدات: إنّ المقرّ الرّئيسي للشّركة الأمّ متواجد بالمحمّدية بالجزائر العاصمة، حيث يعتبر ح/17 كحساب وسيطي تسجّل فيه مختلف العمليات المحاسبية الّتي تتم بين "الشّركة الأمّ" ومختلف "مدّرياتها العملية" عبر كامل التّراب الوطني.

2– الدائنون: تمثّل المجموعة الخامسة في المخطّط الوطني للمحاسبة والّتي تتكون من الحسابات التالية:

ح/50 حسابات الأصول الدائنة: يمثّل هذا الحساب دائنية العملاء للشّركة من المبالغ المستحقّة عليه، حيث يسجّل فيه الفرق بين المبلغ المدفوع و المستحقّ في هذا الحساب، فقد ظهر فقط سنة 2009 .

ح/52 دائنو الاستثمارات: يمثّل هذا الحساب حيازة الشّركة لاستثمارات على الحساب، حيث نلاحظ أنّ قيمتها متذبذبة لارتفاع قيمتها سنة 2008 مقارنة بسنة 2007 ثمّ تنخفض مرّة أخرى سنة 2009.

ح/53 دائنو الخدمات: يمثّل هذا الحساب ديون الشّركة اتّجاه موّرديها حيث نجد أنّ قيمتها ارتفعت سنة 2009 مقارنة بسنة 2008 بعدما كانت معدومة تماما سنة 2007.

ح/54 محجوزات للغير: وتتمثّل في رسوم على المبيعات ولم تدفع بعد للجهات الّتي تستحقها، ونلاحظ أنّ قيمتها قد انخفضت سنة 2008 مقارنة بسنة 2007 ثمّ ارتفعت مرّة أخرى سنة 2009.

ح/56 ديون الاستغلال: يتمثل هذا الحساب في الديون المتعلّقة بنشاط الشّركة، وتتضمّن موّردو الخدمات والضرائب المستحقّة و دائنو المصاريف المتنوعة.....الخ، حيث نلاحظ من الجدول أنّها انخفضت سنة 2008 بدرجة كبيرة مقارنة بسنة 2007 لترتفع مرة أخرى سنة 2009.

حـ/57 تسبيقات تجارية: يمثّل هذا الحساب مختلف التّسبيقات والأقساط المقدّمة من طرف العملاء ومقبوضات رهن التّعيين(التّخصيص) ، كما نلاحظ من الجدول أنّ قيمتها مهملة مقارنة بقيم العناصر الأخرى، وقد ظهرت فقط سنة 2008 وانعدمت في باقي السّنوات .

الجدول (2-3): جدول حسابات النتائج للشركة المقفلة في سنة 2009

الوحدة (دج)

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائن
72	إنتاج مخزون	-	-
74	أداء خدمات	-	58 083 351 230,73
61	مواد ولوازم مستهلكة	1 166 069 445,69	-
62	خدمات	10 838 936 514,82	-
81	القيمة المضافة	-	**46 078 345 270,22**
81	القيمة المضافة	-	46 078 345 270,22
77	نواتج متنوعة		59 369 780 081,52
63	مصاريف المستخدمين	20 732 115 807,61	-
64	ضرائب ورسوم	1 354 166 021,61	-
65	مصاريف مالية	3 327 009 094,18	-
66	مصاريف متنوعة	1 157 537 600,08	-
68	مصاريف الإستهلاكات والمؤونات	24 019 569 122,67	-
83	نتيجة الإستغلال	-	**54 857 727 705,59**
84	نتيجة خارج الإستغلال	-	-
880	النتيجة الإجمالية للسنة	-	**54 857 727 705,59**
889	ضرائب على أرباح الشركات	739 778 803,41	-
880	نتيجة السنة المالية	-	**54 117 948 902,18**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على ميزانيات محاسبية مأخوذة من أرشيف قاعدة بيانات .Oracle لشركة اتصالات الجزائر-وكالة ورقلة- مقابلة مع مبرمج تقني نظام المعلومات المحاسبي يوم:03 مارس 2019 ، 13:50:14

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية للشركة بعد تبّني النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول: أصول وخصوم الميزانية و حسابات النتائج للشركة خلال الفترة (2015-2017):

تتمثل القوائم المالية المتوّفرة في هذه الدّراسة لهاته الشركة في : الميزانيات السنوية و جدول حساب النتائج للسنوات المدروسة المذكورة أعلاه , والّتي كانت من إعداد الطالب بناءا على الوثائق المالية والمحاسبية لمصلحة المالية والمحاسبة للشركة كالآتي :

1- الأصـول: بناءا على الملحقين رقم: 01 و 04 المأخوذين من القوائم المالية للشركة –وكالة ورقلة- يوم:14 مارس 2019 ، 11:49:01

2- الخصـوم: بناءا على الملحقين رقم: 02 و 05 المأخوذين من القوائم المالية للشركة –وكالة ورقلة- يوم:14 مارس 2019 ، 11:49:01

3- حسابات النتائج: بناءا على الملحقين رقم: 03 و 06 المأخوذين من القوائم المالية للشركة –وكالة ورقلة- يوم:14 مارس 2019 ، 11:49:01

المطلب الثالث: دراسة و تحليل الممارسات المحاسبية للشركة في ظلّ النّظامين الـ PCN و الـ SCF ومناقشته:

لقد بدأت الشّركة تطبيق النّظام المحاسبي المالي الجديد بداية 2010 كباقي المؤسّسات الجزائرية بعد جملة قوانين وتشريعات ومراسيم ذكرت آنفا حسب الشكل رقم (1-2) الّتي قامت بها سلطات الدّولة المنظّمة لعملية الانتقال. لذا قامت الشّركة بالتّحضير لهذا الانتقال منذ سنة 2009 وذلك بعد 3 مراحل، والمتمثّلة في (تكوين المحاسبين – تحويل أرصدة الحسابات – إعادة معالجة عناصر الأصول والخصوم و جدول حسابات النّتائج).

فمن خلال عرضنا السّابق لمختلف القوائم نلاحظ أنّ هناك عدّة اختلافات في إعداد القوائم المالية للمؤسّسات الجزائرية عموما وشركة اتّصالات الجزائر في دراستنا هذه خصوصا.فمن جهة ،هناك حسابات موجودة في "المخطّط المحاسبي الوطني" السّابق الـ PCN لكن لا وجود لها في "النّظام المحاسبي المالي" الجديد الـ SCF والعكس . كما نجد أيضا حسابات موجودة في كلا النظامين تحت نفس الرقم لكن بتسميات مختلفة ،كما تمّ استحداث قوائم مالية في الـ SCF لم تكن موجودة في المخطّط السّابق الـ SCF وسنبيّن بعض هذه الاختلافات في هذا المطلب.

الفرع الأول: تحليل المقارنة بين الميزانية في الـ PCN و الميزانية بعد تبنّي الـ SCF:

نلاحظ أنّ الميزانية حسب الـ PCN والميزانية حسب الـ SCF عرفت عدّة تغيّرات سواء على "**مستوى الشكل**" أو على "**مستوى المضمون**" . فمثلا: بمقارنة الجدول رقم (1-2) والملاحق رقم (01 و02 أو 04 و 05)، نلاحظ التغيّرات الّتي أحدثها النّظام المحاسبي المالي في قائمة الميزانية " **جانب الأصول** " و"**جانب الخصوم**"، ونفس الملاحظة بمقارنة الجدول رقم (1-3) والملحقين رقم (03 و06). أي هناك تغيّر في "طريقة العرض والإفصاح و القياس" وفق ما نصّ عليه "النّظام المحاسبي المالي" حيث نلاحظ أنّ:

1 – الشّركة التزمت بعرض "الأصول غير الجارية" و "الأصول الجارية"، إضافة إلى عرض "الخصوم غير الجارية" و "الخصوم الجارية "كفئات مستقلّة" في صلب الميزانية حسب الجدولين رقم:(2-4) و (2-5) أو الملاحق رقم: (01-02) أو رقم:(04-05). وهذا ما يتطلّبه كذلك معيار المحاسبة الدولي" IAS01 " فهو تقسيم يعتبر مهمّ جدا خاصة في "التحليل المالي". في حين نجد أنّ المعلومات الّتي كانت تشتمل عليها الميزانية في ظلّ الـ PCN تتمثّل في :(**الإستثمارات – المخزونات – الحقوق**) وكذا (**الأموال الخاصة – الديون**). فما هو ملاحظ هنا أنّ عملية "العرض والإفصاح" عن المعلومات لا تتمّ وفقا لمتطلّبات معيار المحاسبة الدولي الأول، وهذا ما يجعل عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لا تتمتّع بجودة عالية ،ولا تلّبي احتياجات مستخدميها بشكل جيّد.

2 – كما إلتزمت الشّركة "بالإفصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالدورة السابقة" في عمود خاص بالميزانية ، وذلك وفق ما نصّ عليه الـ SCF وكذا طبقا لمتطلّبات "معيار المحاسبة الدولي الأول" ،وهذا مهمّ جدّا من أجل "المقارنة" ومعرفة التغيّرات الّتي تمسّ عناصر الميزانية من سنة لأخرى .في حين نجد بأنّ الميزانية في ظلّ "المخطّط المحاسبي الوطني" السّابق كانت تحتوي فقط على المعلومات المتعلّقة "بالدّورة الخاصة بها" .كما أفصحت الشّركة من خلال "الإيضاحات المتممّة "على ما يلي:

* **القواعد والطرق المحاسبية المتبعّة عند إعداد القوائم المالية :** نلاحظ أنّ الشّركة قامت بإعداد "البيانات المالية" وفقا للقواعد و المعايير و الإجراءات الّتي وضعتها القوانين المتعلّقة بنظام المحاسبة المالية في الجزائر لاسيما القانون رقم 11/07 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 ،والمرسوم التّنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 26 ماي 2008 ،و القرار المؤرّخ في 26 جويلية 2008 ، وأنّ المعلومات الواردة في "القوائم المالية" تمّت وفق متطلّبات "الخصائص النّوعية للمعلومة المحاسبية" و على أساس مبدأ "الملائمة و الأهميّة النسبية" . وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين الدّاخليين و الخارجيين للشّركة.و أنّ طريقة التقييم الّتي سجّلت بها العناصر الواردة في الميزانية تمّت على أساس " التكلفة التاريخية ". كما أنّ الشّركة أفصحت بالقواعد المتبّعة في كلّ من (طريقة الإهتلاك المتبّعة – طرق تقييم المخزونات FIFO أو التكلفة الوسيطية المرجحّة CUMP).

3 – **تحليل الأصول غير الجارية (التثبيتات):** نلاحظ أنّه تمّ استحداث ما يسمّى بـ"فارق الاقتناء Goodwill" حـ/207 في النظام الجديد الـ SCF وهي منعدمة القيمة حسب الجدول رقم (2-4) للفترة 2015-

2017 لهذه الشّركة والّذي لم يكن موجودا من قبل في الميزانية المعدّة حسب الـ PCN .كما أستحدث مصطلح " **التثبيتات** "في الـ SCF بدل تسمية "**الاستثمارات**" الّتي كانت في الـ PCN.

* التثبيتات المعنوية : والمتمثّلة في حـ/20 حسب الـSCF الذي يوافق حـ/21 :قيم معنوية في الـ PCN فنلاحظ هنا أن " المصاريف الإعدادية " ألغيت تماما حسب الـ SCF .

* التثبيتات المادية (العينية): والمتمثّلة في حـ/21 حسب الـ SCF ،فنلاحظها متزايدة في الجدول رقم (2-4) حيث بلغت قيمتها الصّافية لسنة 2017 ما قيمته: 540,03 155 207 3 دج . و الّتي يتطابق مفهومه مع الحسابات : حـ/22 أراضي – حـ/24 تجهيزات الإنتاج – حـ/25 تجهيزات اجتماعية في الـ PCN حيث كان إجمالي قيمتها متذبذبة حسب الجدول رقم (2-1) والّتي بلغت قيمتها الصافية لسنة 2009 : 305,83 251 388 4 دج .

علما أنّ "برامج الإعلام الآلي" و التّي تعبّر عن تكلفة شراء حقّ الاستغلال هذه البرامج تسجّل ضمن بند الأصول الثابتة المعنوية. في حين نجد أنّ هذه البرامج في الـ PCN السّابق و التّي كانت تسجّل ضمن " الاستثمارات المادية " في حساب " معدّات الإعلام الآلي ".

* التّثبيتات الجاري إنجازها: والمتمثّلة في حـ/23 حسب الـ SCF ، حيث نلاحظ أنّ قيمتها الصّافية لسنة 2015 حسب الجدول رقم (2-4) تقدّر بـ: 00, 188 232 دج ثمّ انعدمت بعد ذلك ممّا يدلّ على عدم وجود تثبيتات للشّركة قيد الإنجاز في هذه الفترة . أمّا في ظلّ الـ PCN فقد كانت متمثّلة في حـ/28 استثمارات قيد الإنجاز والّتي ارتفعت قيمتها الصّافية حسب الجدول (2-1) سنة 2009 إلى : 504,28 135 75 دج ، والتّي تمثّل ما نسبة 1.68% من مجموع الاستثمارات .

* التّثبيتات المالية: يتطابق مفهوم الأصول المالية غير الجارية المتمثّلة في: حـ/26 المساهمات والدّيون الدائنة الملحقة بها، و حـ/27 تثبيتات مالية أخرى في الـ SCF و المتضمنّة لـ حـ/274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد الإيجار- تمويل- و حـ/275 الودائع والكفالات المدفوعة، مع الحسابات حـ/421 سندات المساهمة – حـ/422 سندات التّجهيز و حـ/423 سندات التّوظيف في الـ PCN والتّي يزيد أجلها عن السّنة . غير أنّ مفهومها في الـ PCN جدّ بسيط وغير مفصّل لكي يستوعب الاستثمارات المالية الحديثة و مشتقّاتها ،إضافة إلى تصنيفه " كقيم جارية" يمكن تحقيقها ، وهذا خطأ شائع في المخطّط السّابق الـ PCN ، وهو ما إستدعى إعداد ميزانية مالية لإعادة تصنيف و وترتيب " عناصر الأصول " حسب " درجة سيولتها" و "عناصر الخصوم" حسب "درجة استحقاقها" . إضافة لإعادة تقييم "عناصر الأصول" حسب " القيمة السّوقية الجارية". مع ملاحظة أنّ قيمها معدومة لهاته الشّركة في كلّ من المخطّط السّابق وبعد تبّني النّظام الجديد وهذا راجع لغياب السّوق المالي النشط (البورصة) في الجزائر وهو المشكل الغالب على الشّركات والمؤسّسات الوطنية.

* الإهتلاكات : تتمثّل في حـ/28 إهتلاك التّثبيتات ، والتّي تسجّل محاسبيا " إهتلاك التثبيتات بأقساط إهتلاك سنوية" أو أحد حساباته الفرعية في "الجانب الدّائن" و جعل حـ/68 مخصصّات الإهتلاك كـ " أعباء" في "الجانب المدين " لحساب المخصصّات .علما أنّ هذه الشّركة تتّبع طريقة " الإهتلاك الخطّي " الملحق في نهاية كل سنة حيث يحسب " تاريخ الحيازة " ويقوم بتسجيل إهتلاكات كلّ سنة في وثيقة متابعة للأصل، كما تعتمد الشّركة نظام رقابة آلية للتثبيتات Code Bare وتكنولوجيا الاتّصالات في المراقبة الحديثة حيث أنّها أفصحت من خلال "الإيضاحات المتممّة" لقوائمها المالية لعدّة أنواع من التثبيتات الّتي تقوم بإهتلاكها "بمعدّل إهتلاك" و "عمر إنتاجي" حسب الجدول الموالي :

الجدول (2-4): جدول معدل إهتلاك مختلف التثبيتات العينية لشركة اتصالات الجزائر بورقلة

الأصـــل	العمر الإنتاجـي	مـعـدل الإهـتـلاك
مبـانـي	50 سنـة	% 2
هياكل البنية التّحتية	10 سنوات	% 10
المنشآت التّحتية	10 سنوات	% 10
الآلات و المعادن	08 سنوات	% 12,5
معدّات النّقل	04 سنوات	% 25
معدّات النّقل الخفيفة	05 سنوات	% 20
معدّات مكتب	03 سنوات	% 12,5
معدّات تكنولوجيا المعلومات	03 سنوات	% 33
التّعبئة – التّغليف للإرجاع	07 سنوات	% 15
المرافق	05 سنوات	% 20
معدّات أخرى	08 سنوات	% 12,5
مبـانـي اجتماعية	50 سنـة	% 2
مـواد اجتماعية	07 سنوات	%15
تـجـهيزات و معدّات منزلية	07 سنوات	%15
مـرافق اجتماعية	20 سنـة	% 5

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على"الملحق رقم 10" المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة لسنة 2018.

كما يتطابق مفهوم حـ/281 إهتلاك التثبيتات العينية، ومعالجته المحاسبية مع المفهوم و المعالجة المحاسبية لـ حـ/29 إهتلاك الاستثمارات في الـ PCN .أمّا حـ/280 إهتلاك التّثبيتات المعنوية ومعالجته المحاسبية مع مفهوم حـ/209 إطفاء المصاريف الإعدادية في الـ PCN. غير أنّ هذا الأخير لا يعترف بإهتلاك حـ/21 قيم معنوية (شهرة المحلّ – حقوق الملكية الصناعية والتجارية).

* الضرائب المؤجّلة علي الأصول : و تتمثّل في حـ/133 والمقيّدة في "جانب المدين" ، يقابله في "الجانب الدّائن" حـ/692 فرض الضريبة المؤجّلة على الأصول و ذلك بمبلغ الضرائب على النّتائج القابلة للتّحصيل خلال السنوات المقبلة . وسنرى فيما يلي بعض الممارسات المحاسبية التي تّمت في دفاتر هذه الشركة :

أ/- اقتناء التثبيتات العينية و إهتلاكها و التنازل عنها : مثال تطبيقي :

قامت شركة اتصالات الجزائر لورقلة باقتناء بعض التثبيتات بشيك بنكي: (Photocopieur –Caisse a monnaie–chaise visiteur) قيمتها على التوالي : 22 000 ,00 دج – 1 700,00 دج – 5 800,00 دج وذلك بتاريخ 2009/09/19 بفاتورة رقم 2009/15 وقد تمّ التسليم في نفس اليوم (تبعا للملحق رقم 11) . فالتسجيل المحاسبي للعملية كان:

الجدول (2-5): اقتناء تثبيتات العينية : */- حالة المخطط المحاسبي الوطني الـPCN الوحدة (دج)

		2009/09/19		
245		حـ/ تجهيزات مكتب	29 500 ,00	
457		حـ/ ضرائب مسترجعة على المشتريات **17%**	5 015,00	
	522	حـ/ دائنوا استثمارات		34 515 ,00
		شراء تجهيزات مكتب بفاتورة رقم **2009/15** بشيك بنكي رقم....		
522		حـ/ دائنوا إستثمارات	34 515 ,00	
	485	حـ/ البنـك		34 515 ,00
		تسديد فاتورة شراء تجهيزات مكتب بشيك بنكي رقم.....		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على" الملحق رقم 11 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

****/- حالة النظام المحاسبي المالي الـSCF :** نأخذ نفس الحالة أعلاه لكن نغيّر تواريخ السنوات ومعدّل الضريبة لـ **19%** فقط.[1]

[1] – قنون شمس الدين، **نائب رئيس مصلحة المحاسبة ، مقابلة شخصية بالمؤسسة**، ورقلة ، يوم :2019/02/03.

		2017/09/19		
607421		حـ / توريدات مكتبية – طابعة متعددة الخدمات –	22 000,00	
607422		حـ / توريدات مكتبية – صندوق نقود –	1 700,00	
607423		حـ / توريدات مكتبية – كرسي زبائن –	5 800,00	
44562		حـ / رسوم على ق م تثبيتات قابلة للاسترجاع	5 605,00	
	40411	حـ / موّردوا شراء التثبيتات		35 105 ,00
		– شراء تثبيات لفاتورة 2017/15 بشيك بنكي رقم		
40411		حـ / موّردوا شراء التثبيتات	35 105 ,00	
	512	حـ/ البنك		35 105 ,00
		-- تسديد مشتريات تثبيتات بشيك بنكي رقم .....--		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على " الملحق رقم 11 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

ب/– قامت شركة اتّصالات الجزائر بورقلة بتاريخ 2009/04/25 بإقتناء سيارة من نوع berlingue بمبلغ 3 000 000 ,00 دج وقد كان عمرها الإنتاجي 5 سنوات .

قسط الإهتلاك السنوي = تكلفة الحيازة/ العمر الإنتاجي أي: = 3 000 000,00 / 5 = 600 000,00 دج

الجدول (2-6): إهتلاك التثّبيتات العينية : *\/- حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN الوحدة (دج)

682	2944	**2009/04/25** حـ/ حصص الإهتلاكات حـ/ إهتلاك معدّات نقل ----إهتـلاك معدّات نقل" سيارة kongo "-- --	600 000 ,00	600 000 ,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على " الملحق رقم 20 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

****/- حالة النظام المحاسبي المالي الـ SCF :** نأخذ نفس الحالة أعلاه لكن نغيّر تواريخ السنوات الوحدة (دج)

681	2818023	**2017/04/25** حـ/ مخصّصات الإهتلاكات والمؤونات حـ/ إهتلاك تثبيتات عينية أخرى - إهتـلاك تثبيتات عينية "سيارة kongo "-	600 000 ,00	600 000 ,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على "الملحق رقم 20 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

ج/- قامت شركة اتصالات الجزائر بورقلة بتاريخ 2018/05/31 بالتنازل عن سيارة Expresse علما أن تاريخ حيازتها كان 2013/01/10 ، بقيمة 800 000,00 دج ،وقد كانت مدة إهتلاكها 05 سنوات ، ثم قامت ببيعها بمبلغ 300 000,00 دج . إذن في السنة الأخيرة (سنة التنازل) تحسب فقط على أساس 5 أشهر.[1] (تبعا للملحق رقم 20) كالآتي:

قسط الإهتلاك السنوي2013= تكلفة الحيازة/العمر الإنتاجي أي: = 5/ 800 000,00 = 160 000,00 دج.

قسط الإهتلاك الشهري2018= قسط الإهتلاك السنوي12/2013 أي: = 12/ 160 000,00 = 13 333,33 دج.

إذن : 13 333,33* 5 أشهر = 66 666,66 دج.

[1] - محمد نصيري، **رئيس مصلحة الميزانية ، مقابلة شخصية بالمؤسسة**، ورقلة ، يوم : 2019/02/13.

الجدول (2-7): التنازل عن التثبيتات العينية :*/- حالة النظام المحاسبي المالي الـ SCF[1] الوحدة (دج)

		2018/05/31		
2818023		حـ/ إهتلاك تثبيتات عينية أخرى	800 000,00	
	218023	حـ/مـعدّات نقل		800 000,00
		---ترصيد الحساب حـ/2818023 -----		
		2013/01/10		
462		حـ/ مدينون عن التنازل عن التثبيتات	300 000,00	
	7522	حـ/ فوائض القيمة للتنازل عن الأصول الثابتة		300 000,00
		- ترصيد حساب المعدّات المباعة "سيارة kongo"-		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على "الملحق رقم 20 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

****/- حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN :** الوحدة (دج)

		2009/05/31		
29244		حـ/ إهتلاك معدّات نقل	800 000 ,00	
	244	حـ/مـعدّات نقل		800 000 ,00
		--- ترصيد الحساب حـ/29244 ----		
		2004/01/10		
42 أو 48		حـ/ مدينوا استثمارات أو نقديات	300 000 ,00	
	7922	حـ/ إيرادات الاستثمارات المتنازل عنها		300 000,00
		- ترصيد حساب المعدّات المباعة "سيارة kongo" -		

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على "الملحق رقم 20 "المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

4 - تحليل عناصر الأصول الجارية:

* مخزونات و منتجات قيد التنفيذ: والمكوّنة أساسا من " قطع الغيار" ، وتشمل العناصر التّالية : المواد واللّوازم ، تموينات أخرى ، المخزونات الخارجية . حيث نلاحظ من خلال الـ SCF أنّه أضاف "حساب جديد" وهو"تموينات أخرى" ،في حين أنّ الـ PCN كان يدخل ضمن " المواد واللوازم " والغرض من ذلك هو الفصل بين المواد التّي تدمج في تصنيع المنتجات (تدخل في عملية الإنتاج) ، والمواد الّتي

[1] - محمد نصيري ، **مرجع سبق ذكره** .

تستهلك في عملية تصنيع هذه المنتجات دون أن تكون أحد مكوّنات المنتجات المصنّعة . كما يمكن الإشارة بأنّه من بين "الإضافات" التّي جاء بها الـ SCF فيما يخصّ المخزونات هو "حـ/34 خدمات قيد الإنجاز" ، والّذي تسجّل به " تكلفة الخدمات أو الدّراسات " الّتي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية السنة.

إضافة إلى هذا فقد جاء الـ SCF بحساب جديد ومهمّ وهو " حـ/39 خسائر القيمة عن المخزونات" والّذي يختلف عن " المؤونة " من حيث قاعدة الحساب. فعملا " بمبدأ الحيطة " تقوم الشّركة في نهاية الدّورة بتّقييم عناصر مخزوناتها وتحديد " خسائر القيمة عن المخزونات " حيث تقارن بين " تكلفة المخزون " و " القيمة الصّافية للإنجاز " (سعر البيع الصافي) أيّهما أقلّ . فإذا كان "سعر بيع" أحد عناصر المخزونات أقلّ من " تكلفة شرائها أو إنتاجها " وجب على الشّركة إدراج هذا النّقص في " حـ/39 " ، وقد لاحظنا أنّ الشّركة أفصحت من خلال إيضاحات وتفسيرات قوائمها المالية بأنّه تم تسجيل نقص في قيمة " مخزوناتها قيد التنفيذ " خلال الفترة (2015-2017) المقدّرة بـ: 348,49 132 15 دج ، 077,61 835 1 دج و 918,66 455 3 دج على التوالي .(الملحقين: 01-04).

<u>الممارسة المحاسبية للمخزونات</u> : تتمّ معالجتها عن طريق الفوترة "فاتورة الشراء" وهي وثيقة قانونية إلزامية تحدّد طبيعة التّعامل التجاري بين " المشتري و البائع " ، كما تضمن حقّ انتقال الملكية بين الطّرفين بعد عقد الصّفقة ،كما أنّ الفاتورة هي وثيقة إثبات على وصول السّلعة والّتي تحتوي بعض الشروط كـ :تاريخ التّسليم والدّفع و طريقة الدّفع ....إلخ.

<u>* الطلبية</u>: هي وثيقة بيان سلعة (التّعيين -النّوع-الكميّة-سعر الوحدة) الّتي يرغب المشتري بشرائها حيث ينجز وصل الطلبية في نسختين أو ثلاثة إحداها تحتفظ بها الشّركة والأخرى ترجع لمورّد السّلعة ، كما يعتبر "وصل الطلبية" المرجع الّذي يتمّ على أساسه إعداد كلّ من "وصل التّسليم والفاتورة" ويمكن أن تحدث بعض التّغييرات حسب الاتفّاق بين الطرفين .(تبعا للملحق رقم 12).

<u>* وصل الإستلام</u>: هي وثيقة يقوم بإعدادها "المورّد" ترافق المبيعات المرسلة إلى "الزبون" ويكون شكلها مشابه لوصل الطلبية ماعدا في الاسم . (تبعا للملحق رقم 12).

<u>* فاتورة الشراء</u>: وهي سند ملكية حيث أنّها تسمح بنقل ملكية البضائع من البائع (المورّد) إلى المشتري(العميل)، أو هي وثيقة أساسية تثبت بها التّسجيلات المحاسبية (الممارسات) والمتعلّقة بعملية البيع "للمورّد" ولعملية الشراء بالنسبة للمشتري(العميل). (تبعا للملحق رقم 11).

<u>الممارسة المحاسبية لفاتورة شراء بضائع</u> : قامت شركة اتّصالات الجزائر بشراء بعض المشتريات ممثّلة في: (BATTERIE-12V و JOINT-SPY وTENDEUR) وكان رقم فاتورة الشراء2018/03 بتاريخ 2018/02/20 كما هي موّضحة في الجدول التالي: (تبعا للملحق رقم 13) .

الجدول (2-8): مثال لفاتورة شراء بضائع: فاتورة شراء رقم: 2018/03 المؤرّخة يوم: 2018/02/20

Unité (DA)

N	DESIGNIATION	QUANTITE	PRIX(HT)	MANTANT
01	BATTERIE 12V (75 AH)	01	9 500 ,00	9 500 ,00
02	JOINT SPY	01	6 500 ,00	6 500 ,00
03	TENDEUR	01	5 000 ,00	5 000 ,00
			TOTAL MT (HT)	**21 000 ,00**
			TVA 19%	**3 990 ,00**
			TOTAL(TTC)	**24 990 ,00**

الجدول (2-9): التسجيل المحاسبي لفاتورة شراء بضائع :

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على" الملحق رقم 13 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

الوحدة (دج)

		2018/02/20		
380		حـ/ مشتريات بضاعة	21 000 ,00	
44562		حـ/ رسم على القيمة المضافة للإسترجاع	3 990 ,00	
	401	حـ/ موّردوا مخزونات أو خدمات		24 990 ,00
		– إستلام بضاعة من الموّرد بفاتورة رقم 2018/03 –		
30		حـ/ بـضـاعـة	21 000 ,00	
	380	حـ/مشتريات بضاعة		21 000 ,00
		–الدخول الفعلي للبضاعة إلى مخازن الشركة –		
401		حـ/ موّردوا مخزونات أو خدمات	24 990 ,00	
	512	حـ/ البـنـك		24 990 ,00
		– تسديد قيمة البضاعة بشيك بنكي رقم		

****/- <u>حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN</u> :** لو عدنا للممارسات المحاسبية سنة 2009 وما قبلها لكان نفس التسجيل المحاسبي، فقط نغيّر "أرقام الحسابات" و "معدّل الرسم على القيمة المضافة" TVA يصبح

17% بدل 19% .حيث كان سابقا حـ/530 "الموردّون" بدل حـ/401 "مورّدوا مخزونات أو خدمات" وكان حـ/485 البنك بدل حـ/512" البنك" إضافة إلى أن حساب TVA كان رقمه حـ/457 " ضرائب مسترجعة على المشتريات " بدل الحساب الحالي حـ/44562 " رسم على القيمة المضافة للاسترجاع" .

الممارسة المحاسبية لفاتورة البيـع: من خلال تأدية خدمات الإنترنت أو الهاتف لرقم الفاتورة 596667939 للفترة الممتدة من 2018/04/04 إلى 2018/03/05 المحرّرة بتاريخ 2018/03/05 وكيفية حسابها على النحو التالي: (تبعا للملحقين رقم 14و15).[1]

الجدول (2-10): مثال لفاتورة تأدية خدمة الإنترنت أو الهاتف الثابت: رقم: 596667939 المؤرّخة يوم: 2018/03/05.

Unité (DA)

Période souscription				Du : 05/03/2018 Au :04/04/2018		
Produit	**PU**	**Durée Days**	**Quantité**	**Montant HT**	**TVA**	**TTC**
Idoom jusqu'à **1 M** Ou Idoom fixe Allo	1 600 ,00	30	01	1 600 ,00	304 ,00	1 600 ,00
Mt Total HT						**1 600 ,00**
TVA						**304 ,00**
Mt Total TTC						**1 904 ,00**
Mt Total à payer en TTC par chèque						**1 904 ,00**
Droits de Timbre						**21 ,00**
Mt Total En Numéraire						**1 925 ,00**

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على "الملحقين رقم 14 و15 "المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

الجدول (2-11): التسجيل المحاسبي لفاتورة تأدية خدمة الإنترنت أو الهاتف الثابت :

***/- حالة النظام المحاسبي المالي الـ SCF :** الوحدة (دج)

		2018/03/05		
411		حـ/ الزبائن	1 925,00	
	706	حـ/ تقديم خدمة الإنترنت/الهاتف الثابت		1 600,00
	4457	حـ/ رسم على القيمة المضافة للخدمات		304,00
	442	حـ/ حقوق الطابع		21,00
512		حـ/ البنك	1 925,00	
	411	حـ/ الزبائن		1 600,00
	4457	حـ/ رسم على ق المضافة للخدمات		304,00
	442	حـ/ حقوق الطابع		21,00

[1] – سميرة جلابلية، **مكلّفة بجداول القيادة، مقابلة شخصية بالمؤسسة**، ورقلة ، يوم : 2019/02/21

1811		----------	1 925,00	
	512	حـ/ حسابات الإرتباط ما بين الوحدات حـ/ البنك -تحويل مالي من وحدة ورقلة للشركة الأم-		1 925,00

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على "الملحقين رقم 14 و15" المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

***/- <u>حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN</u> :** لو عدنا للممارسات المحاسبية سنة 2009 وما قبلها لكان نفس التّسجيل المحاسبي، فقط نغيّر "أرقام الحسابات" و "معدّل الرّسم على القيمة المضافة" TVA يصبح 17% بدل 19% .حيث كان سابقا حـ/470 "العملاء" بدل حـ/411 "الزبائن" وكان حـ/485 البنك بدل حـ/512" البنك" إضافة إلى أن حساب "حقوق الطابع"كان رقمه حـ/646 " حقوق التسجيل " بدل الحساب الحالي حـ/442 " حقوق الطابع" ، كما كان حـ/74 "أداء خدمات " بدل حـ/706 " تقديم خدمات أخرى" ، إضافة إلى حـ/17 " ارتباط بين الوحدات" بدل الحساب الحالي حـ/1811 "حساب الارتباط مابين الوحدات". ولا ننسى حساب الرّسم على القيمة المضافة المحصّلة فقد كان سابقا ممثّلا في حـ/547 " ضرائب مستحقّة على المبيعات" بدل الحساب الحالي حـ/4457 " ر.ق.المضافة للخدمات ".

<u>الممارسة المحاسبية لبعض الضرائب والرّسوم الواجبة التّصريح بها</u> :

*** <u>وعاء الرسم على النشاط المهني TAP</u> :** و يحدّد بنسبة 2% من رقم الأعمال خارج الرسوم (HT) والّذي يوّزع حصيلته للبلدية بنسبة 1.30% وللولاية نسبة 0.59% وللّصندوق المشترك للجماعات المحلّية ما نسبته 0.11% علما أنّ التسديد يكون عن طريق " البنك "شهريا. (الملحق رقم 13).علما أنّ التصريح يقع عند " التّسجيل المادي أو المعنوي" بالنّسبة " للمبيعات" و يقع عند " القّبض الجزئي أو الكلّي " بالنسبة " للأشغال العقّارية والخدمات".

<u>مثال</u> : حقّقت شركة اتّصالات الجزائر خلال شهر جانفي 2018 رقم أعمال قيمته 127 785 176,33 دج بنسبة 2% . **الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال خارج الرسم X 0.02** <u>أي</u>: = 127 785 176,33 0.02 X = 2 555 703,52 دج.

الجدول (2-12): التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني TAP :

***/- <u>حالة النظام المحاسبي المالي الـ SCF</u>** : تقوم مصلحة المحاسبة بالتّصريح به عن طريق تّحويل وحدة ورقلة نهاية كل شهر إلى " المدّيرية العامة للشّركة الأمّ بالجزائر العاصمة " وهذه الأخيرة تقوم بالتّصريح لمصلحة الضرائب بإعداد سند التّحويل ويكون " دائنا "ويسجّل كالآتي:[1] (تبعا للملحق رقم 16) . الوحدة (دج)

[1] - فيصل زيتوني، **رئيس مصلحة الخزينة** ، **<u>مقابلة شخصية بالمؤسسة</u>**، ورقلة ، يوم : 2019/03/14

		شهر جانفي 2018		
642		حـ/ الرسم على النشاط المهني	2 555 703,52	
	181100100	حـ/حسابات الارتباط بين الوحدات		
		-- تسجيل TAP وتحويله للشركة الأم --		2 555 703,52

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على "الملحق رقم 16 " المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

****/- حالـة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN :**

لو عدنا للممارسات المحاسبية سنة 2009 وما قبلها لكان نفس التّسجيل المحاسبي، فقط نغيّر "أرقام الحسابات". فقد كان سابقا حـ/641 "رسوم على النّشاط المهني" بدل حـ/642 وكان حـ/171100100 "إرتباط مابين الوحدات " بدل حـ/181100100" حسابات الإرتباط بين الوحدات".

***** وعاء الرّسم على القيمة المضافة **TVA :** ويتمثّل من النّاحية الاقتصادية في مساهمة المكلّف بالضّريبة لمزاولة نشاط اقتصادي وتعتبر في الفرق بين " الإنتاج و الاستهلاك الوسيطي ".

القيمة المضافة = الإنتاج – الاستهلاك علما أنّ وعاء الرّسم على القيمة المضافة هو" رقم الأعمال خارج الرسم HT" سواء (المشتريات–المبيعات– الإنتاج). كما أنّ معدّلاتها هي: 9% المعدّل المخفّض لنشاطات خاصة و 19% بالنسبة لمعظم النشاطات.

مثال : قامت الشركة بشراء معدّات مكتب خلال شهر فيفري 2018 بمبلغ 2 200 000,00 دج بمعدّل رسم 19% قابلة للاسترجاع . أحسب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها من طرف الخزينة ؟

الرسم على القيمة المضافة = 2 200 000,00 X 0.19 = 418 000,00 دج

الجدول (2-13): التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة TVA " عند الشراء":

***/- حالة النظام المحاسبي المالي الـSCF :** تقوم مصلحة المحاسبة بالتّصريح به عن طريق تحويل وحدة ورقلة نهاية كلّ شهر إلى " المديرية العامة للشّركة الأمّ بالجزائر العاصمة " وهذه الأخيرة تقوم بالتّصريح لمصلحة الضّرائب بإعداد سند التّحويل ويكون" مدينا "ويسجّل كالآتي:[1].

[1] – فيصل زيتوني، **مرجع سبق ذكره** ، يوم : 2019/03/16

الوحدة (دج)

		شهر فيفري 2018		
2183		حـ/ معدّات مكتب	2 200 000,00	
44561		حـ/رسم على القيمة المضافة على المشتريات	418 000,00	
	4041	حـ/مورّدوا تثبيتات		2 618 000,00
		– شراء معدّات مكتب على الحساب –		

		2018/02/31		
181100		حـ/ حسابات الارتباط بين الوحدات	418 000,00	
	44561	حـ/ ر. ق المضافة على المشتريات		418 000,00
		– تسجيل TVA وتحويله للشركة الأم –		

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على الملحق رقم 19 المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

***/– <u>حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN</u>** : لو عدنا للممارسات المحاسبية سنة 2009 وما قبلها لكان نفس التّسجيل المحاسبي، فقط نغيّر "أرقام الحسابات". و كذا "معدّل الرسم على القيمة المضافة" TVA يصبح 17% بدل 19% وقد ذكرنا أرقام الحسابات في الحالات السابقة.

الجدول (2–14): التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة TVA " عند البيع":

<u>مثال</u> : قامت شركة اتّصالات الجزائر بورقلة بتاريخ 2018/02/14 ببيع خطّ هاتف لأحد الزّبائن بقيمة 369,00 دج علما أن معدّل الرسم على القيمة المضافة 19% .(تبعا للملحق رقم 17). فأحسب قيمة الرّسم على القيمة المضافة الواجب دفعها من الخزينة ؟ **الرسم على القيمة المضافة = 369,00 X 0.19 = 70,11 دج**

***/– <u>حالة النظام المحاسبي المالي الـSCF</u>**: تقوم شركة اتّصالات الجزائر وحدة ورقلة بتجميع الرّسم على القيمة المضافة و يسدّد قبل 20 يوم من كل شهر الموالي" M+1 " في " حالة البيع " ويكون " دائنا ". أمّا في " حالة الشراء " يتمّ تحويلها إلى " المدّيرية العامة للشّركة الأمّ بالجزائر العاصمة " وهذه الأخيرة تقوم بالتّصريح لمصلحة الضرائب بإعداد سند التّحويل ويكون" مدينا "ويسجّل كالآتي:

الوحدة (دج)

411	706 44572	**2018/02/14** حـ/ الزبائـن حـ/ تقديم خدمات أخرى حـ/ ر. ق المضافة على المبيعات – قيـد تقديم خدمات للغيـر–	439,11	369,00 70,11
4451	1811001	**2018/02/28** حـ/ الرسم على القيمة المضافة حـ/ حسابات الارتباط بين الوحدات – تسجيل TVA وتحويله للشركة الأم –	70,11	70,11

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على "الملحق رقم 17 "المأخوذ من الوثائق الداخلية لمصلحة المحاسبة للشركة.

***/– <u>حالة المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN</u> :** لو عدنا للممارسات المحاسبية سنة 2009 وما قبلها لكان نفس التّسجيل المحاسبي، فقط نغيّر "أرقام الحسابات". و كذا "معدّل الرّسم على القيمة المضافة" TVA يصبح 17% بدل 19% وقد ذكرنا أرقام الحسابات في الحالات السّابقة أعلاه.[1]

* <u>الحسابات الدّائنة و الاستخدامات المماثلة:</u> يتكون هذا البند من العناصر التالية:

➢ حساب الزّبائن: و يضمّ جميع المبالغ التّي ستتحصّل عليها الشّركة من مختلف زبائنها. فقد كانت قيمتها في انخفاض مستمرّ حيث وصلت قيمتها سنة 2009 مبلغ :437,65 921 238 2 دج مقارنة بالسّنوات الّتي سبقتها أي: فترة المخطّط المحاسبي السّابق الـPCN " والممثلة في "حـ/47" قبل سنة 2010 " (الجدول 2–1) ، وهو دليل على تسديد عملاء الشّركة لمستحقّاتهم سنة تلو الأخرى. أمّا خلال الفترة (2015–2017) وبعد تبنّي الـ SCF فكانت متذبذبة بين الارتفاع و الانخفاض " حـ/411" (الجدول 2–4) أو (الملحقين: 01–04).

➢ المدينون الآخرون : ويدخل ضمنه (حـ/409 و حـ/42 و حـ/43 و حـ/44 (عدا الحسابات من 444 إلى 448) و حـ/45 و حـ/46 و حـ/486 و حـ/489 .

➢ الضرائب وما شابهها: و تدخل ضمنه (حـ/444 و حـ/445 و حـ/447).

* <u>الخزينة و ما شابهها:</u> يتكوّن هذا البند من العناصر التالية:

➢ الأموال الموّظفة والأصول المالية الجارية الأخرى: ويضّم هذا العنصر" التّوظيفات المالية قصيرة الأجل" الممكن تحويلها لسيولة في مدّة قصيرة . وبالتّالي يسجّل ضمن هذا العنصر أحد " فروع حـ/50 " ماعدا "حـ/509 ".

[1] – فيصل زيتوني، **<u>مرجع سبق ذكره</u>**.

- الخزينة: و يضمّ هذا العنصر سيولة الشّركة سواء الموضوعة في خزينتها "الصّندوق" أو "حساباتها الجارية" لدى المؤسّسات المالية. وبالتالي يسجّل ضمن هذا العنصر جميع "المبالغ المدينة" للحسابات التالية: حـ/51 و حـ/52 و حـ/53 و حـ/54 و حـ/519. وقد لاحظنا أنّها متذبذبة بين الارتفاع و الانخفاض في كلا النظامين.

5 – تحليل عناصر الأموال الخاصة: من خلال القوائم المالية للشّركة نلاحظ أنّها بيّنت مختلف بنودها و عناصرها بالنّظر لإيضاحاتها و تفسيراتها. مثلا :

- النّتيجة الصّافية: وتمثّل قيمة الأرباح الّتي حققّتها الشّركة خلال السّنة بعد استبعاد الضّرائب على الأرباح. ومن الملاحظ في "حـ/ النتيجة" في النّظام المحاسبي المالي الـ SCF أنّها تسجّل في " حـ/12 " ضمن " حسابات رؤوس الأموال " وقد كانت متذبذبة بالسّالب. في حين أنّها كانت في المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN السّابق ضمن حسابات " المجموعة الثامنة8 " وكانت تسجّل ضمن " عناصر الخصوم " إذا كانت " ربح " أو ضمن " عناصر الأصول " إذا كانت " خسارة ". الجدولين رقم (2-2) و رقم (2-5) أو الملحقين رقم (02-05).
- ترحيل من جديد: يعتبر هذا الحساب من بين الإضافات الّتي جاء بها " النّظام المحاسبي المالي الـSCF " حيث يستقبل هذا الحساب جزء من النّتيجة " سواء كانت ربح أو خسارة " و الّذي أرجأته الجمعية العامة و اتّخاذ القرار بشأنه لتاريخ لّاحق .ونلاحظ أنّ قيمته متذبذبة للشّركة في الفترة (2015-2017) حسب الجدول رقم (2-5).
- يمكننا أن نشير بأنّ "خصوم الشّركة" لم تتضمّن " حساب فوارق إعادة التّقييم " وهذا راجع لأنّ الشّركة لم تقم بإعادة تقييم عناصر أصولها بـ " القيمة العادلة ".

6 – تحليل عناصر الخصوم غير الجارية:

الخصوم الجارية هي: تلك الالتزامات الّتي لا تنتظر المؤسّسة تسويتها خلال "دورة الاستغلال العادية " وإنّما تستحقّ بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، حيث يتضمّن هذا البند (القروض السّندية ،القروض المالية طويلة الأجل ،القروض الأخرى طويلة الأجل ،المؤونات ،الإعانات) فقد تضمّنت ميزانية الشّركة العناصر التالية:

- قروض وديون مالية: يسجّل ضمن هذا العنصر أحد فروع حـ/16 و حـ/17. وقد أفصحت الشّركة في قوائمها المالية خلال الإيضاحات و التّفسيرات لهذا البند إلاّ أنّها " معدومة القيمة "وهي حالة جيّدة لها. (الملحقين 2 و 5)
- مؤونات و نواتج مقيّدة سلفا : يسجّل ضمن هذا العنصر أحد فروع حـ/15 (باستثناء حـ/155) ، وكذا حـ/131 و حـ/132 .وقد أفصحت عنها إلّا أنّها " معدومة القيمة " أيضا .

7 – **تحليل عناصر الخصوم الجارية:** يضمّ هذا البند الالتزامات في إطار " دورة الاستغلال العادية " أي (خلال12 شهرا) ويتضمّن مايلي :

- موردّون وحسابات ملحقة: ويضمّ أحد فروع حـ/40 (باستثناء حـ/409 موردّون مدينون) والّذي يسجّل ضمن " الأصول الجارية " وقد أفصحت الشّركة بشكل تفصيلي في كلا النّظامين لكن باختلاف الحسابات فقط (الجدول 2–2) و الملحقين رقم (2 و 5).
- الضرائب : يسجّل ضمن هذا الحساب " مبالغ الضّريبة على النتيجة " حـ/444 ، و كذا " الرّسوم المستحقّة على رقم الأعمال "حـ/445 ، وكذا " الضّرائب و الرّسوم الأخرى و التّسديدات المماثلة " حـ/447 وقد جاء ضمن الإيضاحات والتّفسيرات بأنّ هذا العنصر يشمل الضّرائب التالية (TAP–TVA–IBS) .
- ديون أخرى: ويضمّ هذا البند " حساب الزبائن الدّائنون حـ/419 " و كذا الحسابات الدّائنة المتعلّقة بـ: " حـ/42 المستخدمين " ، " حـ/43 الهيئات الاجتماعية " ، " حـ/44 الدولة والجماعات العمومية (باستثناء الحسابات من 444 إلى 447) ، وكذا أحد عناصر الحسابات التّالية : " حـ/45 المجمّع والشركاء" و " حـ/46 المدينون و الدّائنون المختلفون " و كذا " الحسابات الدّائنة "لـ حـ/48 . وقد أفصحت ببعضها ذّات قيم و أخرى معدومة القيمة (الجدول 2–2) و الملحقين رقم (2 و 5).
- خزينة الخصوم : و يضمّ أحدّ الحسابات الدّائنة المتعلّقة بـ: حـ/51 كما قد يضمّ حـ/519 " المساهمات البنكية الجارية "وقد كانت معدومة القيمة خلال الفترة المدروسة .(الجدول 2–2) و الملحقين رقم (2 و 5).

الفرع الثاني: تحليل وتقييم حسابات النّتائج للشركة بين الـ PCN و بعد تبّني الـ SCF:

نحاول من خلال هذا البند تحليل عناصر جدول حسابات النّتائج و مقارنته بين المخطّط المحاسبي الوطني السّابق الـ PCN و بعد تبّني النّظام المحاسبي المالي الـ SCF فمن كونه يعتبر " بيان للأعباء و الإيرادات " المحققّة خلال الدّورة المالية ، إلاّ أنّ هناك اختلافات بين النّظامين السّابقين من حيث " طريقة العرض **(الشكل)** " ومن حيث" المضمون **(الإفصاح)** ". حسب الجدولين رقم (2–3) أو(2–6) والملحقين رقم (3 و6). حيث يمكن ملاحظة ما يلي :

- ✓ أصبح جدول حسابات النّتائج يعرض وفق منظورين: **حسب الطّبيعة:** والّذي يسمح بتحديد النّتائج الوسيطة كما هو الشأن في الجدول (2–6) أو الملحقين المذكورين أعلاه. كما يمكن للشّركة إعداد جدول حسابات النّتائج: **حسب الوظيفة:** وذلك بالتّمييز بين مختلف " التّكاليف " من تّكاليف " الشّراء – تّكاليف التّوزيع – التّكاليف الإدارية.... غير أنّ هذا المنظور يعتبر " اختياريا " وليس " إجباريا ". في حين أنّه في " المخطّط المحاسبي الوطني " السابق كان جدول حسابات النّتائج يعدّ بمنظور واحد فقط " حسب الطبيعة " ، فقد كان مستخدمي القوائم المالية يضطرّون لإعادة ترتيب الأعباء " حسب الوظائف " ومن ثمّة يتمّ إعداد ما يسمّى بـ" **جدول تحليل الاستغلال الوظيفي** " وذلك للاستفادة من مزايا " **التحليل الوظيفي** ".

- ✓ مستويات النّتائج الواردة في " حسابات النّتائج" أو الملحقين المذكورين أعلاه و الّذي تمّ إعداده وفقا لمتطلّبات الـ SCF أكبر منها في جدول " حسابات النتائج" المعدّ وفق المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN.
- ✓ ساهم الـ SCF في تحسين " جودة الإفصاح" عن المعلومات الواردة في حسابات النّتائج مقارنة بالمخطّط السّابق الـ PCN ، حيث نلاحظ أنّ عناصر هذا الجدول شملت جميع الدّورات: (استغلال – استثمار – تمويل). وبالتّالي تمّ التفرقة بين " النّتيجة العمليّاتيّة (التّشغيلية) " و " النّتيجة المالية " ،وهو ما يجعل المعلومات واضحة و ملائمة لمستخدميها . في حين أنّ جدول حسابات النّتائج وفق المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN يحتوي على معلومات محدّدة يمكن القول أنّها تخصّ " دورة الاستغلال " فقط ، ممّا يجعلها غير كافية لتلبية احتياجات مستخدميها.
- ✓ أو بتعبير آخر نلاحظ أنّ جدول حسابات النّتائج يظهر " أعباء و إيرادات " الشّركة خلال الدّورة المالية وفق المخطّط السّابق أو النّظام المالي الحالي، فهو يظهر بطريقة تدريجية الكيفية الّتي تحوّل بها " رقم الأعمال " إلى " نتيجة صافية " لكن من خلال المقارنة بين الجدولين رقم:(2–3) أو(2–6) و الملحقين رقم:(3 و 6) نلاحظ أنّ المعلومات المقدّمة وفقا للنّظام المالي الجديد الـ SCF أكثر تفصيلا ، حيث تضمّن هذا الأخير معلومات لم تكن في المخطّط المحاسبي الـ PCN السابق كالنّتائج الجزئية .مثل: " **إنتاج السنة المالية** " و " **استهلاك السنة المالية** " و الفرق بينهما يعطي " **القيمة المضافة للاستغلال** ".
- ✓ الجديد أيضا من خلال " جدول حسابات النّتائج " المعدّ وفق الـ SCF هو " الفائض الإجمالي للاستغلال " الّذي يختلف عن " نتيجة الاستغلال " في الـ PCN نظرا لكونه لم يطرح " المصاريف المالية و مخصّصات الإهتلاك و المؤونات " ولم يضف " الإيرادات المالية " لأنّه أوجد مستويين جديدين هما " **النتيجة العملياتية** و **النتيجة المالية** " و هذا غير موجود في المخطّط المحاسبي السابق الـ PCN .
- ✓ بالإضافة إلى " النّتيجة العادية قبل الضريبة " والتي تمثّل المجموع بين " النّتيجة العملياتية و النّتيجة المالية " وتعتبر بمثابة " نتيجة الاستغلال " بالنسبة للـ PCN و نشير إلى أنّها تخضع مباشرة للضريبة ، لأنّ " النّتيجة غير العادية أو الاستثنائية " غير الخاضعة للضريبة وفقا للـ SCF في حين نجد أنّ " النّتيجة الاستثنائية " وفقا للمخطّط المحاسبي السّابق تضاف لـ " نتيجة الاستغلال " ثمّ يفرض عليه الضّريبة . فلو نقارن بين مختلف القيم لجدول حسابات النّتائج من خلال الجدولين أو الملحقين السّابقين المذكورين أعلاه من خلال النّظامين المحاسبيين نجد عدّة اختلافات ولو في نفس العنصر ، ويرجع ذلك للإضافات المحاسبية الّتي لم تكن موجودة أو محسوبة في المخطط السابق الـ PCN .
- ✓ كما هو الشأن بالنّسبة للميزانية في النّظام المالي الجديد الـ SCF فإنّه أيضا في حسابات النّتائج توجد المعلومات المتعلّقة بالدّورتين الماليتين " السّابقة و الحالية " ، وهو ما يساعد على إمكانية المقارنة بينهما.

- ✓ إضافة إلى ما ورد ضمن جدول حسابات النّتائج من "النواتج" الّتي تمّ تحصيلها و "الأعباء" الّتي تمّ دفعها خلال السّنة المالية، فقد أفصحت الشّركة من خلال الجدول و الملحقين السّابقين أعلاه. فمثلا نلاحظ أنّ: – "رقم الأعمال" للشّركة متزايد خلال الفترة " 2015–2017 "، في حين أنّ " الإنتاج المثبت " كان متذبذب بين الارتفاع و الانخفاض خلال نفس الفترة السّابقة نتيجة عمليات التّجديد المتعلّقة بوسائل النّقل للشّركة، أمّا فيما يخصّ "تغيّر مخزونات المنتجات المصّنعة و الجاري تصنيعها" و" إعانات الاستغلال " فقد كانت معدومة القيمة في هذه الفترة ممّا نتج عن مجموع ما سبق: "إنتاج الّسنة المالية"والّذي بلغ قيمته سنة 2017 : 196,66 319 465 1 دج حيث نلاحظ أنّه كان متزايد خلال هذه الفترة . أمّا في المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN فقد لاحظنا من خلال الجدول (2–3) أنّ رقم أعمال الشّركة تمثّل في " حـ/74 أداء خدمات " كون نشاطها "خدماتي"و المقدّر بـ: 230,73 351 083 58 دج برصيد " دائن ".
- ✓ " المشتريات المستهلكة " والممثّلة في حـ/60 وتفرّعاته في الـ SCF بقيم متذبذبة خلال الفترة السّابقة الذّكر والّذي عوّض الحسابين حـ/60 "بضاعة مستهلكة"و حـ/61" مواد ولوازم مستهلكة "في المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN والّتي بلغت قيمة 445,69 069 166 1 دج برصيد "مدين" حسب الجدولين و الملحقين السّابقين.
- ✓ " الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى" وهي الحسابين "حـ/61 و حـ/62" النّظام الحالي الـSCF وقد أفصحت به الشّركة نتيجة خدمات الإطعام والنّقل والحراسة والتّأمينات والإيجارات والصّيانة.... وغيرها ، والّتي كانت متذبذبة بين الارتفاع والانخفاض خلال الفترة السّابقة الذّكر .بينما تمثّلت في حـ/62 " خدمات " في المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN بقيمة : 514,82 936 838 10 دج برصيد " مدين " .
- ✓ " القيمة المضافة للاستغلال" هي الفرق بين كلّ من " إنتاج السّنة المالية " و " استهلاك السّنة المالية " قد كانت متذبذبة القيمة خلال الفترة السّابقة الذّكر ، أمّا في " المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN فكانت ممثّلة في حـ/81 برصيد " دائن" بقيمة : 270,22 345 078 46 دج حسب الجدول رقم (2–3).
- ✓ " أعباء المستخدمين " و المتمثّلة في حـ/63 و تفرّعاته حيث كانت تسمّى بـ" مصاريف المستخدمين " في المخطّط السابق الـ PCN برصيد " مدين"و كانت قيمتها هامّة جدّا لزيادات الأجور في الشّركة في كلا النّظامين .
- ✓ " الضّرائب والرّسوم والمدفوعات المشابهة " والمتمثّلة في حـ/64 وتفرّعاته ، وقد كانت متغيّرة في الفترة السّابقة بالارتفاع حيث بلغت سنة 2017 قيمة 155,26 891 28 دج لأنّ هناك زيادة في "مختلف الحقوق والرّسوم" نتيجة لزيادة "رقم الأعمال" كـ TVA–IBS – TAP خلال مختلف الدّورات.
- ✓ كما أفصحت الشّركة عن مختلف القيم للفترة السّابقة الذّكر " للمنتجات و الأعباء العملياتيّة الأخرى حـ/75 و حـ/65" و " مخصصّات الإهتلاكات والمؤونات حـ/68" و "استرجاع خسائر القيمة والمؤونات حـ/78" في النّظام الحالي الـ SCF في الجدول (2–6) أو الملحقين (3و6) وقد كانت متذبذبة بين الارتفاع

والانخفاض. أمّا في المخطّط المحاسبي الـ PCN فقد كان حـ/65 "مصاريف مالية" بقيمة : 094,18 009 327 3 دج برصيد"مدين" ، وحـ/68 "مصاريف الإستهلاكات والمؤونات " بقيمة : 122,67 569 019 24 دج برصيد " مدين" أيضا.

- ✓ "النّتيجة التّشغيلية أو العملّياتية" هي مجموع كلّ من" الفائض الإجمالي للإستغلال" و "المنتجات العملّياتية الأخرى حـ/75" و "استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات حـ/78" مطروحا منه "الأعباء العملّياتية الأخرى حـ/65" و كذا "مخصصّات الإهتلاكات و المؤونات حـ/68". فالملاحظ أنّ الحسابين حـ/65 و حـ/75 يعالجان نفس العملية التّشغيلية لكن من وجهة نظر معاكسة "كأعباء أو كإيراد " علما أنّ لهذين الحسابين نفس المقابل في الـ PCN .
- ✓ " النّتيجة المالية " وهي النّتيجة الّتي تمّ تحقيقها من خلال " العملّيات المالية " كمنتوجات مالية حـ/67" و " أعباء مالية حـ/66 " حيث أفصحت عنها الشّركة لكن "بقيمة معدومة" لعدم استثمار أو توظيف "أسهم و سندات" الشّركة في السّوق المالي (بورصة) وغياب هذا الأخير في الاقتصاد الجزائري أصلا.
- ✓ " النّتيجة العادية قبل الضّرائب " وهي مجموع كل من " النّتيجة التّشغيلية أو العملّياتية " و" النّتيجة المالية " حيث كانت هي الأخرى متذبذبة القيمة خلال الفترة السّابقة الذّكر.و الّتي تعتبر بمثابة " نّتيجة الاستغلال حـ/83 " بالنسبة للـ PCN و المقدّرة بقيمة : 705,59 727 857 54 دج ، إلاّ أنّها تخضع مباشرة للضّريبة
- ✓ " النّتيجة الصّافية للأنشطة العادية " و تتحصّل عليها بعد طرح "إجمالي منتجات الأنشطة العادية" و " إجمالي أعباء الأنشطة العادية " بعد طرح الضّرائب الوّاجب دفعها عن " النّتائج العادية " و " الضّرائب المؤجّلة عن النّتائج العادية". أمّا في المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN ولعدم وجود " نتيجة خارج الاستغلال حـ/84 " في حالتنا هذه فإنّ " النّتيجة الإجمالية للسّنة قبل الضّرائب حـ/880" هي نفسها " نتيجة الاستغلال " السّابقة الذّكر.
- ✓ " النّتيجة غير العادية " والّتي تمثّل الفرق بين " عناصر غير عادية –منتجات– حـ/77" و " عناصر غير عادية –أعباء– حـ/67 " والّتي أفصحت بها الشّركة بوضوح في الجدول (2–6) أو الملحقين (3و6) حيث كانت قيمتها في تزايد مستمرّ خلال الفترة السّابقة (2015–2017)، وما يقابلها في المخطّط المحاسبي السّابق الـPCN " نتيجة خارج الاستغلال ".
- ✓ " النّتيجة الصّافية للسّنة المالية " وهي مجموع بين كلّ من "النّتيجة الصّافية للأنشطة العادية" و "النّتيجة غير العادية" وقد كانت متذبذبة خلال الفترة السّابقة ، أمّا في المخطّط السّابق الـ PCN فكانت ممثلّة في حـ/880 برصيد "دائن"وقيمتها : 902,18 948 117 54 دج بعد طرح قيمة " الضّرائب على أرباح الشّركات حـ/889" من " النّتيجة الإجمالية للسنة " ,حسب الجدول رقم (2–3).

* فالملاحظ من تحليل كلّ ما سبق أنّ هناك " فرقا شاسعا "بين جدول حسابات النّتائج في " المخطّط المحاسبي الوطني السّابق" و " النّظام المحاسبي المالي الحالي " ذكرنا بعضها سابقا، ومن بين أوجه الاختلاف ما يلي:

– " النّتائج " لا تمرّ على صنف محاسبي خاصّ كما في المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN أين كانت تخصّص المجموعة "8" للنّتائج.

– تحسب " الضّريبة " في "حساب النّتائج " على أساس " النّتيجة العادية " ثمّ تضاف هذه الأخيرة "للصّافي"، بينما في "المخطّط المحاسبي السّابق" ففي "جدول حسابات النّتائج" كان يتمّ فرض الضّريبة "النّتيجة الإجمالية للسّنة".

– النّظام المحاسبي المالي أوجد تصنيفا جديدا " للأعباء" إضافة إلى تصنيفها حسب " طبيعتها " و حسب "وظيفتها "وهذا لم يكن موجودا في المخطّط المحاسبي السّابق.

– ممّا جاء به " النّظام المحاسبي المالي " بالنّسبة لحسابات النّتائج إظهاره لمعطيات السّنة السّابقة لغرض " المقارنة "وهو لم يكن موجود في " المخطّط المحاسبي السّابق ".

خلاصة الفصل:

– من خلال الممارسات المحاسبية الّتي تتمّ في شركة اتّصالات الجزائر في وحدة ورقلة والتّي حاولنا فيها معرفة بعض مختلف المعالجات المحاسبية لحاجاتها اليومية كـ (عمليات الشراء –عمليات البيع – مختلف الضرائب والتّصريحات الجبائية و تقديم خدماتها للعملاء مثل " الهاتف الثابت والإنترنت " بناءا على الوثائق الدّاخلية للشّركة الموجودة التّي سنلاحظها في الملاحق .

– ففي ظلّ الإصلاح المحاسبي في الجزائر و تبّني النّظام المحاسبي المالي الـ SCF في المؤسّسات الاقتصادية وهذه الشّركة كحالة منها لاحظنا أنّ له جملة من التّأثيرات على البيانات المالية " القوائم المالية " مقارنة بالسّنوات السّابقة في ظلّ المخطّط المحاسبي الـ PCN السّابق لكون أنّ مفاهيم و مبادئ النّظامين مختلفين أصلا . ومثال ذلك " مبدأ التّقييم على أساس القيمة العادلة " علما أنّ هذا الأخير كان له الأثر الهّام في "تقييم العناصر المكوّنة للميزانية وكيفية ترتيب هذه العناصر....إلخ.

–كما ساهم هذا النّظام المحاسبي المالي بشكل فعّال في تحسين " جودة الإفصاح المحاسبي " و" جودة المعلومات المحاسبية المقدّمة " كون أنّ ما جاء به الـ SCF يتوافق إلى حدّ كبير مع متطلّبات " المعايير المحاسبية الدولية "؛

– هناك تغيّر في كيفية " العرض والإفصاح " عن " القوائم المالية " التّي أصبحت أكثر ملائمة لتحليل الوضعية المالية للشّركة مقارنة عمّا كان عليه المخطّط المحاسبي السّابق الـ PCN ؛

– تمّ استحداث " قوائم مالية " جديدة متمثّلة في " جدول تدّفقات الخزينة – جدول تغيّرات الأموال الخاصة – حسابات النّتائج حسب الوظيفة " رغم عدم تطبيقهم في هذه الشّركة، و التّي تهدف لتقديم قاعدة معلومات لمستخدمي القوائم المالية لتقييم قدرة الشّركة على " توليد تدّفقات نقدية " و كذا معلومات حول كيفية استعمال هذه التدّفقات . إضافة إلى التّعبير عن تحليل حركة الأموال الخاصّة و تأثير كلّ بند من البنود المشكلّة لرؤوس الأموال الخاصّة خلال السّنة المالية ؛

– تساهم الإيضاحات والتّفسيرات المرفقة للقوائم المالية في المساعدة على فهم القوائم المالية و توضيح المعلومات الّتي يصعب إدراجها في تلك القوائم؛

– لم تقم الشّركة بإعادة تقييم أصولها نهاية السّنة، وهذا راجع لصعوبة تحديد " القيمة السّوقية العادلة " حيث اقتصرت طريقة التّقييم المستخدمة على " طريقة التكلفة التاريخية.

خـاتـمـة

تناول هذا البحث موضوع " تقييم الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية وكدراسة حالة أخذنا شركة اتصالات الجزائر وكالة ورقلة " فقد كانت – دراسة ميدانية لسنوات تطبيق المخطّط المحاسبي الوطني PCN السابق وبعد سنوات تبّني النظام المحاسبي المالي SCF - الّذي حاولنا من خلاله تقييم الإصلاحات والتصحيحات ورصد الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد عدّة سنوات من تطبيق النظام المحاسبي و مدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال شتّى النقائص الّتي كانت تتمخّض المخطّط المحاسبي الوطني السّابق .

ولمعالجة هذه الإشكالية تطّلب تقسيم البحث لفصلين حسب " طريقة الإمراد " ، حاولنا من خلالها الإجابة على إشكالية البحث وذلك انطلاقا من تبّني "ستة فرضيات" تمّ اختبارها على مستوى الموضوع وباستخدام المناهج و الأدوات الضرورية للمعالجة والتحليل. وسوف نحاول من خلال هذه الخاتمة تقديم أهمّ النّتائج المتوّصل إليها من خلال الدّراسة، يليها عرض نتائج الفرضيات ثمّ تقديم التّوصيات وآفاق البحث.

وقد انتهجت الجزائر سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي، وذلك من خلال إعادة هيكلة المخطّط المحاسبي الوطني PCN ، واعتماد النّظام المحاسبي المالي SCF والّذي يقرّب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وذلك بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة و مقروءة وتعبّر تعبيرا صادقا عن الواقع الفعلي للمؤسّسة . وبالتّالي كان من المتوّقع أن يحدث هذا الإصلاح آثار عميقة في الممارسة المحاسبية.

لذا ومن أجل دراسة واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر ،وتحديد مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي في تفعيلها فقد تمّ تدعيم الفصل النظري بفصل ميداني والمتمثّل في "دراسة مقارنة" في تحليل مختلف "القوائم المالية" المتاحة في شركة اتصالات الجزائر بوكالة ورقلة - ALGERIE TELECOM - OGX

وهو ما سمح لنا بالوصول إلى النتائج التالية:

1- نتائج الدراسة:

أفرزت الدّراسة النّظرية و التّطبيقية للبحث مجموعة من النّتائج، يمكن عرض أهمّها فيما يلي:

- أنّ علم المحاسبة الّذي يطلق عليه الكثير من الباحثين لغة الأعمال ما زال يتطوّر بشكل سريع ليواكب التطوّر الكبير في عالم الأعمال، حيث تطوّر من مجرّد "عملية مسك للدفاتر وتنظيم للسجلاّت" إلى أن أصبح "نظام للمعلومات" يختصّ بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية ،يمكن استخدامها في "عمليات التّقييم واتخاذ القرارات "من الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات؛

- تتأثّر الممارسة المحاسبية بجملة من العوامل البيئية المتمثّلة في النّظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا المهنة المحاسبية والعوامل الثقافية ، والتّي تؤثّر في شكل وتطوّر النّظم المحاسبية في أيّ دولة ؛
- يعدّ "الإطار المفاهيمي" للمحاسبة "البنية الأساسية" الّتي يقوم عليها العلم في"الفكر المحاسبي". كما يعتبر حقل من حقول المعرفة التي تشمل " الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ"؛
- إنّ الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدّولية هو "تحقيق التوافق المحاسبي الدولي"،وذلك في سبيل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وكذا الاستفادة من الكشوفات المالية المعدّة بموجب هذه المعايير في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛
- كما أنّ الهدف الأساسي من إصلاح النّظام المحاسبي في الجزائر هو تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسات العالمية، من خلال الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- إنّ النظام المحاسبي المالي يعمل على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية والأجنبية، باعتباره متقارب إلى حدّ كبير مع المعايير المحاسبية الدّولية؛
- يساهم النّظام المحاسبي المالي في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، كما يعمل على توفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تعبّر تعبيرا صادقا عن الواقع الفعلي للمؤسّسة؛
- إنّ التّطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التّي تتميّز بالكفاءة، ممّا يجعل تقييم الأسهم و السّندات ومشتقّاتها وفقا لطريقة " القيمة العادلة " ممكنا، وهو ما يصعب تحقيقه في الجزائر في ظلّ غياب مثل هذه الأسواق. وبالتّالي بات من الضروري العمل على تفعيل " بورصة الجزائر " وإرساء " الثقافة البورصية " لدى أفراد المجتمع؛
- عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدّة إصلاحات تماشيا مع "الواقع المحاسبي الجديد"، وهذا من خلال إدخال بعض التّعديلات على"النّظام الجبائي والمصرفي" وكذا "نظام التّعليم والتّكوين المحاسبي"، وهو ما يعتبر دليلا على رغبة الدّولة ووعيها بضرورة تكييف البيئة المحاسبية مع محتوى النّظام المحاسبي المالي. إلاّ أنّ هذه الجهود تعتبر غير كافية، وتبقى هناك بعض الجوانب الأخرى واجبة الإصلاح والتعديل؛
- إنّ إصلاح و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر جاء نتيجة العديد من الإختلالات التّي كانت تعاني منها المهنة، كان من أهمّها " ضعف تأهيل المهنيين وعدم استجابة التّنظيم".

2 – <u>نتائج صحّة الفرضيات</u>: من خلال طريقة معالجتنا لموضوعنا هذا والّذي اعتمدنا من خلالها على "الدّراسة النّظرية و الميدانية المتمثّلة في(دراسة حالة تحليلية–تقييمية)"، توصّلنا أثناء اختبارنا للفرضيات إلى ما يلي:

- بالنّسبة للفرضية الأولي: المتعلّقة بأنّ لممارسي مهنة المحاسبة أو الإطارات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر الدّراية الكاملة بالنّظام المحاسبي المالي، فلم تتحقّق، كونهم لحدّ الآن يتخبّطون في مشاكل بعض العمليات والمعالجات المحاسبية من وجهة الواقع الاقتصادي. كمصطلح " القيمة العادلة" للتثبيتات؛
- أمّا الفرضية الثانية: المتعلّقة بدوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كانت نتيجة التحوّلات الاقتصادية الهامّة التّي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، فقد تحقّقت، من خلال إجماع جلّ ممارسي المهنة من (إطارات محاسبين بالشركة أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين.....الخ) على أنّ قرار المجلس الوطني للمحاسبة بالتخّلي عن " المخطّط المحاسبي الوطني PCN " قرارا صائبا، لكون أنّ الممارسات المحاسبية المسندة له لم تستطع مواكبة التحوّلات الاقتصادية، والإجماع على إصلاح النّظام المحاسبي وهذا بتبنّي " النظام المحاسبي المالي SCF " نتيجة التطوّرات الاقتصادية و متطلّبات المناخ الدّولي؛
- وبالنّسبة للفرضية الثالثة: التي تنصّ على التزام شركة اتصالات الجزائر بقواعد " الاعتراف والقياس و التّسجيل والعرض و الإفصاح و التّقييم المحاسبي في ظلّ النظام المحاسبي المالي، فقد تحقّقت، وهو ما نلاحظه من مختلف القوائم المالية والمحاسبية لها كإمكانية المقارنة بين "صافي المركز المالي" لسنتين متتاليتين بسهولة. وهو ما يهمّ مستخدمي المعلومة المالية بأقل جهد وتكلفة.
- أمّا للفرضية الرابعة: القائمة على أنّ لممارسي مهنة المحاسبة أو الإطارات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر اجتهادات محاسبية أخرى أو خلفية عن المخطّط المحاسبي الوطني السابق، فقد تحقّقت، والدّليل على ذلك هو صعوبة مرونة الانتقال " كأفكار محاسبية ومالية "لفهم وفقه وتجسيد معالم النظام المحاسبي المالي المتبنّي إلى حدّ ما " معايير المحاسبة الدولية ".
- وفيما يخصّ الفرضية الخامسة: والّتي تتمحور حول حتمية إصدار القوانين والتّشريعات من الجهات المختصّة والّذي يساعد في تحيين النظام المحاسبي المالي SCF وتجعله مواكبا للمستجدّات الدّولية، حيث أيّد جلّ ممارسي وإطارات المهنة من خلال المقابلة الشفوية " ضرورة تماشي النظام المحاسبي المالي مع التّغيرات الّتي تطرأ على معايير المحاسبة الدّولية، وذلك بتحديث الأطر القانونية والتّشريعية (القانون التجاري– قانون الضرائب... الخ).
- وما يتعلّق بالفرضية السادسة: هي الأخرى تحققت، إذ أنّ الإصلاحات الّتي مسّت التعليم والتكوين للمحاسبين والإطارات المحاسبية للبيئة الجزائرية (الإصلاحات الجذرية لمنظومة الممارسات المحاسبية المتبنّاه) أدّت لتغطية قصور المخطّط المحاسبي الوطني PCN ، وتلبية حاجات المستخدمين وزيادة حرّية التجارة وانتقال رؤوس الأموال، وانفتاح الأسواق العالمية من خلال المساعدة في رفع الكفاءة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، إذ دعى معظم الممارسين للمهنة إلى ضرورة التقارب بين الجانب النّظري والتّطبيقي للرفع من الكفاءة المحاسبية .

3 – <u>الاقتراحات و التّوصيات</u> : يمكن تقديم جملة من الاقتراحات و التّوصيات الّتي نرى بأنّها ضرورية لتطوير واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظلّ تطبيق النّظام المحاسبي المالي و التوجّه نحو تبنّي المعايير المحاسبية الدّولية من خلال دراستنا و التّي نوجزها في النقاط التالية :

- ✓ أهمّ ما يجب التكفّل به بعد هذه المرحلة الزمنية من تبنّي للنظام المحاسبي المالي هو "زيادة التّكوين"، بحيث يجب أن يكون موجّه لفائدة جميع الإطارات الممارسين للمحاسبة بمختلف مستوياتهم ومسئولياتهم،وحتى لطلبة الجامعات والمعاهد لتخصصي المحاسبة والمالية. و التّركيز قدر الإمكان على النّوعية مع اعتماد " إستراتيجية التّكوين المتواصل طويل المدى " لترسيخ الثقافات و الممارسات المحاسبية الجديدة المستندة من الممارسات المحاسبية الدولية؛
- ✓ تكثيف المؤتمرات والندوات والملتقيات وخاصة الدّولية، لتبادل وجهات النّظر و الاستفادة من خبرات وأخطاء بعض الدول التّي كانت سبّاقة في انتهاج " معايير المحاسبة الدّولية "؛
- ✓ العمل على تكييف الإطار القانوني والتّشريعي مع المستجدّات التّي جاء بها النّظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال تكييف "النظام الجبائي الجزائري" مع "الواقع المحاسبي الجديد"؛
- ✓ الإعلام بالدّور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدّولية ونشر التّحقيقات والدّراسات ، حيث أنّ المقصود منها هو" عدم الخلط مع أيّة معايير أو مفاهيم أخرى". فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس ضروري أن يكون على دراية علمية بالمعايير،لكن على الأقّل أن يعلم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها على الشركة الّتي يوظّف أمواله فيها. ولا شكّ أنّ هذا الدّور شبه غائب في الجزائر، لذا لا بدّ من فسح المجال الإعلامي للمختصّين لتوضيح أهميّة "معايير المحاسبة الدّولية" من خلال تقديم التحاليل والنّقاش حول النّظام المحاسبي المالي الجديد والعمل على التحيين المستمر لمضامينه بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدّولية؛
- ✓ الانضمام للمنظّمات والهيئات الدّولية التّي تجمع الممارسين لمهنة المحاسبة عبر العالم للاستفادة من مختلف المزايا و المساعدات التقنية التّي تقدّمها مثل هذه الهيئات لأعضائها خاصة من الدول النامية؛
- ✓ ضرورة الاهتمام وتعزيز دور السوق المالي (بورصة الجزائر) والمنعدم في البيئة الجزائرية و العمل على تطويرها وتفعيلها في الاقتصاد" الثقافة البورصية "، وتشجيع المؤسسات والشركات على التّسجيل فيها و الاعتماد عليها في "التمويل" بغية الاستفادة من مزايا " المعايير المحاسبية الدولية " التّي تكون فاعليتها خصوصا في "الأسواق المالية" .

4- <u>آفاق الدراسة:</u> تناول موضوعنا هذا " دراسة تقييمة للممارسات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر " والتي كانت وكالة ورقلة " وحدة من وحداتها التجارية من خلال دراسة تحليلية تقييمية لقوائمها المالية المتاحة في ظلّ المخطّط المحاسبي السابق وبعد تبنّي النظام المحاسبي المالي الحالي، و المرتكزة أساسا على أثر مختلف الإصلاحات المحاسبية على الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية عموما.

علما أنّ عملية التّقييم هاته لا تكفي , كونها تمسّ شركة اقتصادية عمومية واحدة، وبذلك لا يمكن تعميم النتائج، وهو ما يتطلّب دراسة كميّة لجملة من المؤسّسات الاقتصادية العمومية والخاصة التابعة وغير

التابعة للوصول لتقييم أفضل حول مدى الاستفادة من تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي بعد التبنّي مقارنة بسابقه القديم . لذلك مازال البحث مفتوحا وخصبا في مختلف مجالاته و التّي نأمل أن تكون دراسات مستقبلية على النحو التالي:

- الحسابات المجمعّة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- جباية المجمّعات على ضوء التّشريع الجبائي الجزائري؛
- محاولة بناء نماذج للتقييم المحاسبي للشركات الاقتصادية الجزائرية.

المصادر

و

المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

2- خالص صالح صافي، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02، 2003.

3- سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني للمحاسبة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 .

4- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

5- محمد بوتين ، **المحاسبة العامة للمؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط04 ، 2003 .

6- ناصر دادي عدّون ، **تقنيات مراقبة التسيير** ، مطبعة مدني، بوفاريك- الجزائر ، ج01 ، 1990 .

7- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي** ، دار الورّاق للنشر والتوزيع ، الأردن ، ج01 ، 2002 .

ب- البحوث الجامعية (الأطروحات والمذكّرات):

8- بكطاش فتيحة ، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظلّ العولمة – حالة الجزائر**-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة ، جامعة الجزائر03 ،2011 .

9- جودي سامية، **مساهمة نظم المعلومات الحديثة في إعادة الهندسة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2017/2016 .

10- جورج تومان بيداويد ، **الإفصاح المحاسبي و أثره و أهميّته في نموّ الأعمال التجارية العربية في أستراليا**، أطروحة دكتوراه في العلوم المحاسبية ، غير منشورة ، أستراليا ،2012 .

11- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني (دراسة تحليلية إنتقادية)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة جامعة الجزائر، 2004 .

12- رولا كاسر لايقة، **دور القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمارات-دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السّوري**- ، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، تخصص: محاسبة مالية مصرفية، غير منشورة ، جامعة تشرين بكلية الاقتصاد – سوريا، 2007.

13- زعرور نعيمة، **الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة لمؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بسكرة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر، 2014 .

14- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوّر الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر،2010 .

15- شعيب شنّوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2007 .

16- فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية،** رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، غير منشورة ، جامعة البليدة- الجزائر، 2009.

17- محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية للمؤسسة،** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016 .

18- مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني،** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة ، جامعة فرحات عباس، سطيف،2004 .

19 – مصطفى عوادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية،** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014/2013 .

جـ - وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية):

20- أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في توصيل وإنتاج المعلومات المحاسبية** ، العدد: 45، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر ، 2010 .

21- خالد جفال ، **التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدّولية IFRS** ، العدد: 2، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة المسيلة، الجزائر ، 2016 .

22- عاشور كتّوش ، **متطلّبات تطبيق النظام المحاسبي الموحّد IAS/IFRS في الجزائر،** العدد 06 ، مجلّة اقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة الشلف ، الجزائر، 2009 .

23- فيروز خويلدات، أعمر عزاوي ، مبارك بوعلاق ، **واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر بين التحوّلات والتحدّيات – دراسة ميدانية لعيّنة من للممارسين والمهتمين بالمحاسبة-** ، العدد: 07 ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية بمخبر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015 .

24- موفق عبد الحسين محمد، **مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية- دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية** - ، المجلد رقم : 7، الإصدار: 18 ، مجلة جامعة بغداد للدراسات المحاسبية والمالية ، العراق ، 2012.

25- عصام محمد البحيصي، **نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين- تقييم الوضع الحالي للمهنة** - ، المجلد رقم :18، العدد: 2 ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، غزّة – فلسطين ، يونيو2010.

د – المقابلات الشفوية:

26- بن ربيعة الطاهر، **رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ، الهيكل التنظيمي للمؤسسة،** ورقلة،2019/03/14 .

27- بن ربيعة جمال، **مهندس تقني في لبرمجيات المؤسسة، الهيكل التنظيمي للمديرية العملية** ،ورقلة، 2019/03/18 .

28- سميرة جلايلية، **مكلّفة بجداول القيادة، مقابلة شخصية بالمؤسسة،** ورقلة ، يوم : 2019/02/21 .

29- فيصل زيتوني، **رئيس مصلحة الخزينة ، مقابلة شخصية بالمؤسسة،** ورقلة ، يوم : 2019/03/14.

30- قنون شمس الدين، **نائب رئيس مصلحة المحاسبة ، مقابلة شخصية بالمؤسسة،** ورقلة ، يوم :2019/02/03.

31- محمد نصيري، **رئيس مصلحة الميزانية ، مقابلة شخصية بالمؤسسة،** ورقلة ، يوم : 2019/02/13.

هـ – المنشورات و المراسيم الإصدارات:

32- الأمر رقم 75/35، المؤرّخ في: 29 أفريل 1975، المتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة ، المادتين 01 و 02 للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 ،الصادرة في:1975/07/09.

33- التعليمة رقم 001/95، المؤرّخ في: 02 أكتوبر 1995م، المتعلّقة بطرق المحاسبة للعمليات الخاصة بأموال المساهمة.

34- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، التعليمة رقم 02 ، **المتضمنة الكيفيات والإجراءات الواجب إتباعها لتنفيذ الانتقال من المخطّط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي2010** والصادرة بتاريخ : 29 أكتوبر 2009.

35- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 07-11 المؤرّخ في: 25 نوفمبر 2007، المتضمّن النظام المحاسبي المالي**، العدد74، المادة:03.

36- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المؤرّخ في: 25 مارس 2009 ،المتضمّن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية**، القرار رقم 71 ، العدد :19.

37- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القرار المؤرّخ في: 26 جويلية 2008 ،المتضمّن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ، و مدّونة الحسابات وقواعد سيرها** ، المواد رقم 2-3-4.

38- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في: 26 ماي 2008 ،المتضمّن كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي.**

39- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدّد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي** والصادر بتاريخ : 07 أفريل 2009.

40- المرسوم التنفيذي المؤرخ في: 23 جوان 1975 م، المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة :01، للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 76/24.

41- المنشور رقم /89/047/ DE/CE/ 185 /F المؤرخ في : 24 ماي 1989 م، المتعلّقة بتسجيل العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسّسات .

2- المراجع باللغة الأجنبية:

*** Les Ouvrages :**

42- American Institute Of Certified Public Accountant (AICPA).

43- François MECHIN et autres, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004.

*** Les Mémoires :**

44- Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en science de gestion, l'école supérieur de commerce, Alger, 2007.

*** Les Séminaires et Revues:**

45- Soufiene BEN BELKACEM**, Les Contrats de Location – Financement** : Une évolution majeure instituée par les normes (IAS/ IFRS), séminaire 20-21 mai 2008, Université Tizi Ouzou, Alger.

46- Youcef Ameroual**, le Système d'Algérie télécom**, Revue El-Djazair.com, N°4 juin 2008.

*** Les Textes législatives et Réglementaires:**

47- Conseil National de la Comptabilité, **Projet de Système Comptable Financier**, Alger, Juillet 2006.
48- Document Algérie Telecom, Direction Générale, N°15/2002.
49- Annuel Report of The Post and Télécommunications Regulatory Authority, 2005.
50- Journal Officiel, arrête de 23/06/1975 relatif aux modalités d'application du plan comptable national J.O n° :101, deuxièmes semestre Alger, 1975.

3- المواقع الإلكترونية:

51- http://www.algerietelecom.dz, Visite Le : 30/04/2019, à 15 :04.
52- http://www.eldjazair.com.dz, Visite Le : 01/02/2019, à 08:30.

الـمــلاحــق

الملحق رقم 01

ALGERIE TELECOM SPA
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2015

DRT DOT_OUARGLA EDITE LE :14-MAR-19 11:52:20

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D''ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		7 105 687 289,56	4 279 465 458,21	2 826 221 831,35	2 936 845 143,35
IMMOBILISATIONS ENCOURS		232 188,00	0,00	232 188,00	1 540 884,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	201 214,42
IMPOTS DIFFERES ACTIF		7 408 919,00	0,00	7 408 919,00	296 757,50
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 113 328 396,56	4 279 465 458,21	2 833 862 938,35	2 938 883 999,27
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		110 569 189,83	15 132 348,49	95 436 841,34	111 296 626,39
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 798 095 242,17	0,00	3 798 095 242,17	3 634 121 137,34
AUTRES DEBITEURS		331 413,65	0,00	331 413,65	1 213 539,11
IMPOTS		1 272 246,42	0,00	1 272 246,42	10 140 354,36
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		50 501 336,14	0,00	50 501 336,14	135 618 251,59
TOTAL ACTIF COURANT		3 960 769 428,21	15 132 348,49	3 945 637 079,72	3 892 389 908,79
TOTAL GENERAL ACTIF		11 074 097 824,77	4 294 597 806,70	6 779 500 018,07	6 831 273 908,06

الملحق رقم 02

ALGERIE TELECOM SPA
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2015

EDITE LE :14-MAR-19 11:52:20

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		- 395 960 406,02	- 447 955 035,61
AUTRES CAPITAUX PROPRES		0,00	0,00
REPORT A NOUVEAU		6 622 935 005,27	6 697 752 470,80
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**6 226 974 599,25**	**6 249 797 435,19**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**0,00**	**0,00**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**753 627,78**	**2 100,00**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**753 627,78**	**2 100,00**
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		57 756 277,51	87 910 530,94
IMPOT		470 414 859,16	469 421 597,82
AUTRES DETTES		23 600 654,37	24 142 244,11
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**551 771 791,04**	**581 474 372,87**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 779 500 018,07**	**6 831 273 908,06**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE

الملحق رقم 03

ALGERIE TELECOM SPA
RN NUM: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2015

EDITE LE :14-MAR-19 11:47:40

	Note	N	N - 1
VENTE ET PRODUITS ANNEXES		1 132 202 681,68	1 059 076 703,36
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS		0,00	0,00
PRODUCTION IMMOBILISEE		16 337 515,70	25 260 008,38
SUBVENTIONS D''EXPLOITATION		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L''EXERCICE		**1 148 540 197,38**	**1 084 336 711,74**
ACHATS CONSOMMES		- 54 247 433,60	- 167 969 104,45
SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		- 169 530 467,73	- 127 963 025,91
II - CONSOMMATION DE L''EXERCICE		**- 223 777 901,33**	**- 295 932 130,36**
III VALEUR AJOUTEE D''EXPLOITATION (I - II)		**924 762 296,05**	**788 404 581,38**
CHARGES DE PERSONNEL		- 1 049 110 327,43	- 974 723 726,93
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		- 22 983 053,64	- 22 033 654,07
IV EXCEDENT BRUT D''EXPLOITATION		**- 147 331 085,02**	**- 208 352 799,62**
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		15 519 357,66	8 391 424,32
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		- 19 312 497,45	- 4 550 746,46
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		- 244 836 181,21	- 252 230 568,68
REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS		0,00	0,00
V RESULTAT OPERATIONNEL		**- 395 960 406,02**	**- 456 742 690,44**
PRODUITS FINANCIERS		0,00	0,00
CHARGES FINANCIERES		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		**0,00**	**0,00**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**- 395 960 406,02**	**- 456 742 690,44**
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 164 059 555,04**	**1 092 728 136,06**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 1 560 019 961,06**	**- 1 549 470 826,50**
VII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 395 960 406,02**	**- 456 742 690,44**
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRECISER)		0,00	8 787 654,83
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)		0,00	0,00
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**	**8 787 654,83**
X RESULTAT NET DE L''EXERCICE		**- 395 960 406,02**	**- 447 955 035,61**
PART DANS LES RESULTATS NETS DES SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE (1)		**0,00**	**0,00**
XI - RESULTAT NET DE L''ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**	**0,00**
DONT PART DES MINORITAIRES (1)		**0,00**	**0,00**
PART DU GROUPE (1)		**0,00**	**0,00**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDES.

الملحق رقم 04

ALGERIE TELECOM SPA
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

DRT DOT_OUARGLA EDITE LE :14-MAR-19 11:55:44

A C T I F	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D''ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 217 585 280,77
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 217 585 280,77
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		44 838 962,62	3 455 918,66	41 383 043,96	49 452 176,25
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 358 200 465,41	0,00	3 358 200 465,41	3 802 894 597,22
AUTRES DEBITEURS		350 685,58	0,00	350 685,58	293 163,70
IMPOTS		6 258 010,98	0,00	6 258 010,98	5 475 807,34
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINACIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		45 324 052,28	0,00	45 324 052,28	187 654 866,65
TOTAL ACTIF COURANT		3 454 972 176,87	3 455 918,66	3 451 516 258,21	4 045 770 611,16
TOTAL GENERAL ACTIF		11 627 724 009,29	4 969 052 211,05	6 658 671 798,24	7 263 355 891,93

الملحق رقم 05

ALGERIE TELECOM SPA
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

EDITE LE :14-MAR-19 11:55:44

P A S S I F	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		- 449 138 600,95	- 872 598 750,63
AUTRES CAPITAUX PROPRES		0,00	0,00
REPORT A NOUVEAU		6 580 697 784,86	7 549 511 995,36
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		**6 131 559 183,91**	**6 676 913 244,73**
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		**0,00**	**0,00**
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		**0,00**	**0,00**
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**0,00**	**0,00**
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		116 119 822,41	96 384 624,50
IMPOT		389 285 746,06	464 831 344,03
AUTRES DETTES		21 707 045,86	25 226 678,67
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**527 112 614,33**	**586 442 647,20**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 658 671 798,24**	**7 263 355 891,93**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE

الملحق رقم 06

ALGERIE TELECOM SPA
RN NUM: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021
DRT DOT_OUARGLA

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

EDITE LE : 14-MAR-19 11:50:17

	Note	N	N - 1
VENTE ET PRODUITS ANNEXES		1 444 668 559,04	1 326 102 272,17
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS		0,00	0,00
PRODUCTION IMMOBILISEE		20 650 637,62	27 366 355,80
SUBVENTIONS D''EXPLOITATION		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L''EXERCICE		**1 465 319 196,66**	**1 353 468 627,97**
ACHATS CONSOMMES		- 298 429 182,43	- 398 806 605,64
SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		- 233 219 241,16	- 325 620 736,15
II - CONSOMMATION DE L''EXERCICE		**- 531 648 423,59**	**- 724 427 341,79**
III VALEUR AJOUTEE D''EXPLOITATION (I - II)		**933 670 773,07**	**629 041 286,18**
CHARGES DE PERSONNEL		- 902 871 998,30	- 1 088 265 923,07
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		- 28 891 155,26	- 26 591 545,44
IV EXCEDENT BRUT D''EXPLOITATION		**1 907 619,51**	**- 485 816 182,33**
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		8 700 125,80	15 880 513,20
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		- 2 528 297,13	- 6 200 691,47
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		- 325 710 716,82	- 398 457 773,99
REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS		352 253,93	638 498,83
V RESULTAT OPERATIONNEL		**- 317 279 014,71**	**- 873 955 635,76**
PRODUITS FINANCIERS		0,00	0,00
CHARGES FINANCIERES		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		**0,00**	**0,00**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**- 317 279 014,71**	**- 873 955 635,76**
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES		- 135 520 160,55	- 19 369,04
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1 474 371 576,39**	**1 369 987 640,00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 1 927 170 751,65**	**- 2 243 962 644,80**
VII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 452 799 175,26**	**- 873 975 004,80**
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRECISER)		3 660 574,31	1 376 254,17
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)		0,00	0,00
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**3 660 574,31**	**1 376 254,17**
X RESULTAT NET DE L''EXERCICE		**- 449 138 600,95**	**- 872 598 750,63**
PART DANS LES RESULTATS NETS DES SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE (1)		**0,00**	**0,00**
XI - RESULTAT NET DE L''ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**	**0,00**
DONT PART DES MINORITAIRES (1)		**0,00**	**0,00**
PART DU GROUPE (1)		**0,00**	**0,00**

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDES.

الملحق رقم 04: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

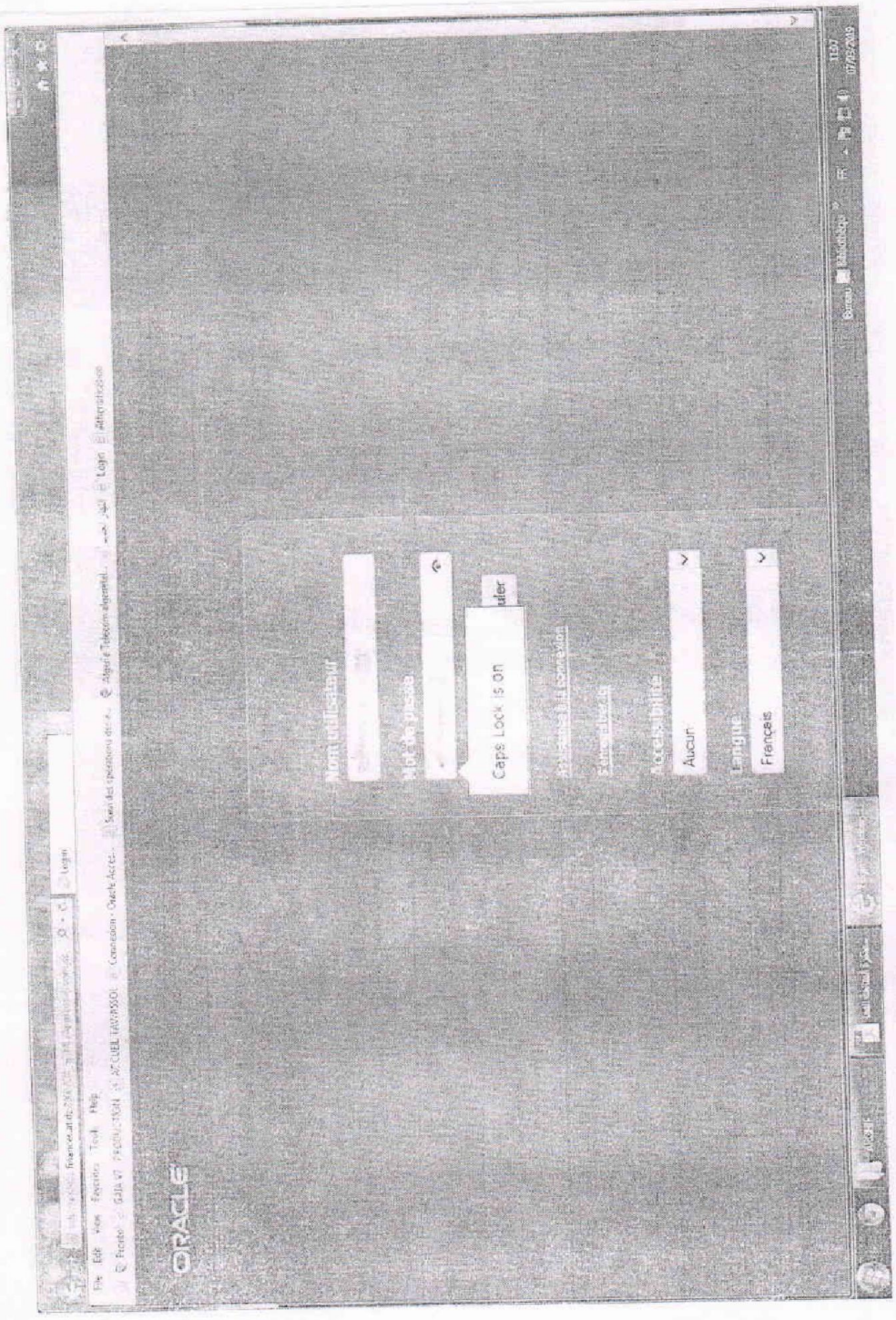
البيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات (تسويات) لـ:			
. الاهتلاكات و المؤونات			
. تغير الضرائب المؤجلة			
. تغير المخزونات			
. تغير الزبائن و حسابات الحقوق الأخرى			
. تغير الموردين و الديون الأخرى			
. نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) (1)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تاثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير الخزينة خلال الفترة			

الملحق رقم 8: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من ..... إلى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية ن ـ 1	السنة المالية ن
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أوالديون الاخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تاثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم 09 : نظام المعلومات المحاسبي المطبّق في شركة اتصالات الجزائر ORACLE

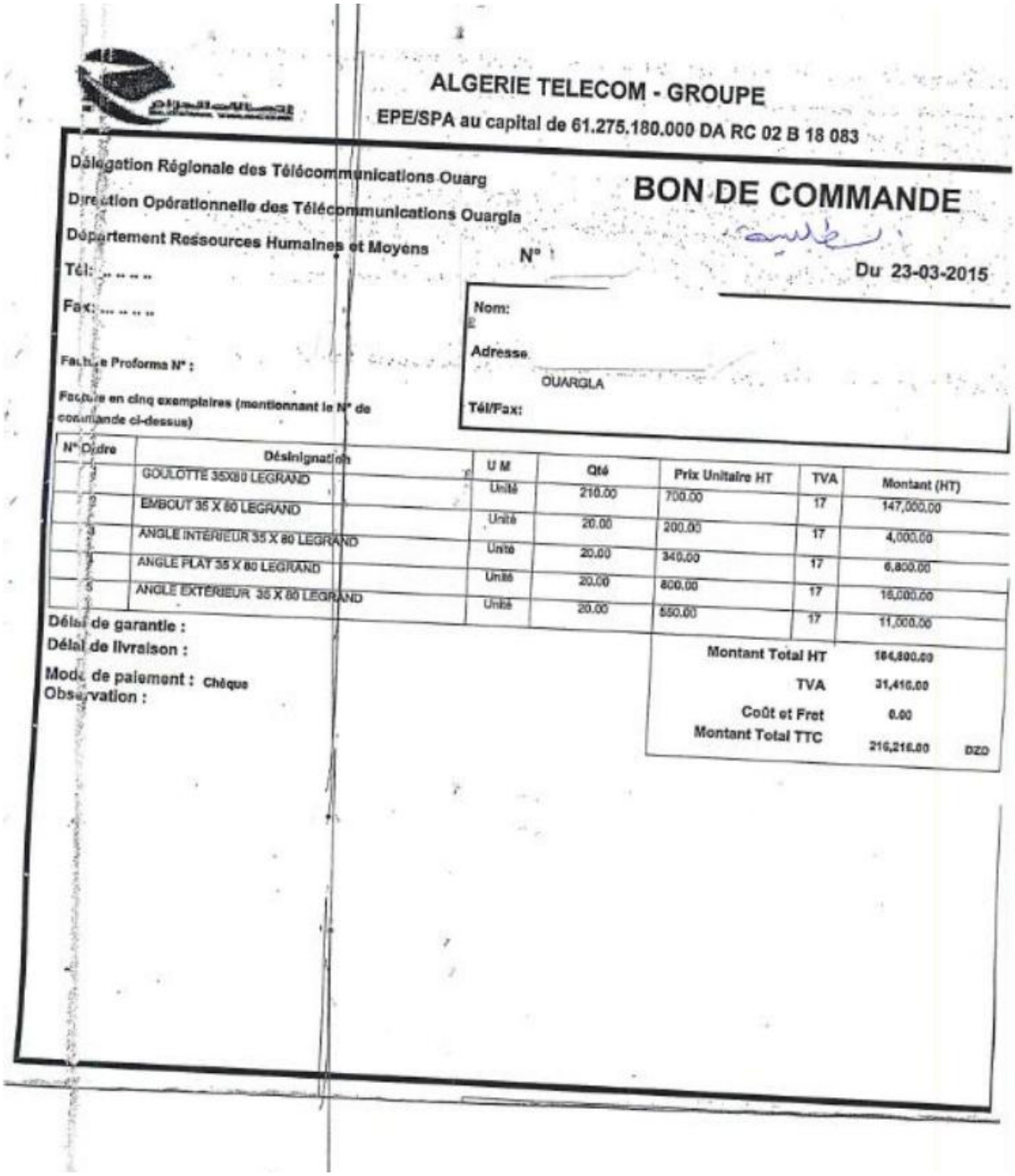


الملحق رقم: 10: جدول يوضح معدل إهتلاك مختلف التثبيتات العينية لشركة اتصالات الجزائر

Les taux d amortissement generalement

Intitulés	Durée	Taux
Bâtiments	50 ans	2 %
Ouvrages d'infrastructures	10 ans	10 %
Installations Techniques	10 ans	10 %
Matériel et outillage	8 ans	12,5 %
Matériel de transport Lourd	4 ans	25 %
Matériel de transport Léger	5 ans	20 %
Equipements de bureau	8 ans	12,5 %
Equipements informatiques	3 ans	33 %
Emballages récupérables	7 ans	15 %
Aménagements	5 ans	20 %
Autres Equipements	8 ans	12,5 %
Bâtiments sociaux	50 ans	2 %
Matériel social	7 ans	15 %
Mobilier et Equipements ménagers	7 ans	15 %
Aménagements sociaux	20 ans	5 %

الملحق رقم 11 : نموذج وصل الطلبية لاقتناء تثبيتات عينية



ALGERIE TELECOM - GROUPE

EPE/SPA au capital de 61.275.180.000 DA RC 02 B 18 083

Délégation Régionale des Télécommunications Ouarg

Direction Opérationnelle des Télécommunications Ouargla

Département Ressources Humaines et Moyens

Tél: .....

Fax: .....

BON DE COMMANDE

N° :

Du 23-03-2015

Nom:

Adresse

OUARGLA

Tél/Fax:

Facture Proforma N° :

Facture en cinq exemplaires (mentionnant le N° de commande ci-dessus)

N° Ordre	Désignation	U M	Qté	Prix Unitaire HT	TVA	Montant (HT)
1	GOULOTTE 35X80 LEGRAND	Unité	210.00	700.00	17	147,000.00
2	EMBOUT 35 X 80 LEGRAND	Unité	20.00	200.00	17	4,000.00
3	ANGLE INTERIEUR 35 X 80 LEGRAND	Unité	20.00	340.00	17	6,800.00
4	ANGLE PLAT 35 X 80 LEGRAND	Unité	20.00	800.00	17	16,000.00
5	ANGLE EXTERIEUR 35 X 80 LEGRAND	Unité	20.00	550.00	17	11,000.00

Montant Total HT	184,800.00	
TVA	31,416.00	
Coût et Fret	0.00	
Montant Total TTC	216,216.00	DZD

Délai de garantie :

Délai de livraison :

Mode de paiement : Chèque

Observation :

تابع للملحق رقم 11 : نموذج لفاتورة شراء لاقتناء تثبيتات عينية

TEL/FAX:
R.C:
N.I.F:
C.A :
COMPTE :

OUARGLA LE: / /

OUARGLA

DOIT : DIRECTION OPPERATIONNELE OUARGLA

ALGERIE TELECOM

DO - OUARGLA
RUE ROUABAH ABDERRAHMANE
R.C N:02/B/18083
M.F N: 333216299033049
ART N: 30010427310
CB BNA:0010094403000250/15

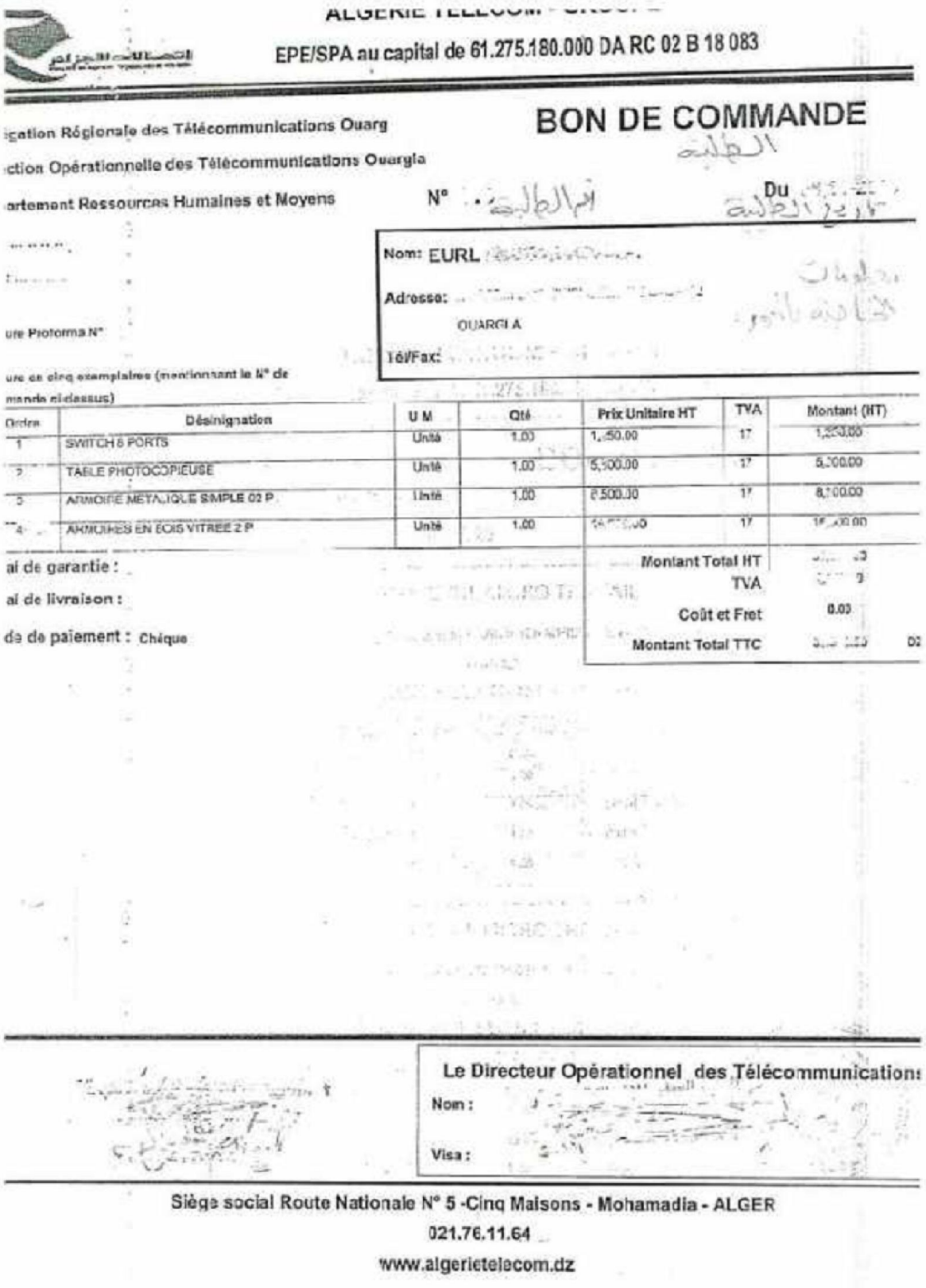
FACTURE N° 12 /2017

BON DE COMMANDE N° 170474 DU 19-09-2017

N°	DESIGNATION	QUANT	PRIX UNIT;HT	MANTANT H.T
1	Photocopier Multifonction	1	22 000.00	22 000.00
2	Chaise A Monnie	1	1 700.00	1 700.00
3	Chaise Visiteur	2	5 800.00	11 600.00
	TOTAL EN HT			35 300.00
	TVA 19%			6 707.00
	TOTAL EN TTC			42 007.00

ARRETTEE LA PRESENTE FACTURE EN TTC A LA SOMME DE : Quarante deux mille sept Dinars Algérien.

الملحق رقم12 : نموذج لوصل طلبية لاقتناء سلعة



ALGERIE TELECOM

EPE/SPA au capital de 61.275.180.000 DA RC 02 B 18 083

gation Régionale des Télécommunications Ouarg

ction Opérationnelle des Télécommunications Ouargla

artement Ressources Humaines et Moyens

BON DE COMMANDE

الطلبية

N° : رقم الطلبية

Du : تاريخ الطلبية

Nom: EURL

Adresse:

OUARGLA

Tél/Fax:

ure Proforma N°

ure en cinq exemplaires (mentionnant le N° de
mande ci-dessus)

Ordre	Désignation	U M	Qté	Prix Unitaire HT	TVA	Montant (HT)
1	SWITCH 8 PORTS	Unité	1.00	1,250.00	17	1,250.00
2	TABLE PHOTOCOPIEUSE	Unité	1.00	5,100.00	17	5,100.00
3	ARMOIRE METALIQUE SIMPLE 02 P	Unité	1.00	8,500.00	17	8,100.00
4	ARMOIRES EN BOIS VITREE 2 P	Unité	1.00	[illegible]	17	[illegible]

Montant Total HT	[illegible]
TVA	[illegible]
Coût et Fret	0.00
Montant Total TTC	[illegible]

al de garantie :

al de livraison :

de de paiement : Chèque

Le Directeur Opérationnel des Télécommunications

Nom :

Visa :

Siège social Route Nationale N° 5 -Cinq Maisons - Mohamadia - ALGER

021.76.11.64

www.algerietelecom.dz

الملحق رقم 13: نموذج لفاتورة شراء لاقتناء سلعة

FOURNISEUR .....

FOURNISEUR
R C N°: **/A/ ****
M E N° : *********
A I N° : **********
COMPTE B N° : ****************
N° Mobile: ***********

DOT OUARGLA
ROUABAH ABDERAHMAN OUARGLA
R C N°: **/B/ ****
M E N° : *********
A I N° : **********
COMPTE B N° : ****************

FACTURE N° : 03/2018 le 20/02/2018

PIECE DE RECHANGE

N°	DESIGNATION	QUANTITE	PRIX	MONTANT
1	BATTERIE 12 V (75 AH)	1	9 500,00	9 500,00
1	JOINT SPY	1	6 500,00	6 500,00
1	TENDEUR	1	5 000,00	5 000,00
		TOTAL/HT		21 000,00
		TVA 19%		3 990,00
		TOTAL TTC		24 990,00

Arrete le present facture en ttc a la somme de :

Vingt quatre mille neuf cent quatre-vingt dix Dinars Algérien

الملحق رقم 14: نموذج لفاتورة تأدية خدمات الإنترنت

ALGÉRIE TELECOM
SPA au capital de 61 275 180 000 DA
Siège sociale RN n°5, Cinq Maisons, Mohammadia 16130 Alger
RC n°02 B 0018083 Identification Fiscale 000 216 001 808 337 16001

Facture N°: 596667939

Coordonnées de votre agence commerciale
ACTEL: Ouargla
Adresse:
Tel : 107 (Centre d'appel)
CCP n°

اسم الزبون

Nom/Raison Sociale: [redacted]A
Adresse : HAI GARA NORD OGX
Code Postal :30001
Ville :

Réseau:	HAI GARA NORD OGX
Catégorie du Client:	Individual Customer
Code Client:	1717671
Contact client Téléphone de connexion:	[redacted]
Date de la Facture :	05-03-2018
Type de la facture :	Recharge

Periode de souscription Du: 05-03-2018 au: 04-04-2018

PRODUIT	PU	DUREE(Days)	QUANTITE	MONTAN H.T	TVA	TTC
Idoom jusqu à 1M	1600.00	30		1600.00	0.00	1600.00

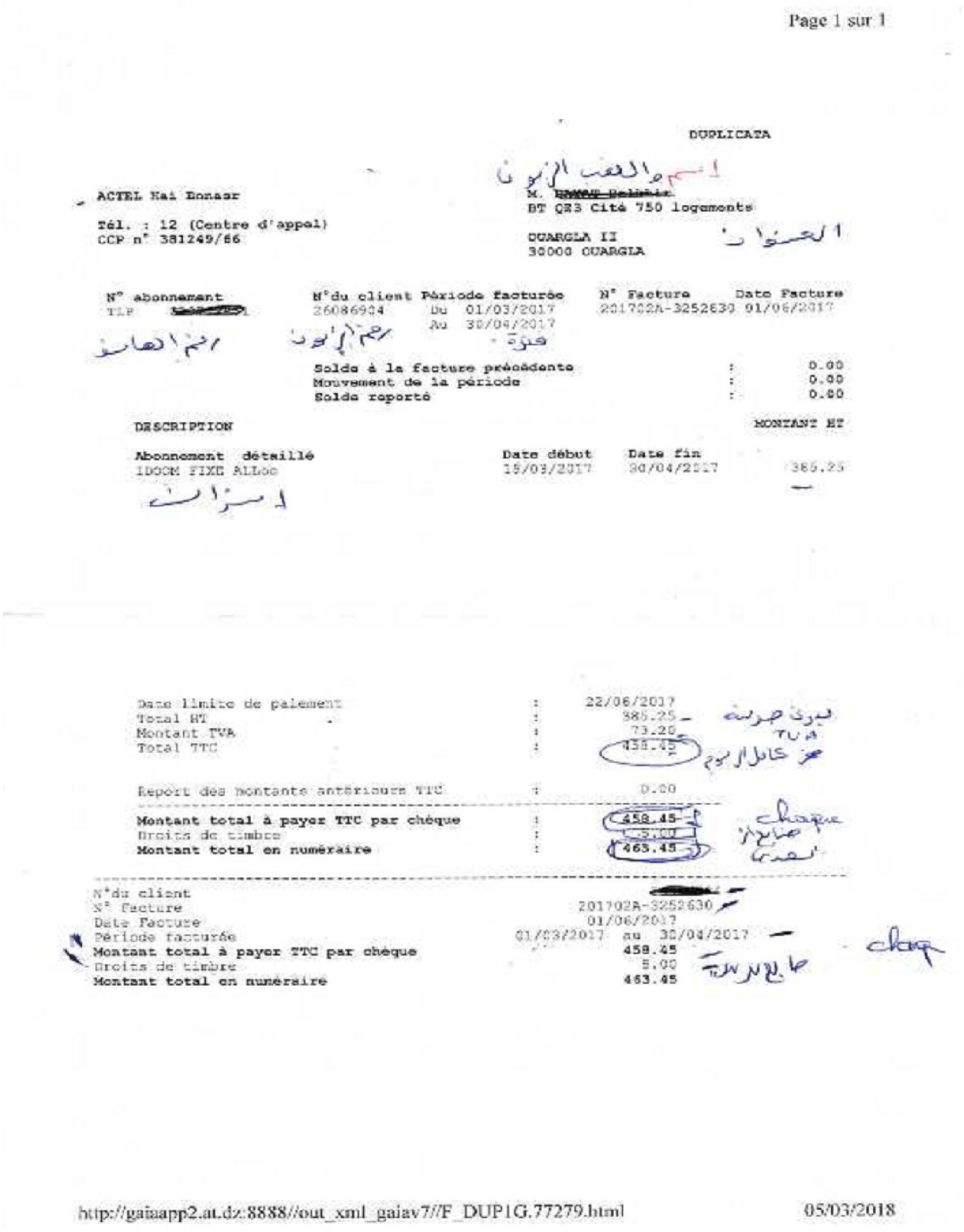
Montant total HT:	1600.00
Montant total TVA:	0.00
Montant total TTC:	1600.00
Montant total à payer en TTC par chèque:	
Droits de timbre :	16.00
Montant total en Numéraire:	1616.00
Arrêtée la présente facture à la somme de :	mille six cent seize dinars

---

Talon depalement **Nom/Raison Sociale:** [redacted]

ACTEL:	Ouargla
CCP n°	
Code Client:	1717671
Téléphone de connexion:	[redacted]
Numéro de la Facture:	596667939
Date de la Facture:	05-03-2018
Durée de souscription:	30 Days
Montant total à payer en TTC par chèque:	
Droits de timbre :	16.00
Montant total en Numéraire:	1616.00
Arrêtée la présente facture à la somme de :	mille six cent seize dinars

الملحق رقم 15: نموذج لفاتورة تأدية خدمات الهاتف الثابت



Page 1 sur 1

DUPLICATA

ACTEL Nai Bonaar

Tél. : 12 (Centre d'appel)
CCP n° 381249/66

M. [redacted]
BT QR3 Cité 750 logements

OUARGLA II
30000 OUARGLA

N° abonnement	N°du client	Période facturée	N° Facture	Date Facture
TLP [redacted]	26086904	Du 01/03/2017 Au 30/04/2017	201702A-3252630	01/06/2017

Solde à la facture précédente	:	0.00
Mouvement de la période	:	0.00
Solde reporté	:	0.00

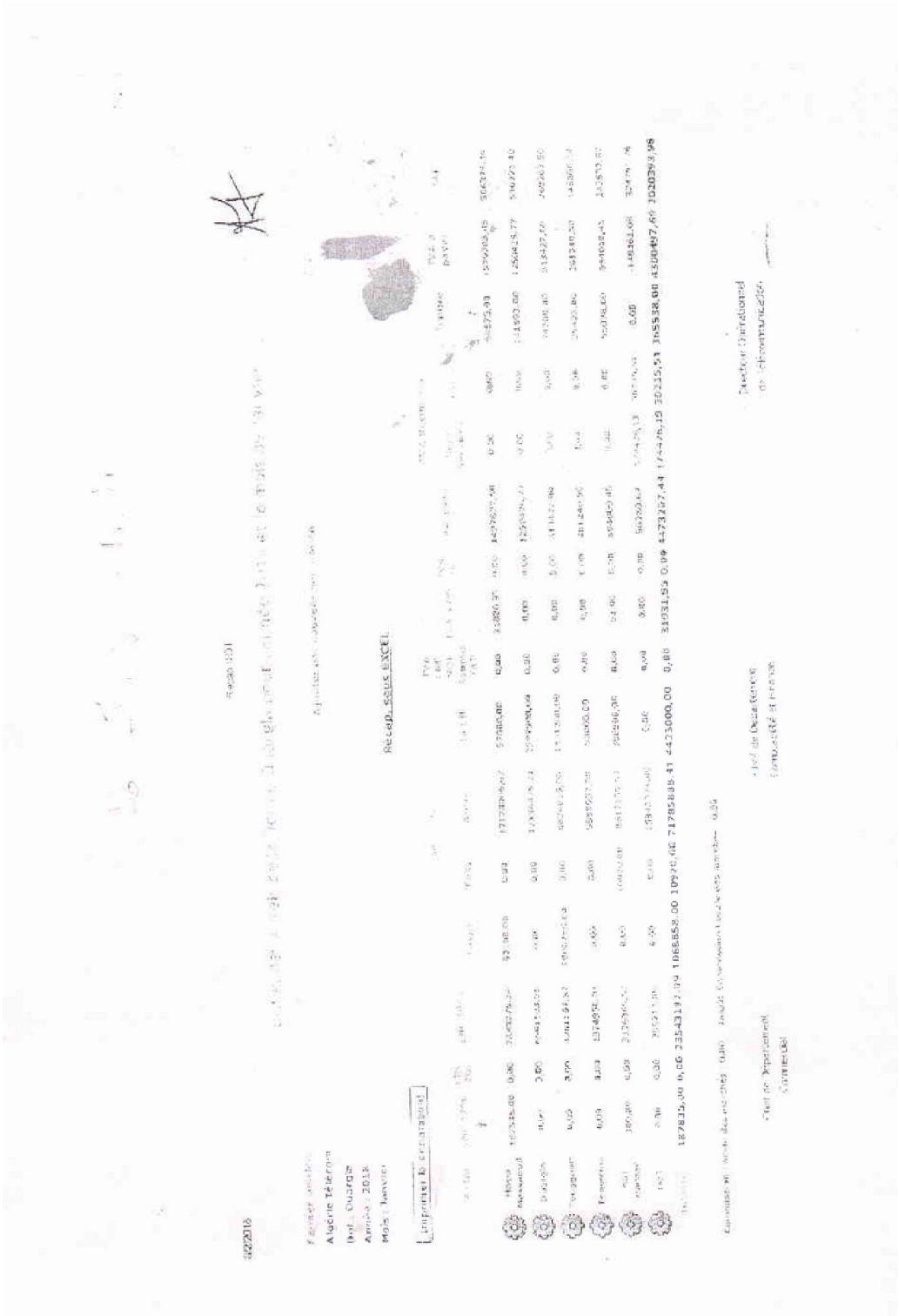
DESCRIPTION	Date début	Date fin	MONTANT HT
Abonnement détaillé IDOOM FIXE ALLoc	15/03/2017	30/04/2017	385.25

Date limite de paiement	:	22/06/2017
Total HT	:	385.25
Montant TVA	:	73.20
Total TTC	:	458.45
Report des montants antérieurs TTC	:	0.00
Montant total à payer TTC par chèque	:	458.45
Droits de timbre	:	5.00
Montant total en numéraire	:	463.45

N°du client		[redacted]
N° Facture		201702A-3252630
Date Facture		01/06/2017
Période facturée	01/03/2017	au 30/04/2017
Montant total à payer TTC par chèque		458.45
Droits de timbre		5.00
Montant total en numéraire		463.45

http://gaiaapp2.at.dz:8888//out_xml_gaiav7//F_DUP1G.77279.html 05/03/2018

الملحق رقم 16 : نموذج لتسجيل الرسم على النشاط المهني TAP وتحويله للشركة الأم



الملحق رقم 17 : نموذج لفاتورة بيع خط هاتفي ثابت لأحد زبائنها

DUPLICATA

ACTEL Hai Ennasr

Tél. : 12 (Centre d'appel)
CCP n° [illegible]

M. [illegible]
BT 2 Cité 460 logements
Et: ./5
OUARGLA II
30000 OUARGLA

N° abonnement	N°du client	Période facturée	N° Facture	Date Fa
TLP [illegible]	26[illegible]34	Du 01/11/2017 Au 31/12/2017	201[illegible]35990	08/01/

Solde à la facture précédente	:	3
Mouvement de la période	:	
Solde reporté	:	3

DESCRIPTION				MONTA
Abonnement détaillé		Date début	Date fin	
Ligne mixte		01/01/2018	28/02/2018	3
Agrégat	NB-Appels	Durée	Mnt-Com	Apr.R
National	2	0:22:34	69.00	

Date limite de paiement	:	14/02/2018
Total HT	:	369.00
Montant TVA	:	70.11
Total TTC	:	439.11
Report des montants antérieurs TTC	:	369.70
Montant total à payer TTC par chèque	:	**808.81**
Droits de timbre	:	8.00
Montant total en numéraire	:	**816.81**

N°du client		[illegible]
N° Facture		201[illegible]35990
Date Facture		08/01/2018
Période facturée	01/11/2017	au 31/12/2017
Montant total à payer TTC par chèque		**808.81**
Droits de timbre		8.00
Montant total en numéraire		**816.81**

الملحق رقم 18: قائمة منتجات شركة اتصالات الجزائر بورقلة

Liste des produits ALGERIE TELECOM

10	Téléphone
12	Numéro abrégé
13	Numéro Intelligent
20	Télex
30	Liaisons spécialisées
31	Poste supplémentaire déporté
40	DZPAC
41	MEGAPAC
50	Télégrammes
60	FTTX
70	Wimax
80	LTE 4G
81	LTE 4G(Demandes irréalisables)

الملحق رقم 19 : نموذج لعملية تحويل ما بين الوحدات ورقلة – إليزي

إليزي

ALGERIE TELECOM spa

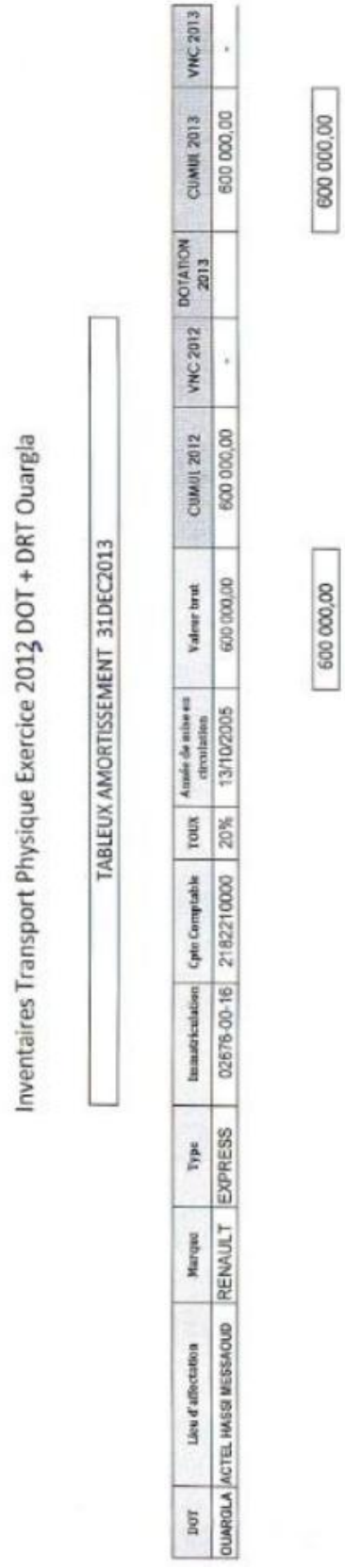
DIRECTION OPERATIONNELLE DES TELECOMMUNICATIONS - OUARGLA
DEPARTEMENT FINANCES, COMPTABILITE
SERVICE COMPTABILITE

MOIS :DEC 2014

AVIS D'OPERATION : AU 31-12-2014

N° CPTE	CHEZ DOT OUARGLA		MONTANT		N° CPTE	CHEZ ILLIZI		MONTANT	
	Compt DEBIT	Compt CREDIT	DEBIT	CRDIT		Compt DEBIT	Compt CREDIT	DEBIT	CRDIT
SOLDE AU 31-12-2014					SOLDE AU 31-12-2014				
	181208900		47 070,00			218330000		47 070,00	
		218330000		47 070,00			181105000		47 070,00
	282183300		47 070,00			1812050000		47 070,00	
		18110390000		47 070,00			282183300		47 070,00
TOTAL ⟶			94 140,00	94 140,00	TOTAL ⟶			94 140,00	94 140,00

الملحق رقم 20: نموذج لجدول الإهتلاكات لسيارة " إكسبراس رونو



Inventaires Transport Physique Exercice 2012 DOT + DRT Ouargla

TABLEUX AMORTISSEMENT 31DEC2013

DOT	Lieu d'affectation	Marque	Type	Immatriculation	Cpte Comptable	TAUX	Année de mise en circulation	Valeur brut	CUMUL 2012	VNC 2012	DOTATION 2013	CUMUL 2013	VNC 2013
OUARGLA	ACTEL HASSI MESSAOUD	RENAULT	EXPRESS	02676-00-16	2182210000	20%	13/10/2005	600 000,00	600 000,00	-		600 000,00	-

600 000,00

600 000,00

الملحق رقم 21: نموذج لجدول تغيّر الأموال الخاصة "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم 22: نموذج لجدول الإهتلاكات و جدول خسائر القيمة في التثبيتات و الأصول الأخرى غير الجارية و جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة) "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009 .

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

الملحق رقم 23: نموذج لجدول المؤونات و كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة و الديون عند إقفال السنة المالية "نموذج فارغ" من الجريدة الرسمية العدد19 لسنة2009

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

الملحق رقم 24: التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرّخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أوّل تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للمحاسبة

المجلس الوطني للمحاسبة

تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.

نوفمبر 2009

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
الوزير

MINISTERE DES FINANCES
LE MINISTRE

29 OCT. 2009

تعليمة وزارية رقم ..07.. مؤرخة في.....
تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010

الموضوع: كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

المراجع:

– القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، ولا سيما المواد 29، 34 و40 منه،

– الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 رجب عام 1429 الموافق 27 يوليو سنة 2008 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، لا سيما المادة 62 منه،

– المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، و لا سيما المواد 15 و 24 منه،

– المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 07 ابريل سنة 2009، و الذي يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي،

– قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، و الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، و لا سيما النقاط 138-2، 138-3 و 138-4 من ملحقه،

– قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، و الذي يحدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة،

الملحق رقم25 : نموذج لأسئلة المقابلة الشفوية لمختلف الإطارات الممارسين لوظيفة المحاسبة في:" شركة إتصالات الجزائر بورقلة "

الباحث : الطالب بواري توفيق **كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة غرداية – قسم : العلوم المالية والمحاسبة تخصّص : ثانية ماستر محاسبة.**

* المقابلة الشفوية *

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ....,

أمّا بعد , يقوم الباحث بإجراء دراسة " ماستر أكاديمي "حول تقييم الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية – كدراسة حالة شركة إتصّالات الجزائر بورقلة للفترة الممتدّة من 2007–2018. وهذا لمعرفة وتوضيح أثر و إصلاحات و تصحيحات النظام المحاسبي المالي الجديد بعد فترة إستخدام المخطّط المحاسبي الوطني السابق وهذا من خلال تقييم وتحليل مختلف القوائم المالية والممارسات المحاسبية لها.

ولإتمام هذا البحث العلمي إتّبعنا " أسلوب المقابلة "للإجابة عن تساؤلات تجيب على إشكالية هذه الدّراسة. ولكم منّا كامل التّشكرات على حسن تعاونكم و إستقبالكم لنا بأسمى فائق التّقدير والإحترام.

س1: ماهو مستوى المؤّهلات العلمية للإطارات وممارسي مهنة المحاسبة في الشركة؟

س2: ماهي التّخصصات الأكاديمية والتّكوينية في مصلحة المحاسبة والمالية في الشركة؟

س3: هل تتفاوت الخبرة المهنية للإطارات المحاسبيين لدى الشركة؟

س4: ما الذّي يميّز المعالجة العمّليات المحاسبية لهذه الشركة كون نشاطها (تجاري–خدمي) عن الشّركات الأخرى؟

س5: هل لدى إطاراتكم المحاسبة الإطّلاع على قواعد التّقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها في النّظام المحاسبي المالي؟

س6: هل تمّ إجراء تكوينات وتربّصات لدى شركتكم حول النّظام المحاسبي المالي؟

س7: هل شركتكم مسّعرة في السّوق المالي البورصة؟

س8: كيف يتمّ تقييم تدّني " قيمة التّثبيتات العينية " في النّظام المحاسبي المالي؟

س9: هل يتمّ تقييم بعض التّثبيتات المحدّدة مسبقا وفقا لطريقة " إعادة التّقييم – القيمة العادلة؟

س10: فيما تتمثّل مخزونات الشّركة ؟وماهي الطريقة المنتهجة في تقييمها؟ وهل تفصح عن السّياسة المتّبعة في ذلك أم لا؟

س11: هل تلتزم الشركة بمتطلّبات " الإفصاح " ضمن قائمة مركزها المالي(الميزانية) في نهاية السنة بالمقارنة مع السنة الماضية؟

س12: كيف تتمّ مختلف التّصريحات الجبائية على مستوى الشركة خاصة وأنّها وحدة تجارية من وحدات الشركة الأمّ بالجزائر؟

س13: لماذا تقتصر القوائم المالية للشركة على (الميزانية–حسابات النتيجة حسب الطبيعة والوظيفة) ولا توجد (جدول قائمة تدّفقّات الخزينة والتّغيّرات في حقوق الملكية.....)؟

س14: هل تبنّي وتطبيق النظام المحاسبي المالي للشّركة ساهم في رفع كفآءة العمل المحاسبي مقارنة بالمخطّط المحاسبي الوطني السّابق؟

س15: هل مكّن هذا النّظام المحاسبي المالي من زيادة شفافية الإفصاح للقوائم المالية؟ وهل قدّم معلومات مفيدة وذات جودة لمستخدميها؟

س16: كيف تتمّ المعالجة المحاسبية للإمتيازات الممنوحة للمستخدمين في إطار هذا النظام؟

س17: ماهي مختلف المدّيريات والأقسام والمصالح المكوّنة للشركة ؟ وما هي وظيفة كل قسم؟

س18: ما هو نظام المعلومات المحاسبي المستخدم(المطبّق) في هذه الشركة؟

. . . . . .

. . . . . .

. . . . . .

****

الإهداء.....	I
شكر وتقدير.....	II
ملخص الدراسة	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال البيانية	VI
قائمة الملاحق	VII
قائمة الاختصارات و الرموز.....	X
مقدمة.....	(أ-هـ)
الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للممارسات المحاسبية	
تمهيد.....	4
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة.....	5
المطلب الأول: تنظيم الفكر المحاسبي.....	5
الفرع الأول: صياغة التطوّر التاريخي لتعريف المحاسبة.....	5
الفرع الثاني: وظائف و أهميّة المحاسبة.....	6
الفرع الثالث: فروع و أهداف المحاسبة.....	6
المطلب الثاني: الإطار العام للمخطّط المحاسبي الوطني PCN.....	7
الفرع الأول: ظروف نشأة و تطوّر المخطّط الوطني للمحاسبة PCN.	7
الفرع الثاني: الأهداف و الخصائص الرئيسية للمخطّط الوطني للمحاسبة.....	9
الفرع الثالث: هيكلة و نقائص استعمال المخطّط الوطني للمحاسبة.....	10
الفرع الرابع: ضرورة إصلاح المخطّط الوطني للمحاسبة في ظلّ التطوّرات الاقتصادية الراهنة	14
المطلب الثالث: الإطار العام لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في بيئة المؤسسات الجزائرية	15
الفرع الأول: تعريف الـSCF والنصوص القانونية والتنظيمية لإعداده وأسباب تبنّيه.....	15
الفرع الثاني: متطلّبات ودوافع و تحدّيات تطبيق الـ SCF	19
الفرع الثالث: المبادئ و القواعد العامة و الخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم.....	21
الفرع الرابع: طرق معالجة بعض العمليات الخاصة.....	23
المبحث الثاني: الدراسات السابقة للممارسات المحاسبية في الجزائر.....	26
المطلب الأول: الدراسات الوطنية.....	26
المطلب الثاني: الدراسات العربية.....	29
المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.....	32

المطلب الرابع: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.....	34
خلاصة الفصل.....	36
الفصل الثاني: دراسة حالة للممارسات المحاسبية في شركة اتصالات الجزائر بورقلة في ظلّ الـ PCN و الـ SCF	
تمهيد.....	39
المبحث الأول: تقديم عام لشركة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة.....	40
المطلب الأول: التعريف بشركة اتصالات الجزائر.....	40
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة اتصالات الجزائر.....	41
المطلب الثالث: نظام المعلومات المطبّق في الشركة.....	46
المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية لبعض العمليات للشركة في ظلّ الـPCN والـ SCF.....	50
المطلب الأول: عرض القوائم المالية للشركة في ظلّ المخطّط المحاسبي الوطني الـ PCN	50
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية للشركة بعد تبنّي النظام المحاسبي المالي الـ SCF.....	56
المطلب الثالث: دراسة وتحليل الممارسات المحاسبية للشركة في ظلّ النظامين الـ PCN و الـ SCF ومناقشته.....	57
خلاصة الفصل.....	77
خاتمة.....	79
قائمة المصادر و المراجع.....	85
الملاحق.....	90
الفهرس.....	118