الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الفرع: علوم التسيير

التخصص: مالية المؤسسة

***عنوان المذكرة***

# مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة مؤسسة الإسمنت "حجار السود" سكيكدة.

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

**من إعداد الطالبة:**

بندير ياسمينة

**تحت إشراف الأستاذة:**

د. قمري زينة

**أعضاء لجنة المناقشة**

| اسم ولقب الخبير | الصفة | الرتبة | الجامعة الأصلية |
|---|---|---|---|
| د . قمري زينة | مشرفا | أستاذة محاضرة | جامعة 20 أوت 1955سكيكدة |
| د. شرقرق سمير | رئيسا | أستاذ محاضر | جامعة 20 أوت 1955سكيكدة |
| أ. بوفليسي نجمة | ممتحنا | أستاذة مساعدة | جامعة 20 أوت 1955سكيكدة |

السنة الجامعية 2013- 2014

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# شكر و تقدير

ما كنا لنصل ولا نحيا إلا بعون الله المتعالي سبحانه جلى و على له الحمد و الشكر على توفيقه لي و المضي نحو الأمام المعين على الصعوبات و الملين للعقبات ، نحمده سبحانه على حسن توفيقه لإتمام هذا العمل راجيا أن يجعله في ميزان الحسنات .

و صلي اللهم على سيدنا محمد نور الأبدان و ضيائها و طيّب القلوب و دوائها، أحّب خلق الله إلى الله.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان و التقدير إلى الأستاذة الفاضلة الدكتورة"قمري زينة" ، التي لم تدخر جهدا لمساعدتي و على ما أسدته لي من نصح وتوجيه و تخصيصها جزءا من وقتها الثمين لأجل إتمام هذا العمل رغم انشغالاتها المتعددة،

و في الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب و من بعيد و حتى من همس لي بكلمة تشجيع أو ابتسامة التي لم تزدن إلا حزما و عزما نحو الأمام .


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# إهداء

أخي لن تنال العلم إلا بستة  سأنبيك عن تفاصيلها ببيان

ذكاء وحرص و اجتهاد و بلغة  و صحبة أستاذ و طول زمان

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع الحنان و مصدر نور و ملكة قلبي و فؤادي إلى التي حملتني و هنا على وهن ، ووضعتني كرها و التي ووجهها يضيء ظلمتي و قلبها بحر يذهب أحزاني و شقائي إلى قرة عيني ، إلى من أعجز عن وصفها و التي الجنة تحت أقدامها إلى الغالية على قلبي و التي أفديها بروحي " أمي" حفظها الله .

إلى من علمني كيف أصارع الحياة و أواجه نوائب الدهر إلى أغلى الناس سندي في هذه الحياة، ومرشدي في المتاهات إلى من غرس فيّا بذرة العلم و التعليم، إلى من أوصلني إلى بر الأمان " أبي" أطال الله في عمره.

إلى من قاسموني أمومة والدتي و أبوة والدي إلى من أكن لهم أكبر قدر من الحب و التقدير إخوتي : شهرة، مونية ، عمار وإلى براعم الفرحة سراج و رتاج. وإلى أعز الناس على قلبي محمد لمين وإلى كل من وسعهم قلبي و لم يسعهم قلمي.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## الملخص:

يتمحور موضوع الدراسة حول مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية للموضوع بكل زواياه: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وأهم المبادئ والقوائم المالية التي جاء بها هذا النظام، استخدام النظام المحاسبي المالي كأداة لتقييم الوضعية المالية للمؤسسة وهذا من خلال الاعتماد على جدول حساب النتائج والميزانية.

ومن أجل معرفة الأثر الميداني لهذه الدراسة قمنا بتطبيق النظام المحاسبي المالي على الميزانية وحساب النتائج من أجل معرفة الوضعية المالية لمؤسسة الإسمنت "حجار السود".

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له أثر إيجابي على الوضعية المالية للمؤسسة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.



**الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي المالي، الوضعية المالية.**



## Le résumé:

Le sujet de cette étude est centralisé sur la participation du système de comptable financier dans l'amélioration de situation financière de l'entreprise par l'étude théorique de tous les cotés du sujet: le cadre générale du système comptable financier et les principes les plus importants et les états financiers de ce système, L'utilisation du système financier comme outil d'évaluation du situation financière de l'entreprise, en contant sur le tableau des comptes résultats et le bilan.

Pour connaitre l'impacte réel de cette étude, nous avons appliqué ce système sur le bilan et le tableau des comptes résultats pour améliorer la situation financière de l'entreprise qui s'éclaire d'après le compte des résultats de la cimenterie de Hdjar Essoud.

D'après cette étude on a constaté plusieurs résultats, la plus importante que l'application du système comptable financier avait des rendements positifs pour l'entreprise on comparaison avec le plan comptable national.



**Mots-clés: système comptable financier, plan comptable national, situation financiere.**





WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# قائمة الرموز

| الرموز | شرحها |
|---|---|
| SCF | النظام المحاسبي المالي |
| PCN | المخطط المحاسبي الوطني |
| IAS | المعايير المحاسبية الدولية |
| IFRS | المعايير الدولية للتقارير المالية |
| IAS1 | المعيار المحاسبي رقم 1 |
| NSCF | النظام المحاسبي المالي الجديد |
| CNC | المجلس الوطني للمحاسبة |
| CNCF | المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي |
| PCG | المخطط الوطني العام |

# فهرس الجداول


| جداول | |
|---|---|
| **الفصل الاول: الاطار العام المحاسبي المالي** | **10** |
| الجدول رقم (1-1): مستعملو القوائم المالية ونوع المعلومات التي يحتاجونها | 18 |
| الجدول رقم (1-2): المبادئ المنصوص عليها في SCF ومرجعها | 24 |
| الجدول رقم (1-3): مقارنة بين PSN وSCF | 27 |
| الجدول رقم (1-4): مقارنة بين القوائم المالية وفق PCN والقوائم المالية وفق SCF | 34 |
| **الفصل الثاني: استخدام النظام المحاسبي المالي كأداة لتدعيم الوضعية المالية** | **36** |
| الجدول رقم (2-1): أهم معالجات المحاسبية التي جاء بها SCF | 67 |
| الجدول رقم (2-2): أهم الاختلافات الموجودة بين PSN وSCF فيما يخص جدول الوضعية المالية | 70 |
| الجدول رقم (2-3): أهم الاختلافات الموجودة بين PSN وSCF فيما يخص جدول حساب النتائج | 72 |
| **الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الاسمنت "حجار السود "** | **75** |
| الجدول رقم (3-1): الإمكانيات البشرية | 87 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# قائمة الأشكال


| الأشكال | الصفحة |
|---|---|
| **الفصل الأول: الاطار العام المحاسبي المالي** | **10** |
| الشكل رقم (1-1): مكونات النظام المحاسبي المالي | 17 |
| **الفصل الثاني: استخدام النظام المحاسبي المالي كأداة لتدعيم الوضعية المالية** | **36** |
| الشكل رقم (2-1): مختلف عناصرالأصول وفق SCF | 45 |
| الشكل رقم (2-2): حساب النتائج حسب الوظائف وحسب الطبيعة | 52 |
| الشكل رقم (2-3):العلاقة الموجودة بين المؤجر والمستأجر | 62 |
| **الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الاسمنت "حجار السود "** | **75** |
| الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة حجار السود للاسمنت ومشتقاته | 82 |


قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

# فهرس المحتويات


| | |
|---|---|
| **شكر وتقدير** | **I** |
| **إهداء** | **II** |
| **ملخص** | **III** |
| **قائمة الرموز** | **IV** |
| **قائمة الجداول** | **V** |
| **قائمة الأشكال** | **VI** |
| **فهرس المحتويات** | **VII** |
| **مقدمة** | أ-ز |
| **الفصل الأول: الإطار العام المحاسبي المالي** | **09** |
| تمهيد | 10 |
| المبحث الأول: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر | 11 |
| المطلب الأول: تقييم المخطط الوطني المحاسبي | 11 |
| المطلب الثاني: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي | 13 |
| الفرع الأول: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني | 13 |
| الفرع الثاني: أعمال المجلس الوطني الفرنسي | 14 |
| الفرع الثالث: الخيار المتبنى في الاصلاح | 15 |
| المبحث الثاني: إطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي | 16 |
| المطلب الأول: التعريف ومجال التطبيق | 16 |
| الفرع الأول: الإطار المفاهيمي | 16 |
| الفرع الثاني: مجال التطبيق | 18 |
| المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية | 18 |
| الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية | 18 |
| الفرع الثاني الخصائص النوعية للمعلومة المالية | 19 |
| المطلب الثالث: الفروض الأساسية والمبادئ المحاسبية | 20 |
| الفرع الأول: الفروض الأساسية لإعداد الكشوف المالية | 20 |
| الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية الاساسية | 21 |
| الفرع الثالث: الاتفاقيات المحاسبية | 24 |


قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

| | |
|---|---|
| المطلب الرابع: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي | 25 |
| الفرع الأول: أهمية النظام المحاسبي المالي | 25 |
| الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي | 25 |
| المبحث الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني 1975م | 26 |
| المطلب الأول: من حيث الاطار المفاهيمي | 27 |
| الفرع الأول: مجال التطبيق | 27 |
| الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية | 27 |
| الفرع الثالث: الإطار المحاسبي | 27 |
| المطلب الثاني: من حيث الحسابات | 27 |
| المطلب الثالث: من حيث القوائم المالية | 34 |
| خلاصة الفصل | 35 |
| **الفصل الثاني: استخدام النظام المحاسبي المالي كأداة لتدعيم الوضعية المالية** | **36** |
| تمهيد | 37 |
| المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزانية وجدول حسابات النتائج | 38 |
| المطلب الأول: قواعد إعداد وتقديم القوائم المالية | 38 |
| المطلب الثاني: الميزانية أو جدول الوضعية المالية | 39 |
| الفرع الأول: مفهوم الميزانية | 39 |
| الفرع الثاني: أهمية الميزانية | 42 |
| الفرع الثالث: عرض الميزانية المحاسبية | 42 |
| المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج | 47 |
| الفرع الأول: مفهوم حساب النتائج | 47 |
| الفرع الثاني: أهمية جدول حساب النتائج | 47 |
| الفرع الثالث: المعلومات التي يجب الافصاح عنها في حساب النتائج | 47 |
| الفرع الرابع: عرض حساب النتائج | 49 |
| المبحث الثاني: المبادئ العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي | 53 |
| المطلب الأول: مبادئ عامة المتعلقة بقواعد تقييم عناصر كل من الميزانية وحساب النتائج | 54 |
| الفرع الأول: الاعتراف بعناصر الاصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات | 54 |
| الفرع الثاني: قياس عناصر الاصول والخصوم والأعباء والنواتج | 54 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي | 55 |
| المطلب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها | 63 |
| الفرع الأول: مبادئ مخطط الحسابات | 63 |
| الفرع الثاني: الإطار المحاسبي الإجباري | 63 |
| المبحث الثالث: التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الى كل من الميزانية وحساب النتائج | 67 |
| المطلب الأول: من حيث التقييم والتسجيل المحاسبي | 67 |
| المطلب الثاني: أهم الإضافات التي أضافها النظام المحاسبي المالي الى الميزانية وجدول حساب النتائج | 70 |
| الفرع الأول: الميزانية | 70 |
| الفرع الثاني: حساب النتائج | 72 |
| خلاصة الفصل | 74 |
| **الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة حجار السود "للاسمنت ومشتقاته"** | **75** |
| تمهيد | 76 |
| المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل التربص | 77 |
| المطلب الأول: تقديم الشركة | 77 |
| الفرع الأول: نشأة شركة الاسمنت لحجار السود | 77 |
| الفرع الثاني: تعريف شركة الاسمنت لحجار السود | 77 |
| الفرع الثالث: الموقع الجغرافي لشركة حجار السود | 78 |
| الفرع الرابع: طبيعة نشاط الشركة | 79 |
| المطلب الثاني: أهداف شركة حجار السود | 80 |
| المطلب الثالث: التنظيم الإداري داخل شركة حجار السود | 81 |
| الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة | 81 |
| الفرع الثاني: إمكانيات الشركة | 87 |
| المبحث الثاني: عرض جدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج وفق PSN وSCF | 88 |
| المطلب الأول: عرض الميزانية | 88 |
| الفرع الأول : الميزانية حسب PCN | 88 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثاني: الميزانية حسب SCF | 90 |
| المطلب الثاني: مقارنة بين ميزانية PSN وSCF | 93 |
| المطلب الثالث: عرض جدول حساب النتائج | 98 |
| الفرع الأول: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق PCN | 98 |
| الفرع الثاني: جدول حساب النتائج وفق SCF | 99 |
| الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لجدول حساب النتائج حسب PSN وSCF | 100 |
| خلاصة الفصل | 103 |
| **خاتمة** | **104** |
| **قائمة المراجع** | **109** |
| **الملاحق** | **113** |

إن الحركية المتسارعة التي يشهدها العالم في الآونة الأخيرة في مجالات متعددة، خاصة التطور المذهل لتقنيات الإعلام والاتصال، أدى إلى ظهور أساليب جديدة في التعامل مابين جميع الأطراف، ميزتها الأساسية السرعة الكبيرة في التعاطي في مختلف الأحداث، وهذا ما قد أثر إيجابا على حجم النشاطات والمبادلات على الصعيد الدولي، حيث شهدت بيئة الأعمال نموا كبيرا تجسد في اتساع رقعة المبادلات الخارجية وازدهار أسواق المال العالمية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات في كامل أرجاء المعمورة الشيء الذي تطلب منها التأقلم مع بيئات وثقافات مختلفة لدرجة التناقض في بعض الأحيان مما جعلها تطالب بتوحيد تقريب الممارسات المحاسبية لأغراض الرقابة والاتصال مع مختلف فروعها عبر العالم.

لقد شهد العالم في أوائل السبعينات من القرن الماضي جهودا كبيرة لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة تشكل قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية وتعكس الصورة الحقيقية لمختلف الكيانات، وقد أسفرت هذه الجهود على إصدار معايير محاسبية دولية تفي بهذا الغرض، لاقت اهتماما كبيرا حيث تجاوبت معها أمم كثيرة كان أبرزها دول الاتحاد الأوربي التي قررت أن تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" وكان هذا عبر قرار البرلمان الأوربي رقم 1606 المؤرخ في 19 جويلية 2002 القاضي بحتمية تطبيق هاته المعايير إبتداءا من 1 جانفي 2005 لكل الكيانات المسجلة في البورصة .

لقد كان لهذا القرار تداعياته على دول أخرى عبر العالم حيث قررت كل من اليابان، أستراليا و كندا تبنى معايير "IFRS" لاحقا و سارعت دول أخرى نامية ومن مختلف القارات بتبني هذه المعايير نظرا لظروف وعوامل متباينة صبت مجملها في ضعف الأنظمة المحاسبية لهاته الدول وعدم قدرتها على إصدار معايير محلية من جهة ووجود ضغوطات داخلية و خارجية على منظمي المحاسبة من أجل تطبيق معايير بعينها من جهة أخرى.

إن هذه التحولات الكبيرة لم تكن الجزائر بمنأى عنها حيث ونظرا لعلاقاتها التجارية والاقتصادية مع باقي دول العالم لا سيما دول الإتحاد الأوربي التي وقعت معها اتفاق الشراكة وتوجه الجزائر نحو نظام اقتصاد السوق و قرب إنظمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة أدى هذا كله إلى إجراء البلاد الإصلاحات على نظامها المحاسبي بحيث يستطيع أن يستجيب لمتطلبات توفير معلومات مالية ذات جودة وتعكس



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الصورة الحقيقية للكيانات لشريحة كبيرة من المستعملين وبهذا تحقق البعد الإعلامي للقوائم المالية الذي أصبح مطلبا أساسيا لكافة المستثمرين من أجل اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية.

وهذا ما تم بالفعل وبعد مخاض عسير أصدرت الدولة الجزائرية نظامها المحاسبي المالي "SCF" من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ثم تلته مجموعة من الإصدارات القانونية المتمة و المكملة له، وقد أوكلت مهمة الإشراف على تطبيقه ومتابعته للمجلس الوطني للمحاسبة "CNC" الذي يعتبر الجهة الوصية عن شأن المحاسبة في الجزائر، خصوصا وقد أشرف هذا الأخير على كامل عمليات الإصلاح حتى كللت الجهود المبذولة بتبني هذا النظام المحاسبي المالي.

إنطلاقا مما سبق، وفي ظل التغيير الذي مس مخرجات النظام المحاسبي نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، فإن ذلك يحتم علينا دراسة مساهمة النظام المحاسبي المالي في تدعيم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال جدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج.

**إشكالية البحث:**

انطلاقا من الأهمية التي تكتسبها القوائم المالية بصفة عامة وجدول حساب النتائج وجدول الوضعية المالية بصفة خاصة، ونظرا للتحول الذي قد مس النظام المحاسبي الجزائري في 2010/01/01 من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية والذي قد نتج عنه تغييرات هامة على مستوى العمل المحاسبي، وعليه فالسؤال الجوهري الذي سوف نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته على النحو الآتي :

**هل أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الإسمنت حجار السود سكيكدة إلى تحسين وضعيتها المالية؟**

من أجل توضيح ومعالجة الإشكالية السابقة تمت الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؟



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ما هي مميزات ومبادئ النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي القوائم المالية المستخدمة في النظام المحاسبي المالي التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؟
- ماهي قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم ؟
- ما الفرق بين هذه القوائم وتلك المستخدمة في المخطط المحاسبي الوطني؟
- ما تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية لمؤسسة الإسمنت حجار السود سكيكدة ؟

**فرضيات البحث:**

للإجابة على الأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية:

- إن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة.
- تميز النظام المحاسبي المالي بإنتاجه لقوائم مالية جديدة تسمح بالحصول على معلومات ملائمة وشفافة كما أضاف مبادئ محاسبية جديدة.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له أثر إيجابي على الوضعية المالية للمؤسسة.

**أهمية البحث:**

تكمن أهمية الموضوع الذي نحن بصدد معالجته في هذا البحث فيما يلي:



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- حداثة الموضوع، حيث تم تناوله من طرف بعض الباحثين لكن من جوانب مختلفة فمنهم من تناول موضوع إصلاح محاسبي في الجزائر، انعكاسات النظام المحاسبي على القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية لكن لم توجه لحد الأن دراسة تم تناول فيها مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين أو تدعيم الوضعية المالية للمؤسسة وهذا ما حاولنا إتمامه من خلال هذه المذكرة.

- نقص الدراسات حول التغييرات التي مست كل من جدول الوضعية المالية وحساب النتائج في ظل تطبيق النظام المحاسبي.

**أهداف البحث:**

بالإضافة إلى إجاباتنا على التساؤلات المطروحة ولتأكد من الفرضيات المقدمة نصبو من خلال البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف التالية:

- تعريف بالنظام المحاسبي المالي .

- تحديد الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

- دراسة التغيرات التي طرأت على قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

- إدراج مساهمات النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة .

**منهجية الدراسة:**

يتطلب هذا البحث المزج بين عدة مناهج من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وهذا حسب الحاجة، حيث سوف نعتمد على المنهج الوصفي عندما نتطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي وكذا سوف نعتمد على المنهج التحليلي عند تطرقنا إلى أهم النصوص المنظمة للنظام المحاسبي المالي، خصوصا أنها عبارة عن إصدارات قانونية تتطلب تعاملا خاصا، ونعتمد على نفس المنهج من أجل دراسة جدول حساب النتائج وجدول الوضعية المالية المعدة وفق PCN و SCF.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أما المنهج المقارن فسوف نعتمد عليه لإجراء مقارنات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

**الدراسات السابقة:**

مداني بن بلغيث: "أهمية الاصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر."

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، طرح فيها الباحث الإشكالية التالية: ما مدى إصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين؟

وأهم النتائج التي خلصت إليها هذه الدراسة هي:

- ضرورة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر،تماشيا مع متطلبات المناخ الاقتصادي الجديد الذي كرسته الإصلاحات الاقتصادية والسياسية، إضافة إلى المناخ الدولي الذي أصبح يفرض هذا الإصلاح.

- جاءت نتائج الدراسة الميدانية مؤيدة لفكرة أفضلية تبني إستراتيجية توحيد محاسبي قائمة على (تكييف) المعايير المحاسبية الدولية لواقع الظروف الاقتصادية و السياسية في الجزائر.

- كما خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبيين، انطلاقا من تحسين محتوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية باعتبارها أهم العوامل التي من شانها أن تنجح عملية الإصلاح.

نوي الحاج: "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

هذه الدراسة عبارة عن رسالة ماجيستر في علوم التسيير تخصص "مالية ومحاسبة" بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2008م. الإشكالية التي طرحها الباحث هي:



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ما هي الانعكاسات التي تطرأ على مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعد تطبيق التوحيد المحاسبي؟

وأهم ما توصل إليه الباحث من خلال دراسته:

- القوائم المالية لا يوجد لها شكل موحد ومفصل تلتزم به جميع المؤسسات، بل معتمد بشكل أساسي هو العمل على توحيد المبادئ والقواعد التي تتبعها المؤسسات عند إعدادها لهذه القوائم.
- القوائم المالية مترابطة فيما بينها، فالتغييرات في الأصول والخصوم التي نشاهدها في الميزانية تظهر أيضا في عنصري الإيرادات والأعباء المدرجين في جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)، واللذين تنتج عنهما الأرباح أو الخسائر التي تحققها المؤسسة.

**مبررات اختيار الموضوع:**

إن اختيارنا لهذا الموضوع جاء نتيجة عدة مبررات يمكن أن نذكرها كالتالي:

- دوافع ذاتية متمثلة في رغبتنا الشخصية في دراسة هذا الموضوع لأنه جديد ولم يدرس بعد.

- من أجل معرفة أهم المساهمات التي جاء بها SCF لتحسين الوضعية المالية بالإضافة إلى الميولات الشخصية نحو مواضيع المحاسبة والتحليل المالي.

**الحدود المكانية والزمانية للدراسة :**

تم الجانب التطبيقي من الدراسة في مؤسسة الإسمنت "حجار السود" سكيكدة لمعرفة ما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي قد أدى إلى تحسين الوضعية المالية للمؤسسة وقد تم الاعتماد على سنة دراسة واحدة ومتمثلة في سنة 2009، حيث كانت هي السنة الوحيدة التي تم اعداد القوائم المالية فيها وفق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

**خطة وهيكل الدراسة:**

لقد تناولنا من خلال هذه الدراسة موضوع " مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة" واخترنا مؤسسة الإسمنت "حجار السود" وحدة سكيكدة كميدان تطبيقي لهذه الدراسة،



قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

واشتملت هذه الدراسة على فصلين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة وهذا حتى تكتمل الدراسة من الناحية المنهجية.

وأما عن أهم ما جاء في الفصول المذكورة فكان كالتالي:

الفصل الأول: "الإطار العام للنظام المحاسبي المالي" لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى استعراض أهم أعمال الإصلاح المحاسبي، وكذلك الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال تناولنا الإطار المفاهيمي لهذا الأخير بشيء من التفصيل حتى يتوفر لدى المطلع لأول مرة على هذا الموضوع فكرة شاملة تمكنه من الإلمام بفحوى ما جاء في النظام المحاسبي المالي، كما ارتأينا أن نجري مقارنة بين كل من النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني.

الفصل الثاني: "استخدام النظام المحاسبي المالي كأداة لتدعيم الوضعية المالية"، يعتبر هذا الفصل بالذات محور الدراسة الرئيسي لما يحتويه من معلومات عن مساهمات النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تناولنا بشكل مفصل الإطار المفاهيمي لجدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج، ثم انتقالنا إلى معالجة عناصرهما من خلال المبادئ العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي، بالإضافة إلى أهم المحسنات التي أضافها النظام المحاسبي المالي إلى كل من جدول حساب النتائج وجدول الوضعية المالية من أجل تحسين الوضعية المالية للمؤسسة وإعطاء صورة صادقة عن مركزها المالي.

الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية، دراسة حالة تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الإسمنت "حجار السود" سكيكدة، محاولين من خلاله إبراز مساهمات هذا النظام في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الفصل الأول

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

**تمهيد:**

بعد فترة من الدراسة والتفكير، جاءت مرحلة الحسم لكي يتم تبني الاختيار المتمثل في التخلي نهائيا عن المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975م، والذي أصبح يعاني من نقائص تمس العديد من جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا وجب تصميم مرجع محاسبي جديد يتلائم مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على مستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا الفصل الأول والذي سنعالجه من خلال ثلاثة مباحث، يتضمن الأول الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، في حين سيتضمن المبحث الثاني الإطار النظري لنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث سوف يتم من خلاله دراسة التنظيم المحاسبي.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الأول: الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

إن المخطط الوطني المحاسبي الصادر سنة 1975م استجاب بشكل كبير لمتطلبات تلك المرحلة والمعطيات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية. غير أنه لا يتماشى مع الظروف الراهنة خصوصا وأن الجزائر فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع بداية تسعينات القرن العشرين، هذا التوجه أدى إلى ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصخصة، مما شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، كل هذا أدى إلى عملية الإصلاح المحاسبي من طرف وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998م وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بتغيير النظام المحاسبي المعتمد ليحل محله النظام المحاسبي المالي(NSCF) إلا أن تطبيق هذا النظام الجديد إبتداءا من 2010 تطلب جهودا كبيرة لعملية تطبيقه.

### المطلب الأول: تقييم المخطط الوطني المحاسبي

تجدر الإشارة هنا أن المخطط الوطني المحاسبي كان رهينة حقبة زمنية معينة اختارت فيها الدولة الجزائرية توجها اشتراكيا كما هو معلوم بالنسبة للجميع، ونحن هنا سوف نقوم بجرد عام لكافة العيوب و النقائص التي رافقت تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، لأهداف أكاديمية بحتة لأننا بصدد تقييم مرحلة معينة ومقبلون على أخرى جديدة، وبالتالي فالهدف الرئيسي هو الاستفادة من التجارب الماضية وتدارك الأخطاء والنقائص في المستقبل.

لهذا هناك جملة من النقائص والعيوب فنجملها في النقاط التالية:

- اعتمد المخطط المحاسبي على النموذج المبسط أي فصل بين المحاسبة العامة والتحليلية؛[1]
- اعتمد المخطط الوطني المحاسبي أساسا على محاسبة المؤسسات التجارية والصناعية مع إهمال النشاطات الاقتصادية الأخرى؛[2]
- لم يعطي المخطط الوطني المحاسبي قوائم محاسبية تحدد الاحتياجات الكمية في تحديد الاستهلاكيات في بادئ الأمر ثم تحديد احتياجات الإنتاج وتوزيعها على الأفراد المجتمع في مرحلة ثانية؛[3]
- صنفت حسابات التسيير حسب طبيعتها بحيث يرى البعض أن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير

صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها؛

- أجمع المختصون على أن اعتماد المخطط الوطني المحاسبي على التكلفة التاريخية كان بعيدا على

(1): مدني بلغيث، اطروحة دكتوراه 2004، اهمية اصلاح النظام المحاسبي في ظل اعمال التوحيد الدولية، جامعة الجزائر-الجزائر، ص 148.
(2): مدني بلغيث، المرجع نفسه، ص 148.
(3): شعيب شنوف، (محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية)، جزء الاول، مرجع سابق، ص 16-17.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تجسيد الواقع الاقتصادي، خصوصا في اقتصاديات ذات معادلات تضخم عالية؛

- اعتمد المخطط الوطني المحاسبي على تفضيل معالجة الأصول اعتمادا على مفهوم الذمة حيث عامل الملكية هو المحدد الرئيسي في إدراج هذه الأخيرة في الميزانية، وهو ما يؤدي إلى تهميش إدراج بعض العناصر التي تستعملها المؤسسة وليست ملكا لها مثل عمليات عقود التأجير؛[4]
- لقد فرض المخطط الوطني المحاسبي الجرد المستمر (الدائم) على كل المؤسسات دون مراعاة إمكانات هذه المؤسسات حيث يعتبر الجرد الدائم مكلف للغاية؛
- طرق حساب وتكوين المؤونات لتدني المخزونات والحقوق لم يتطرق إليها المخطط الوطني المحاسبي بتحديد المعادلات اللازمة؛
- لقد جاءت قواعد التقييم ضمن قواعد سير الحسابات وتعريف الحساب نفسه؛
- لقد انتقد العاملون في مجال المحاسبة افتقاد المخطط الوطني المحاسبي للإطار التصوري؛
- لقد افتقر المخطط الوطني المحاسبي لقوائم مالية هامة مثل جدول تدفقات الخزينة التي تعتبر وسيلة هامة لتسيير الخزينة؛
- ضعف الإفصاح في مخرجات النظام المحاسبي وفق المخطط الوطني المحاسبي حيث اتصفت هذه المخرجات بالسكون مما أدى إلى صعوبة التعامل معها لاسيما في عملية اتخاذ القرارات، والسبب في ذلك أنها تعد على أساس قانوني وضريبي بحث؛
- افتقار المخطط الوطني المحاسبي للنظرة الاقتصادية البحتة لأنه كما ذكرنا أنه كان ذا صبغة قانونية وجاء لخدمة المصالح الضريبية للدولة؛
- غياب النظرة المستقبلية للمخطط الوطني المحاسبي وكذا إغفال عنصر التقديرات والتوقعات الممكنة

وبالتالي فالسمة الأساسية لهذا النظام كانت الجمود لأنه لم يعطي بدائل أخرى تتصف بالمرونة اللازمة للتعامل مع القضايا الاقتصادية الجديد المطروحة على الساحة.

(4): مدني بلغيث، مرجع سابق، ص 151.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الثاني: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي**

إن الأعمال المتعلقة بالإصلاح الجدري للنظام المحاسبي في الجزائر انطلقت بصفة فعلية سنة 1998م بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318. هذه العملية تكلفت بها في البداية هيئة وطنية متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ثم أوكلت فيما بعد إلى هيئة أجنبية متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNCF).

**الفرع الأول: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني:**[5]

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996م باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية. فقد تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني ومحاولة جعله (المخطط) أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات، وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:

- تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- صياغة نظام محاسبي جديد.

**1. استمارات التقييم المخطط المحاسبي الوطني:**[6]

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها .وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999 ، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000م، وقد شملت هذه الأخيرة عدد أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين .

أ- **استمارة الاستبيان الأولى:** اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي

(5): Amel BenyekhlefL, le système comptable Algerien etude comparative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, revue du chercheur N08, Alger, 2010, p26.

(6): Conseil national de la comtabilite, qeustionnaire d'evaluation de plan comptable national. Alger, Juillet 2000.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وكذلك مؤشرات التسيير .أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

**ب- استمارة الاستبيان الثاني:** فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومغلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك التقييم. وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الاستمارتين أولتا اهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

**2. نتائج الاستمارات الاستبيان:**[7]

على ضوء الردود المتحصل عليها، قامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد توصلت اللجنة في هذا التقرير إلى النتائج التالية:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد، شكل وكذا محتوى التقارير المالية الختامية؛
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

وخلاصة القول، أنه من خلال هذا الاستبيان تبنت اللجنة خيار مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة دون تعويضه. مبررها في ذلك الكلفة العالية الناجمة عن عملية الإصلاح، وكذا إرباك الممارسين في الميدان والإضرار بهم.

كما إعتمدت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات ومبادئ توجيهية خاصة بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية.

**الفرع الثاني: أعمال المجلس الوطني الفرنسي:**

لقد توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة سنة2001م، لتسند المهمة بعد ذلك الى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، إثر مناقصة دولية وبتمويل من البنك الدولي.

إن لجنة العمل المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، وبعد دراسة وتمحيص للمخطط الوطني للمحاسبة، قدمت ثلاث خيارات ممكنة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري ليعرض هذه الخيارات على الهيئات الجزائرية المختصة، لتختار أحد السيناريوهات التي ستكون محل دراسة معمقة من طرف لجنة العمل المكلفة لهذا الغرض.

(7): Conseil national de la comtabilite, qeustionnaire d'evaluation de comptable national, Alger, Juillet 2000.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويمكن تلخيص هذه الخيارات الثلاثة فيما يلي:[8]

**الخيار الأول: تعديل بسيط للمخطط الوطني للمحاسبة:** في هذا الخيار، يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط الوطني للمحاسبة، وتنحصر عملية الإصلاح في بعض التحديثات التقنية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي الجزائري.

من مزايا هذا الخيار هو المحافظة على الممارسات المحاسبية للمهنيين، وكذا قواعد التدريس والتكوين، لكن يعاب عليها الإبقاء على نفس النقائص السابقة للمخطط الوطني للمحاسبة، وعدم إيجاد حلول للمشاكل التقنية التي تواجهها المؤسسات.

**الخيار الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع التفتح على الحلول الدولية:** في إطار هذا الخيار، يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط الوطني للمحاسبة مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة وفق المعايير المحاسبية الدولية. ومن هذا تتمكن المؤسسات من عرض حساباتها بطريقة مفهومة ومقبولة من طرف المستثمرين الأجانب وكذا تحسين نظام المعلومات في المؤسسة ككل.

ما يعاب على هذا الخيار هو إمكانية عدم التوافق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة، وكذا تغيير الأدوات البيداغوجية للتكوين.

**الخيار الثالث : تصميم نظام محاسبي جديد وفق المعايير المحاسبية الدولية:** وفق هذا الخيار يتم إعداد طبعة جديدة عصرية للمخطط المحاسبي تستند تماما إلى المفاهيم، المبادئ، القواعد والحلول المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية،مع المحافظة على الخصوصيات الوطنية.

إن هذا الخيار سيؤدي إلى تحول جدري في المحاسبة، هو تقريب النظام المحاسبي الجزائري من الممارسات المحاسبية الدولية، لكنه يتطلب إعادة نظر جذرية في ممارسة مهنة المحاسبة وكذا نظام التدريس والتكوين المنتهجين.

**الفرع الثالث: الخيار المتبني في الإصلاح**

إن الخيار الذي تبنته الجزائر من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بصفته الهيئة الرسمية القائمة على أعمال التقييم والتوحيد المحاسبي في الجزائر، هو الخيار الثالث والمتمثل في تصميم نظام محاسبي جديد مطابق للمعايير المحاسبية الدولية.[9]

(8): شعيب شنوف، (محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية)، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص ص 14-15.
(9): شعيب شنوف، مرجع نفسه، ص 15.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ولقد جاء هذا الاختيار متعاكس تماما مع الخيار الأول المقترح من طرف لجنة المخطط الوطني للمحاسبة المشكلة في إطار المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

وكون مشروع الإصلاح هذا، ممولا من طرف البنك الدولي الذي يفضل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول التي تطلب تمويله، فإننا نعتقد أن ذلك كان له أثره الكبير على توجيه الاختيار الجزائري.

إن عملية الإصلاح هذه، لا سميا الخيار الذي تبناه المجلس الوطني للمحاسبة والمتمثل في إحداث مخطط محاسبي جديد، تدخل في إطار المسار الوطني الرامي إلى تجديد وعصرنة الأدوات والآليات المرافقة للإصلاحات الاقتصادية.

إن هذا المرجع المحاسبي مستوحى في أغلبه من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي تمثل مرجعا عالميا، فهي مطبقة في أكثر من 100 دولة في العالم من بينها دول المجموعة الأوروبية بالإضافة الى أكثر من 120 تنظيما مهنيا في العالم.

## المبحث الثاني: إطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى كل من مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي وكذا المبادئ والفرضيات وفي الأخير أهداف النظام.

### المطلب الأول: التعريف ومجال التطبيق

#### الفرع الأول: تعريف الإطار المفاهيمي:[10]

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[11]

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة، تتمثل فيما يلي:

- تصنيف الكتل المحاسبية إلى مجموعات؛

(10): الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07 – 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 3، ص 3.

(11):Système comptable financier (scf), pages bleues, Alger, 2008, p08.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تحديد الحسابات؛
- وضع القوائم المالية؛
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

وجاءت المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي 08 – 156 لتكمل تعريف الإطار المفاهيمي بأنه[12]

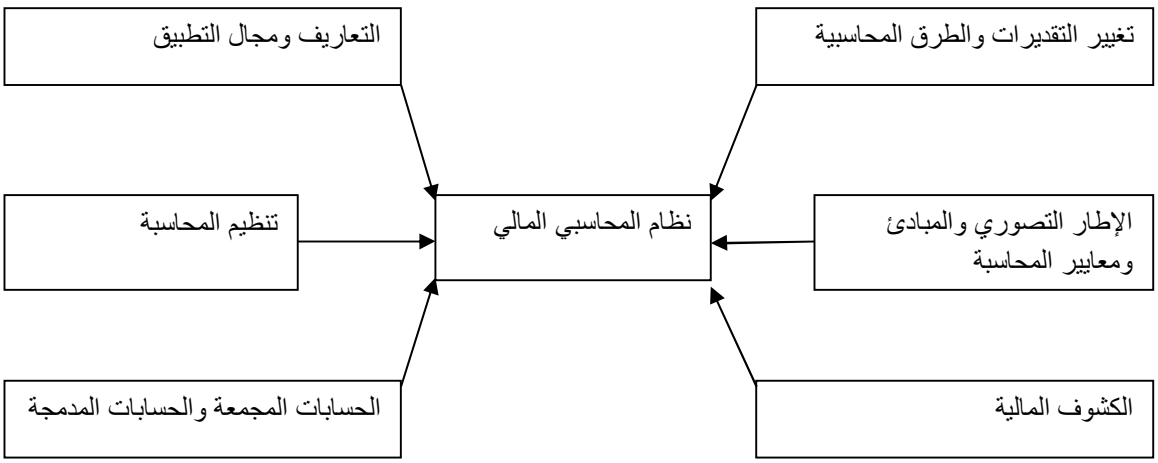
- يعرف المفاهيم والمبادئ المحاسبية، والخصائص النوعية للمعلومة المالية التي من خلالها تعد الكشوف المالية؛
- يعتبر الإطار المفاهيمي مرجعا لوضع معايير جديدة، حيث يعتبر بمثابة الخلفية النظرية لإصدار المعايير؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية ويمكن من خلاله معالجة الأحداث التي لم يرد بشأنها معيار.

وحسب المادة (3) من المرسوم 08 – 156 فالإطار المفاهيمي يهدف إلى المساعدة على:

- تطوير معايير جديدة؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية، والمعدة على أساس المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

من التعريف السابق يمكن استخلاص مكونات النظام المحاسبي المالي كالآتي:

**الشكل رقم (1-1): مكونات النظام المحاسبي المالي**




**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في القانون رقم 07-11 الصادر في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74.**

(12): المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 – 11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، الملدة 02، ص11.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الفرع الثاني: مجال التطبيق:**

لقد حددت المادة الثانية (2) من القانون 07-11 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث يخضع له كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

واستثنت الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

أما الكيانات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي فجاءت وفقا للمادة الرابعة (4) من نفس القانون كما يلي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين الملزمين بنص قانوني.

كما أجازت المادة الخامسة (5) من نفس القانون للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها حد معين، مسك محاسبة مبسطة. تطبيق هذه المادة يتم عن طريق التنظيم.

**المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المالية:**

**الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية:**

في هذه النقطة لم نجد في القوانين الصادرة تحديد للمستخدمين الأساسيين للقوائم المالية "الكشوف المالية" صراحة، بل أشارت إلى المستخدمين بصفة عامة دون أن تذكرهم على وجه التحديد وهذا برأينا نقص في النظام المحاسبي المالي لأن الأطر الأخرى قد نصت إلى ابعد من ذكر المستعملين، فقد تم ترتيبهم حسب درجة ومستوى الإفادة من المعلومات المالية على أساس تفضيلات منطقية، كما حددت حتى حاجات المستعملين للمعلومة نفسها حسب كل فئة. ويمكن تلخيص مستعملي القوائم المالية في جدول كما يلي:

**الجدول رقم (1-1): مستعملو القوائم المالية ونوع المعلومات التي يحتاجونها**

| مستعملي القوائم المالية | نوع المعلومات |
|---|---|
| المستثمرون (المساهمين) | المخاطر والعائدات |
| العاملين | الاستقرار وربحية المؤسسة |
| المقرضين | سداد القروض والفوائد المترتبة عند الاستحقاق |
| الزبائن | إستمرارية المؤسسة في النشاط |
| الدولة والهيئات العمومية | توزيع الموارد، تحديد السياسات الضريبية |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | |
|---|---|
| الجمهور | المساهمة في الاقتصاد المحلي، فرص العمل، الاتجاهات والتطورات الحديثة للمؤسسة |

**المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، طبعة 2010، ص 50.**

أما بالنسبة لأهداف القوائم المالية فقد تم الإشارة إليها صراحة وهذا من خلال القانون 07 – 11 والمرسوم رقم 08 – 156، حيث نصت المادة الرابعة (4) من القانون المذكور أعلاه أن الكشوف المالية "القوائم المالية" يجب أن تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

أما المادة السادسة والعشرين (26) من نفس القانون فقد جاء فيها أن القوائم المالية يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما يجب أن تعكس القوائم المالية كل الأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه، وفي المادة التاسعة والعشرون (29) من القانون 07 – 11 فقد جاء ذكر فيها لضرورة أن تسمح القوائم المالية بإجراء مقارنة للمعلومات الواردة في السنة الحالية مع السنة الماضية للكيان.

وخلاصة لهذا فإن لكل قائمة مالية هدف معين، فالميزانية يجب أن تعطينا صورة صادقة ووفية للمركز المالي للكيان، أما حساب النتائج فالهدف منه هو إعطاءنا صورة صادقة ووفية عن أداء الكيان ونجاعته، في حين جدول تدفقات الخزينة يعطينا معلومات حول خزينة الكيان ومدى قدرته على توفير سيولة، أما جدول تغير الأموال الخاصة فيجب أن يبرز لنا كامل التغييرات في الأموال الخاصة، وكل الشروحات والتفاصيل التي يمكن أن تكون مهمة لتسهيل قراءة وفهم القوائم المالية يجب أن تعرض في الملحق الذي يقدم كذلك الطرق والقواعد المستعملة لإعداد هاته القوائم.

**الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية:**

إن إعطاء صورة صادقة ووفية للكشوف المالية "القوائم المالية" للكيان وإبراز الحقيقة الاقتصادية له، لا يتأتى إلا من خلال مراعاة جملة من الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها المعلومات المالية التي على أساسها أعدت القوائم المالية، بالتالي فقد حرص المشرع الجزائري على تحديد جملة هذه الخصائص لكن عرضه كان بطريقة اقل ما يقال عنها أنها تفتقد للتنظيم والدقة اللازمة وهذا حسب ما ورد في القانون رقم 07 – 11 وكذا المرسوم رقم 08 – 156.

وتتمثل هذه الخصائص في:[13]

1– الملائمة: تكون المعلومة المالية ملائمة إذا أثرت على المستعملين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية

(13): Tazdait Ali, Maitrise du Système Comptable Financier, 1ere Edition ACG, Alger, 2009, p 23 et24.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وهذا لمساعدتهم على تقييم الأحداث أو الوقائع الماضية، أو الحاضرة وكذا المستقبلية، ترتبط بخاصية الملائمة الأهمية النسبية وطبيعة المعلومة في حد ذاتها.

2- المصداقية: تعتبر المعلومة ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء وكانت عملية تقديم أو عرض المعلومة قد تم على أساس الخصائص والأسس التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة؛
- أن يراعى تقديم الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحياد؛
- الحيطة؛
- الكمال.

3- القابلية للمقارنة: تكون المعلومة ذات قابلية للمقارنة إذا أعدت وعرضت بطريقة متناسقة لتسمح للمستعملين بإجراء المقارنات الضرورية عبر الزمن "من دورة إلى آخري" وبين الكيانات، إن القابلية للمقارنة لا تتأتى إلا من خلال ثبات طرق المقارنة وكذا طريقة عرض الحسابات وبالتالي:

- يجب أن يكون كل عنصر من الميزانية وحساب النتائج وجدول تغيرات الخزينة معروض بطريقة تمكننا من مقارنته مع السنة الماضية،
- يجب أن تكون الملاحق فيها معلومات تسمح بمقارنتها مع السنة الماضية سواء كانت معلومات عددية أو وصفية.

وعليه في حالة تغيير طريقة تقييم أحد عناصر الكشوف المالية فيتوجب هنا أن نعيد تقييم هذا العنصر في السنة الماضية، حتى تتسنى لنا المقارنة.

4- قابلية الفهم: تعني أن تكون المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية سهلة الفهم مباشرة من قبل المستعملين الذين تتوفر لديهم ارادة دراسة المعلومة ومعرفة معقولة بالأعمال والمحاسبة، ويبقى هذا المصطلح غامضا وصعب التطبيق في الواقع الملموس.[14]

**المطلب الثالث: الفروض الأساسية والمبادئ المحاسبية**

**الفرع الأول: الفروض الأساسية لإعداد الكشوف المالية:**

من خلال ما جاء في النصوص القانونية الصادرة فإننا نستطيع أن نحدد فرضين وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 08-156:[15]

1- محاسبة الالتزام:

(14): محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية، pages bleues، الجزائر، طبعة 2010، ص 52.

(15): المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادتين 06 – 07، ص11.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، بتعبير آخر تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة، تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.[16]

2- استمرارية النشاط:

على معدي الكشوف المالية "القوائم المالية" أن يأخذوا بعين الاعتبار أثناء تسجيلاتهم المحاسبية كون أن الكيان يعمل على المدى البعيد وهذا يضمن ثبات الطرق المحاسبية حيث تتم كافة التعاملات بصفة عادية، أما إذا كان هناك مؤشرات تدل على إمكانية توقف الكيان عن نشاطه قبل صدور الكشوف المالية فالأمر هنا يختلف، إذ على معدي الكشوف المالية أن يتبعوا طرق النصفية لبعض عناصر الكشوف المالية في حالة تأكد هذه المؤشرات، وفي حالة عدم التأكد يجب أن يفصح عن إمكانية التوقف عن النشاط في الملاحق دون تعديل للكشوف المالية.[17]

وبما أن المحاسبة هنا محاسبة التعهد فقد جاء في القانون أن الكشوف المالية يجب أن تصدر تحت المسؤولية الكاملة للمسيرين وبالتالي هذا قيد إيجابي على الكشوف المالية للكيان وهذا وفقا للمادة السابعة والعشرون (27) من القانون 07-11.

**الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية:**

ترسم المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية، والمبادئ المحاسبية هي عبارة عن إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف أو موقف معين. كما يتم استخدمها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية.

يتم سرد هذه المبادئ وفقا لما ورد في النصوص القانونية وهي كالأتي:

1- الأهمية النسبية: ويعني أن الأهمية النسبية لمعلومة معينة تعتبر جوهرية لدرجة أنها تؤثر في القرار والتقدير المالي، وبالتالي فإن القدرة على تسيير الأحداث وتصنفيها والحكم عليها إذا كانت مهمة نسبيا أولا يعتبر عامل مهم لإظهار صورة وفية للكيان، وعليه فإنه بإمكاننا عدم تطبيق المعايير على العناصر التي لا أهمية لها، ومنه يجب على المسيرين ومعدي القوائم المالية أن يوازنوا بين منافع المعلومة والتكاليف المتكبدة من أجل توفير هاته المعلومة[18].

2- مبدأ استقلالية الدورات:[19]

(16): محمد بوتين، مرجع سابق، ص 52.

(17): ن.حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس دار البيضاء، الجزائر، 2012، ص ص 21-22.

(18): سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 25.

(19): Bernard Raffournier, Les Normes Comptables Internationales (IAS/IFRS), 2 Editions economisa paris, france, 2005, p18.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

حتى يتحقق هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون هناك استقلالية بين الدورات بمعنى أن الكشوف المالية للسنة الحالية يجب أن تعرض نتيجة مستقلة عن السنة الماضية،وكذا السنة التي تليها وفي حالة وقوع أحداث في الفترة ما قبل تاريخ الإقفال الدورة وعرض الكشوف المالية ولهذه الأحداث تأثير على نتيجة الدورة فإنه يجب على معدي الكشوف المالية إدراج "تسجيل" هاته الأحداث أما اذا لم يكن لها تأثير على عناصر الكشوف المالية فيكن الإفصاح عنها في ملاحق بغية إعطاء صورة الصادقة للكيان.

3- مبدأ الحيطة والحذر:

يتوجب على معدي الكشوف المالية الحيطة والحذر عند إعداد تقديراتهم لأحداث مشكوك فيها ولهذا يجب التعامل مع هذه الأحداث بعقلانية، من أجل تجنب تراكم تسجيل الديون والأعباء في دورة خاصة ولما تحقق هذه الأحداث في الواقع، فإنها سوف تؤدي إلى انخفاض في النتيجة.[20]

4- مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية:

يجب أن يكون هناك توافق سواء في إعداد القوائم المالية أو عرضها لهذا يجب أن نعمل بطريقة واحدة في كل الفترات والدورات لأنه أي تغيير في طرق سوف يؤدي حتما إلى تغير في نتائج تصبح مقارنة النتائج من سنة إلى الأخرى صعبة إلا انه في بعض الأحيان يتحتم علينا تغيير طريقة ما وهذا لا يتم إلا بتحقق شرطين اثنين هما:

- إظهار صورة صادقة للكيان وتحسين نتائجه،
- وجود نص قانوني يسمح بتغيير الطرق المحاسبية.

5- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

حسب هذا المبدأ فإن التسجيلات المحاسبية تتم بتغليب الطبيعة والواقع الاقتصادي والمالي على المظهر القانوني، أي أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، وخير مثال على هذا هو عقود التمويل التأجيرية حيث تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من الناحية القانونية وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.[21]

6- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع على أساس صاف لهاته العناصر. كما يمكن إجراء مقاصة في أحد عناصر الأصول المالية وعنصر الخصوم المالية ويتم إدراج الصافي في الميزانية إذا وفقط:[22]

(20): Robert Obert, pratique des normes IAS/IFRS, dunod, Paris, 2002, p53.
(21): شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 2، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 23.
(22): Tazdait Ali, OP, cit, p22.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- كان للكيان حق قانوني يمنحه امتياز إجراء المقاصة والتسجيل بالصافي؛
- كان مقررا مند الأول إجراء مقاصة للعنصرين على أساس الرصيد الصافي، وبتحقيق الأصل وإطفاء الخصم في آن واحد.

7- مبدأ القيد المزدوج:

إن كل الكتابة المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والأخر دائن، مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث ألاقتصادية ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

8- مبدأ الفترة المحاسبية:[23]

عادة ما تكون هذه الفترة محددة بسنة مالية يتم إقفالها في 31 ديسمبر، أما في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، يسمح للكيان بتقديم الكشوفه المالية في فترة أقل أو أكبر من السنة بشرط أن:

- يبين الكيان في كشوفه الفترة التي حددها؛
- يعطي الأسباب التي جعلته يغير مدة الفترة.

9- مبدأ الوحدة "الكيان":

يعتبر الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن الكيان له شخصية معنوية حسب القانون وهذا أن أي أصل أو خصم مدرج في كشوف الكيان يجب أن يكون منفصلا عن عناصر مالكيه وكذلك بالنسبة للأعباء والنواتج.

كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

10- مبدأ التمثيل الصادق:

يجب أن تعطي الكشوف المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه وكذا التغير في وضعية خزينته.

يكمن مفهوم التمثيل الصادق في احترام المبادئ والالتزام بتقديم كل معلومة ذات منفعة وملائمة للسماح أن يكون للغير تصور حقيقي عن الحقيقة الاقتصادية للكيان من خلال بياناتها المالية.[24]

11- مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية للدورة مع الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها.

هذا الجدول يلخص لنا مجمل المبادئ المحاسبية المنصوص عليهم في النظام المحاسبي المالي.

(23): Système Comptable Financier (scf), OP, cit, p 16.

(24): هوام جمعة، محاسبة معمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير الحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص34.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**الجدول رقم (1-2): المبادئ المحاسبية المنصوص عليها فيSCF ومرجعها**

| الرقم | المبدأ المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي | المرجع في النصوص scf |
|---|---|---|
| 01 | مبدأ الأهمية النسبية | المادة 11 من المرسوم 08/156 |
| 02 | مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية | المادتين 06 و12 من المرسوم 08/156 |
| 03 | مبدأ الحيطة | المادة 14 من المرسوم 08/156 |
| 04 | مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية | المادة 15 من المرسوم 08/156<br>المادتين 37 و40 من القانون 07/11 |
| 05 | مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني | المادة 18 من المرسوم 08/156 |
| 06 | مبدأ عدم المقاصة | المادة 15 من القانون 07/11 |
| 07 | مبدأ القيد المزدوج | المادة 16 من القانون 07/11 |
| 08 | مبدأ الفترة المحاسبية | المادة 30 من القانون 07/11 |
| 09 | مبدأ الوحدة "الكيان" | المادة 09 من المرسوم 08/156 |
| 10 | مبدأ التمثيل الصادق | المادة 26 من القانون 07/11<br>المادة 19 من المرسوم 08/156 |
| 11 | مبدأ وهمية الميزانية الافتتاحية | المادة 17 من المرسوم 08/156 |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي (SCF).**

**الفرع الثالث: الاتفاقيات المحاسبية:**

لقد وردت كلمة الاتفاقية في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي في موضعين إثنين هما:

1- اتفاقية الوحدة النقدية:

لقد جاء في المادة العاشرة (10) من المرسوم رقم 08 – 156 ما يلي:

- يعتبر الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل المعاملات الكيان؛
- يتم قياس المعلومات المالية والأحداث بالدينار الجزائري؛
- لا ندرج في الكشوف المالية إلا التعاملات التي يمكن تقويمها نقدا؛
- يمكن أن تتضمن الملاحق معلومات غير مالية غير أن أثرها يكون مالي.

2- اتفاقية التكلفة التاريخية:[25]

يعتمد التقييم المحاسبي على التكلفة التاريخية منصوص عليها في المادة السادسة عشر (16) من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية

(25): هوام جمعة، مرجع نفسه، ص 35.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أنه هناك بعض الأصول والخصوم التي تقيم بقيمها الحقيقية.

## المطلب الرابع: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

### الفرع الأول: أهمية النظام المحاسبي المالي:

تتمثل أهميته فيما يلي:[26]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للكيان؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، بما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم من تحسين تسيير الكيان من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف بما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للكيان؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا لما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للكيان؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي مطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبي العالمية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في الكيان؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول الكيان بإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، بما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

### الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي:[27]

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي:

- ترقية النظام المحاسبي المالي ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول الأخرى من تطبيق هذا النظام؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛

(26) : برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، أطروحة ماجستير، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، سنة2011-2012، ص ص 108-109.
(27): مرجع نفسه، ص ص 109-110.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- محاولة جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على النمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الأخريين حول مصدقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعليين في السوق المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني تتسم بالموضوعية والموثوقية؛
- توفر ترقية لتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموعة تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

## المبحث الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م

بعدما تم التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي وإلى الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، سنتناول في هذا المبحث دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني،

وسنتطرق إلى أهم التطورات والاختلافات الموجودة في الإطار المفاهيمي، الإطار المحاسبي، والقوائم المالية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الأول: من حيث الإطار المفاهيمي:**

**الفرع الأول: مجال التطبيق:**

حسب المخطط المحاسبي الوطني يلتزم بتطبيقه كل من: الهيئات العمومية، الصناعية والتجارية والمؤسسات الاقتصادية والمؤسسات الهادفة إلى الربح.

بينما النظام المحاسبي يطبق إجباريا على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري، كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص أو المختلط، كل قطاع يقوم بإنتاج سلع وخدمات بالإضافة إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

**الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية:**

تم تبني مبدأ جديد في النظام المحاسبي المالي يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل عقود الإيجار التمويلية.

**الفرع الثالث: الإطار المحاسبي:**

من خلال مخطط الوطني المحاسبي الجزائري النسخة 35-75 لا يوجد إطار تصوري للنظام المحاسبي في حين النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية 74 تم خلق إطار محاسبي تصوري يتضمن القواعد والمبادئ ومجال وميكانيزمات تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.

**المطلب الثاني: من حيث الحسابات:**

**جدول رقم (1-3): مقارنة بين الحسابات في PCN وفي SCF**

| الأصناف | 75-35-PCN | SCF | الملاحظة |
|---|---|---|---|
| الصنف 1 | الأموال الخاصة:<br>10 رأس المال الاجتماعي | حسابات رؤوس الأموال:<br>10 رأس المال والاحتياطات<br>101 رأس المال الخاص<br>103 منح مرتبطة بالأموال الاجتماعية<br>104 فرق التقدير<br>105 فرق إعادة التقدير | نلاحظ من خلال النظام المحاسبي المالي أن الصنف الأول يم الأموال |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 106 احتياطات<br>107 فرق الموازنة (فرق إعادة تقييم السندات)<br>108 حساب المستغل<br>109 رأس المال المسجل غير المطلوب<br>11 حساب محول من جديد<br>12 حساب نتيجة الدورة<br>13 حساب الأعباء والإيرادات المؤجلة<br>15 حساب مؤونات الأعباء خصوم، غير متداولة<br>16 حساب الديون<br>17 حساب الديون متعلقة بالمساهمات<br>18 مابين الوحدات والفروع | الخاصة بالإضافة إلى الفروق بحيث تم اعتماد مبدأ الإستحقاقية في التصنيف وهذا ما كان معمول به في التحليل المالي. |
| | 11 رأس المال الفردي<br>12 علاوات الإصدار<br>14 إعانات الاستثمار<br>15 فرق إعادة التقدير<br>17 مابين الوحدات<br>18 نتيجة رهن التخصيص<br>19 مؤونات الأعباء والخسائر | | |
| الصنف 2 | الاستثمارات:<br>20 مصاريف إعدادية<br>21 قيم معنوية<br>22 أراضي<br>24 تجهيزات الإنتاج<br>25 تجهيزات إجمالية<br>28 استثمارات قيد الانجاز<br>29 إهتلاك الاستثمار | حسابات التثبيتات:<br>20 التثبيتات غير المعنوية<br>203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت<br>204 برمجيات المعلوماتية وما شبهها<br>205 الامتيازات والحقوق المماثلة الإيرادات والرخص والعلامات<br>207 فارق الشراء<br>208 التثبيتات المعنوية الأخرى<br>21 التثبيتات العينية–المادية<br>211 أراضي<br>212 تهيئات أراضي<br>213 مباني<br>215 تركيبات تقنية ومعدات وأدوات صناعية<br>218 التثبيتات العينية الأخرى مثل وسائل النقل وتجهيزات | نلاحظ إلغاء المصاريف الإعدادية كما نجد أن الحقوق الخاصة بالتثبيتات القيم التالية تصنف حسب الأصول غير المتداولة مثل الميزانية المالية في التحليل المالي في حين أن هذه الحقوق كانت تسجل في الصنف الرابع من خلال PCN. |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | مكتب.....الخ<br>22 تثبيتات المتنازل عنها<br>23 التثبيتات الجاري انجازها<br>26 مساهمات والديون الدائنة الملحقة بالمساهمات<br>27 التثبيتات المالية الأخرى<br>28 إهتلاك التثبيتات<br>29 تدني قيمة التثبيتات | |
| الصنف 3 | المخزونات:<br>30 بضائع<br>31 مواد أولية ولوازم<br>33 إنتاج نصف مصنع<br>34 إنتاج جاري<br>35 إنتاج تام الصنع<br>36 فضلات ومهملات<br>37 مخزون لدى الغير<br>38 مشتريات<br>39 مؤونات نقص المخزونات | حسابات المخزونات و المنتجات الجاري العمل بها:<br>30 بضائع<br>31 مواد ولوازم<br>32 تموينات أخرى<br>321 المواد المستهلكة<br>322 اللوازم المستهلكة<br>326 الأغلفة<br>33 المنتجات الجارية (قيد الانجاز)<br>34 إنتاج الخدمات الجاري<br>35 إنتاج مصنع من طرف المؤسسة<br>351 إنتاج وسيط<br>355 إنتاج تام<br>358 إنتاج متبقى أو مواد قابلة للاسترجاع<br>36 المخزونات المتآتية من التثبيتات<br>37 المخزونات الخارجية التي هي في طريق المستودع او في المخزنة<br>38 المشتريات المخزنة<br>39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ | نلاحظ أن حساب 35 في النظام المحاسبي المالي يضم الحسابات 33، 34 و35 في المخطط الوطني المحاسبي بالإضافة إلى إلغاء طريقة LIFO في تقييم المخزونات |
| الصنف 4 | الحقوق:<br>40 حسابات الخصوم المدينة | حسابات الغير:<br>40 الموردون والحساب الملحقة | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 42 حقوق الاستثمارات<br>43 حقوق المخزونات<br>44 حقوق لدى الشركاء والشركات الحليفة<br>45 تسبيقات على الحساب<br>46 تسبيقات الإستغلال<br>48 النقديات<br>49 مؤونة نقص الحقوق | 401 موردو المخزونات والخدمات<br>403 مورد السندات الواجب دفعها<br>404 مورد التثبيتات<br>405 مورد والتثبيتات السندات المطلوب دفعها<br>408 مورد الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها<br>409 الموردون المدينون<br>41 الزبائن والحسابات الملحقة<br>411 الزبائن<br>413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها<br>416 الزبائن المشكوك فيهم<br>417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري انجازها<br>418 الزبائن المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد<br>419 الزبائن الدائنون<br>42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم<br>421 المستخدمون الأجور المستحقة<br>422 أموال الخدمات الاجتماعية<br>423 مشاركة الأجزاء في النتيجة<br>425 المستخدمون التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة<br>426 المستخدمون الودائع المستلمة<br>427 المستخدمون الاعتراضات على الأجور<br>428 المستخدمون الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها<br>43 الهيئات الاجتماعية والحسابات<br>431 الضمان الاجتماعي | نلاحظ أن حسابات الغير في النظام المحاسبي المالي تضم حسابات الحقوق وحسابات الديون في PCN |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 432 الهيئات الاجتماعية الأخرى<br>438 الهيئات الاجتماعية الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها<br>44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة<br>441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها<br>442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى<br>443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية<br>444 الدولة–الضرائب على النتائج<br>445 الدولة–الرسوم على رقم الأعمال<br>446 الهيئات الدولية<br>447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة<br>448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها<br>45 المجمع والشركاء<br>451 عمليات المجمع<br>455 الشركاء–حسابات الجارية<br>456 الشركاء–العمليات عن رأس المال<br>457 الشركاء–الحصص الواجب دفعها<br>457 الشركاء–العمليات التي تمت بالاشتراك معا او في تجمع<br>46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون<br>462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات | من خلال النظام المحاسبي المالي يمكن أن تكون أرصدة الصنف الرابع أرصدة مدينة أو أرصدة دائنة وهذا على حسب طبيعة الحساب |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 464 الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة وأدوات مالية مشتقة<br>465 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقول توظيفية وأدوات مالية مشتقة<br>467 الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة<br>468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها<br>47 الحسابات الانتقالية والانتظارية<br>48 الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات<br>481 مؤونات الخصوم الجارية<br>486 الأعباء المعاينة مسبقا<br>487 نواتج معاينة مسبقا<br>49 نقص القيمة في حسابات الغير<br>491 نقص قيمة حسابات الزبائن<br>495 نقص قيمة حسابات الشركاء والمجمع<br>496 نقص قيمة في الحسابات المدينين المختلفين<br>498 نقص قيمة عن حسابات أخرى للغير | |
| الصنف 5 | الديون:<br>50 حساب الأصول الدائنة<br>52 ديون الاستثمار<br>53 ديون مخزونات<br>54 مبلغ منخفض به بحساب<br>55 ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة<br>56 ديون الاستغلال<br>57 تسبيقات التجارية<br>58 ديون مالية | الحسابات المالية:<br>50 القيم المنقولة للتوظيف<br>51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها<br>52 الأدوات المالية المشتقة<br>53 الصندوق<br>54 وكالات التسبيقات والاعتمادات<br>58 التحويلات الداخلية<br>59 خسائر القيمة عن الأصول المالية | يضم الصنف الخامس الحسابات المالية ويمكن أن تكون أرصدة مدينة أو دائنة |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| الصنف 6 | الأعباء:<br>60 بضائع مستهلكة<br>61 مواد ولوازم مستهلكة<br>62 خدمات<br>63 مصاريف المستخدمون<br>64 ضرائب ورسوم<br>65 مصاريف مالية<br>66 مصاريف متنوعة<br>68 حصص الاهتلاكات والمخصصات<br>69 أعباء خارج الاستغلال | الأعباء:<br>60 المشتريات المستهلكة<br>61 خدمات خارجية<br>63 مصاريف المستخدمين<br>64 ضرائب ورسوم<br>65 مصاريف أخرى وظيفية<br>66 المصاريف المالية<br>67 الأعباء الاستثنائية<br>68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيمة<br>69 الضرائب على الأرباح | نلاحظ من خلال النظام المالي المحاسبي أصبح من الضروري تصنيف الأعباء حسب الوظيفة بالإضافة إلى تصنيفها حسب طبيعتها |
| الصنف7 | الإيرادات:<br>70 المبيعات<br>71 إنتاج مباع<br>72 إنتاج مخزون<br>73 إنتاج المؤسسة لذاتها<br>74 أداء خدمات<br>75 تحويل أعباء الإنتاج<br>76 إيرادات مالية<br>77 إيرادات متنوعة<br>78 تمويل أعباء الاستغلال<br>79 إيرادات خارج الاستغلال | المنتجات:<br>70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة<br>700 مبيعات بضائع<br>701 بيع منتجات تامة الصنع<br>702 بيع منتجات وسيطة<br>703 بيع منتجات متبقية<br>704 مبيعات الأشغال<br>705 مبيعات الدراسات<br>706 تقديم خدمات أخرى<br>708 منتجات الأنشطة الملحقة<br>709 التخفيضات والتنزيلات الخصومات الممنوحة<br>72 الإنتاج المخزون أو المسحوب من التخزين<br>73 الإنتاج المثبت<br>74 إعانات الاستغلال<br>75 المنتوجات العملياتية الأخرى<br>76 المنتجات المالية<br>77 العناصر غير العادية المنتجات | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 78 استرجاعات عن الخسائر القيم والمؤونات | |
| الصنف 8 | النتائج:<br>80 الهامش الإجمالي<br>81 القيمة المضافة<br>83 نتيجة الاستغلال<br>84 نتيجة خارج الاستغلال<br>88 النتيجة الصافية | الأصناف 0، 8، 9 تستعمل في محاسبة التسيير من خلال المحاسبة التحليلية | تم إلغاء الصنف الثامن من خلال النظام المحاسبي المالي |

**المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، طبعة 2009، ص ص 27-34.**

**المطلب الثالث: من حيث القوائم المالية:**

**جدول رقم (1-4): مقارنة بين القوائم المالية وفق "PCN" والقوائم المالية وفق "SCF"**

| النظام المحاسبي المالي | المخطط المحاسبي الوطني |
|---|---|
| تتكون القوائم المالية من:<br>الميزانية (أو جدول الوضعية المالية)؛<br>حساب النتائج (أو جدول النتيجة الشاملة)؛<br>جدول تدفقات الخزينة؛<br>جدول تغيرات الأموال الخاصة؛<br>ملحق الكشوف المالية. | تتكون القوائم المالية من:<br>الميزانية؛<br>حسابات النتائج؛<br>جداول ملحقة. |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008م متضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.**

لقد كشفت هذه المقارنة عن الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر، نظرا لنقائص عديدة التي يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني التي كل جوانبه كتصنيف الحسابات وقوائم المالية.... وبالتالي أصبحت المعلومات المالية التي ينتجها المخطط المحاسبي لا تتماشى مع الظروف والتحولات الحالية للاقتصاد الجزائري هذا ما إستدعى إلى تبني النظام المحاسبي المالي يضمن لنا الحصول على معلومات مالية صادقة وقابلة للمقارنة كما تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## خلاصة الفصل:

كان للتوجه الاقتصادي الجديد للبلاد تأثير مباشر على ضرورة مراجعة وإصلاح الإطار المحاسبي الساري المفعول في الجزائر مند سنة 1975م. لأن هذا الأخير اثبت عجزه عن مواكبة التطورات المتسارعة والحاصلة في المجتمع الجزائري.

هذا ما جعل الجزائر تفكر في إصلاح منظومتها المحاسبية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث يشكل هذا النظام تغييرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية.

خلال هذه الفترة تم تبني النظام المحاسبي المالي، وتطبيقه شمل كافة المؤسسات الجزائرية رغم النقائص المسجلة فيه، يمكن القول أن هذا النظام قد جاء مؤطرا بقانون رقم 07-11 وكذا مرسوم تنفيذي رقم 08-156 نعتقد أنهما يمثلان إلى حد كبير الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي، أما القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 26 جويلية 2008م فيمكن اعتباره بمثابة المعايير الخاصة بتطبيق هذا النظام المحاسبي، لاسيما وأنها قد حددت طرق محاسبة وتقييم وعرض القوائم المالية، وكذا وضعت مدونة حسابات وبينت كيفيات استعمالها.

ويكمن دور النظام المحاسبي المالي في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية وواقع الكيان بكل صدق وموضوعية، مما يعطي انطباع دقيق وصورة حية تساعد مستعملي القوائم المالية من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأخذ القرارات الرشيدة، المشكل المطروح هنا هو دور النظام المحاسبي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل المالي.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الفصل الثاني

**تمهيد:**

بعدما تم التطرق الى أعمال الإصلاح المحاسبي وإلى الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي في الفصل الأول، سنتناول في هذا الفصل مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا من خلال تبيان أهم التغييرات والإيضافات التي جاء بها هذا الأخير من أجل تحسين جدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج بالإضافة إلى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي خاصة بعناصر المعلومات المالية التي تعبر هذه الأخيرة بصدق عن المركز المالي للكيان مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.

أما عن أهم ما جاء في هذا الفصل فكان كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزانية وجدول حسابات النتائج؛

المبحث الثاني: : المبادئ العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي؛

المبحث الثالث: أهم التحسينات التي أضافها النظام المحاسبي المالي إلى كل من الميزانية وحساب النتائج.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الميزانية وجدول حسابات النتائج

### المطلب الأول: قواعد إعداد وتقديم القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية[1]:

- القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة.

الكشوف المالية الخاصة بالكيانات الغير صغيرة تشتمل على:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

- تنتج الإعتبارات الواجب أخدها في الحسبان في إعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهده المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى إتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى إتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل؛
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله ؛

- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية. كما تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية. ويمكن القيام بتقريب المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

(1): Système comptable financier (scf), opcit, p p 65-66.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- كما يتم تحديد كل عنصر من مكونات القوائم المالية بوضوح مع تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري الخاص بالكيان؛
- طبيعة الكشوف المالية(حسابات فردية، أو حسابات مدمجة أو الحسابات المركبة)؛
- تاريخ الاقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان ومقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان ونشاط البلد الذي سجلت فية؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الدي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة ؛

- توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وهي:

- كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي؛

وفي حالة تعدر إجراء مقارنة بسبب إختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

**المطلب الثاني: الميزانية أو جدول الوضعية المالية**

سوف يتم التطرق لمفهوم الميزانية، أهميتها، والمعلومات الواجب إظهارها في الميزانية.

**الفرع الأول: مفهوم الميزانية:**

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ اعداد القائمة )، وعليه فهي تشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية.

تعرض الميزانية كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصورة منفصلة، ويبرز هذا العرض من خلال الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول[2]. (الملحق رقم 01)

(2): لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية؛ ageP Bleues، الجزائر، 2010، ص ص 170-171.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**في فصل الأصول: الملحق رقم (1-1)**

التثبيتات المعنوية؛

التثبيتات العينية؛

الاهتلاكات؛

المساهمات؛

الاصول المالية؛

المخزونات؛

أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

الزبائن، المدينين الأخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبة مسبقا)؛

خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

**في فصل الخصوم: الملحق رقم (1-2)**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ اقفال السنة المالية، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية والتي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الأخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

**في حالة الميزانية المدمجة:** تعني الميزانية المدمجة، الميزانية الكلية والمتكونة من مجموع ميزانيات الفروع حيث يتم الادماج عن طريق جمع الحسابات في ميزانية المؤسسة الأم، وتضم الميزانية المدمجة بالإضافة الى ما سبق تعيينه:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛
- الفوائد ذات اقلية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يبرز عرض الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

**تعاريف:**

- أصول جارية (Actif courant): هي أصول تترقب المؤسسة إمكانية انجازها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي.
- أصول غير جارية (Actif non courant): هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة، مثل التثبيتات العينية والمعنوية أي كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد.
- خصوم جارية (Passif courant): هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب ان تتم تسويتها في غضون الاشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ اقفال السنة المالية.
- الخصوم غير الجارية (Passif non courant): تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.
- الأموال الخاصة : وتمثل الفرق بين مجموع أصول الكيان والخصوم الغير جارية والجارية.

**معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق المكمل[3]:**

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الإحتياطات؛
- الحصص لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والمدينة؛
- مبالغ للدفع والاستلام؛
- الشركة الأم؛
- الفروع؛
- الكيانات المساهمة في المجمع؛
- جهات اخرى (مساهمين، مسيرين...)؛
- في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم؛
- عدد الاسهم المرخصة، الصادرة، غير المحررة كليا؛
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل اذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
- تطور عدد الاسهم بين بداية ونهاية السنة المالية؛
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، الفروع والمؤسسات المشاركة؛
- الأسهم في شكل احتياطات للاصدار في إطار خيارات أو عقود البيع؛

(3): القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 يوليو 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، المادة رقم 220-3، ص ص 23-24.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم؛
- مبلغ التوزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)؛
- وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع والاستلام.

**الفرع الثاني: أهمية الميزانية:**

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملا ك على صافي أصول المؤسسة. ومن خلال مساهمتها فى عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي[4]:

- حسابات تقييم معدلات العائد ؛
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة؛
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

**الفرع الثالث: عرض الميزانية المحاسبية:**

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن :الأصول، الخصوم والأموال الخاصة. ويتم تنظيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية وعناصر غير جارية وفقا لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية (الملحق رقم 1). ويتم ترتيبها وفقا للبنية الهيكلية التالية:

**1. الأصول:**

يصنف النظام المحاسبي المالي إلى: أصول جارية وتثبيتات (أصول غير جارية)، وحسب المادة 20و21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فان الأصول تتكون من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية. كما تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فانها تشكل أصولا جارية[5].

**1.1: الأصول غير الجارية:** وهي الأصول التى تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأنه يتم تحقيقها خلال الاثنى عشر شهرا إبتداء من تاريخ الاقفال، أو تلك الأصول الموجهة

([4]): محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولي، الأوراق الزرقاء، الجزائر، طبعة 2010، ص 26.

([5]): الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في جمادى الاولى عام 1429 الموافق ل 28 ماي 2008م، ص 13.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية[6]. وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- التثبيتات الغير مادية: وهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة فى إطار أنشطتها العادية. ويقصد بها تلك التثبيتات المعنوية التى تحتوي على العموم على تراخيص أو إجازات الإستعمال ،المحلات التجارية المكتسبة ،العلامات التجارية ،البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابة، فارق الإقتناء (goodwill)الخ[7].
- التثبيتات المادية: وهو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الانتاج، تقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض ادارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية [8].

وتشمل كل من : الأراضي، تهييئات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعة بالإضافة إلى القيم المادية الأخرى.

- التثبيثاث فى شكل امتياز: وهي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له). ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبة شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيد خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[9].
- التثبيتات الجاري انجازها: هي التثبيتات المادية أو غير المادية التى لا زالت لم تكتمل بعد فى انجازها، أي أنها في الواقع انجازات الهدف منها أن تكون فى النهاية تثبيتات. فهي اذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي[10].
- التثبيتات المالية: ويقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثني عشر شهرا، نميز بين[11]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها:

---

([6]): ن. حاج علي، مرجع سابق، ص 27.
([7]): عاشور كاتوش، المحاسبة العامة اصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011، ص 94.
([8]): الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سابق، المادة 1.121، ص 8.
([9]): عاشور كاتوش، مرجع سابق، ص 102.
([10]): المرجع نفسه، ص 104.
([11]): الجريدة الرسمية، العدد 19، المادة 1.122، ص 11.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية **مرضية**، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الإحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ أو يتعين عليك ،القروض والديون التى أصدرتها المؤسسة والتى لاتنوي أو لايسعها القيام ببيعها في الأجل القصير:

الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشرا شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

**2.1: الأصول الجارية:** تضم الأصول الجارية الأصول التى تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها فى إطار دورة الاستغلال العادية التى تتمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التى تدخل فى عملية الاستغلال و انجازها فى سيولة الخزينة ، والأصول التى تتم حيازتها أساس لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتى تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشرا شهرا ، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التى لايخضع استعمالها لقيود[12]. وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- الخزونات: تتمثل المخزونات أصولا[13]:
  - تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع فى إطار الاستغلال الجاري؛
  - هي قيدالانتاج بقصد انجاز هذا البيع؛
  - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم خدمات.
- الديون الدائنة والاستخدمات المماثلة: وهي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، وفي الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون وأوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها
- سلف الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة...الخ. ويجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات إحتياطية في وجود خسارة محتملة أو إنخفاض في القيمة[14].
- الموجودات وما يماثلها: وتخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار

---

([12]): المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة 21، ص 13.
([13]): الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 1.123، ص 12.
([14]): مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة 2 لنشر والتوزيع وطباعة، عمان، الاردن، 2006، ص 43.

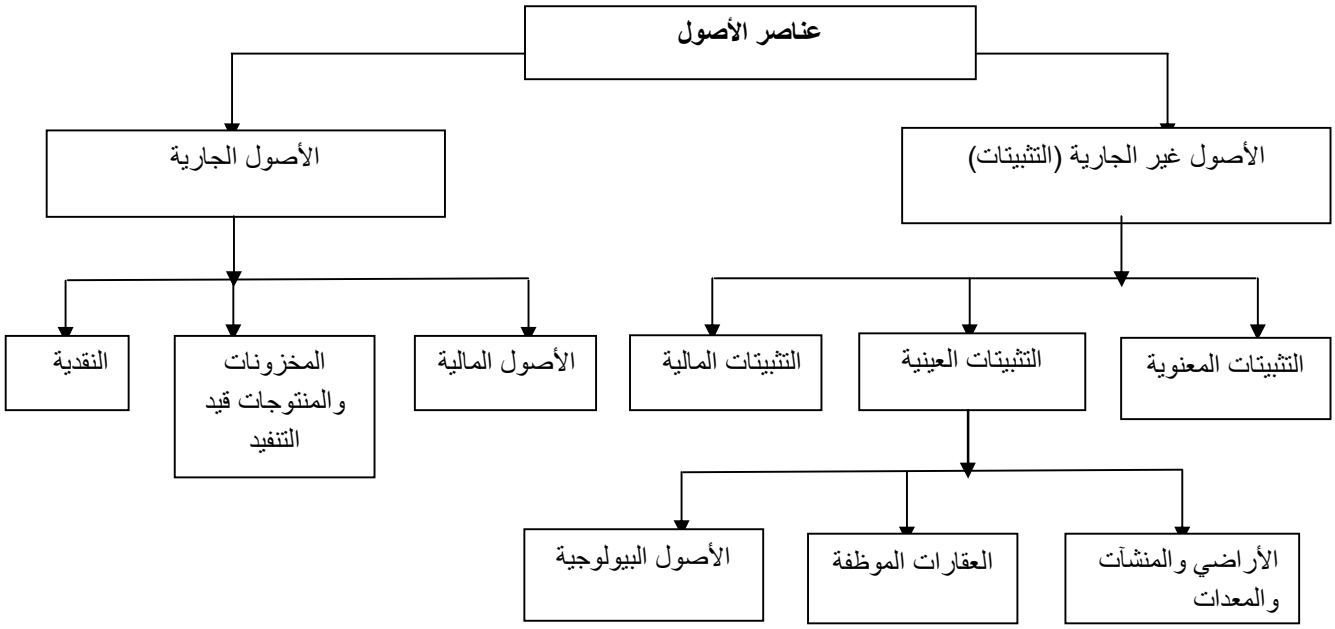

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها[15].

- رؤوس الأموال الخاصة: وهو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير جارية. وتضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية[16].

ويمكن توضيح مكونات الأصول وفق النظام المحاسبي من خلال الشكل الآتي:

**الشكل رقم (2-1): مختلف عناصر الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي**




**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2008م.**

**2. الخصوم:**

- وهي التزمات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية[17]. وتنقسم الخصوم إلى:

---

([15]): Tazdait Ali,Opcit ,p 65 .
([16]): Iped,pp 65-66 .
([17]): عاشور كاتوش، مرجع سابق، ص 43.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

### 1.2: الخصوم غير الجارية:

وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشرا شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا[18].

- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا: وتتمثل فيما يلي[19]:
  - اعانات الاستثمار (أو التجهيز): وهي الأموال المخصصة من طرف الدولة والجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل؛
  - المؤونات: تتمثل مؤونات الأخطار والتكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لأجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.
- الضرائب: وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب.

والضرائب المؤجلة على الأصول[20]: هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

- الاقتراضات والديون: هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية والبنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، وتشمل: السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل.

### 2.2: الخصوم الجارية:

وهي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشرا الموالية لتاريخ الاقفال[21].

---

([18]): المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، المادة رقم 23، ص 13.

([19]): Tazdait Ali,Opcit ,p p 70-71.

([20]): لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 129-130.

([21]): ن. حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس دار البيضاء، الجزائر، 2012 ، ص 28.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتتضمن العناصر التالية[22]:

- الذمم الدائنة: وهو ما على المؤسسة من التزمات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة.
- القروض قصيرة الأجل: وهي القروض التي حصلت عليها المؤسسات والأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

**المطلب الثالث: جدول حساب النتائج**

**الفرع الأول: مفهوم حساب النتائج:**

حساب النتائج هو كشف يلخص الاعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ السحب[23]. (الملحق رقم 2)

تظهر من خلال جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للدورة المالية سواء بالربح أو بالخسارة[24].

**الفرع الثاني: أهمية جدول حساب النتائج:**

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من:

–تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المؤسسة؛

–تساعد في التقييم الأفضل لامكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛

–تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

**الفرع الثالث: المعلومات التي يجب الافصاح عنها في حساب النتائج:**

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي[25]:

(22): مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 46.
(23): لخضر لعلاوي، مرجع سابق، ص 175.
(24): الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المادة رقم 1.230، ص24.
(25): المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادتين رقم 25-26، ص 13.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- المنتوجات: تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- الأعباء: تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، بإستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور والاهتلاكات".

المعلومات التي يستوجب اظهارها في حساب النتائج وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي[26]:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها (الملحق رقم (2-1))، حيث يسمح بتحديد مجاميع حسابات التسيير الآتية:

- الهامش الاجمالي؛
- القيمة المضافة؛
- الفائض الاجمالي عن الاستغلال؛
  - منتجات الأنشطة العادية؛
  - المنتوجات والأعباء المالية؛
  - أعباء المستخدمين؛
  - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
  - المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية؛
  - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
  - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
  - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدمجة[27]:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

([26]): Système comptable financier (scf), opcit, p 71.

([27]): لخضر لعلاوي، مرجع سابق، ص175.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

معلومات أخرى تظهر في حساب النتائج أو في الملحق المكمل[28]:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛
- وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة (الملحق رقم (2-2)) في الملحق المكمل، فتستعمل زيادة على مدونة حسابات التسيير حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

تطرح المؤسسة المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لإظهار مدى نجاعتها خلال الدورة المالية.

وتقدم بصفة خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص إستثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

تظهر النتائج غير العادية من خلال منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث مختلفة عن النشاط العادي للمؤسسة وتكتسي طابعا إستثنائيا (مثل نزع الملكية والكوارث الطبيعية غير المتوقعة).

**الفرع الرابع: عرض حساب النتائج:**

يمثل حساب النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في النهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة)، من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات.

لقد حدد النظام المحاسبي طريقتين لعرض حساب النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

**1. حساب النتائج (حسب الطبيعة):**

([28]): مرجع نفسه، ص ص 175-176.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالية:

- النتيجة العملياتية:

وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة الأنشطة الأساسية، أي عمليات التموين، الانتاج والبيع. وتمثل النتيجة العملياتية مؤشر للربح الاقتصادي، وهي تقييس الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية والضريبية وتوزيعات رأس المال.

كما يمكن حساب النتيجة العملياتية كمايلي:

من خلال حساب إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات. وفي مايلي توضيح لكل العناصر التي تدخل في حساب النتيجة العملياتية:

- إنتاج السنة المالية: يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات، ويمثل مجموع المنتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة. ويتضمن كل من المبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، المبيعات والخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات والمنتجات الجارية انجازها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعانات الاستغلال.
- استهلاك السنة المالية: يتمثل في مجموع الإستهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من المشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية واستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطتها.
- القيمة المضافة: تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها. فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الانتاج من رأس مال ويد عاملة وغيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية والاستهلاك السنة المالية، تعتبر قياسا نقديا بما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة.

- الفائض الاجمالي للاستغلال: يقيس الفائض الاجمالي للاستغلال الربح الاقتصادي الخام الناجم عن دورة الاستغلال. وهو يمثل الفرق بين القيمة المضافة النتجة من جهة، وأعباء العمال والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (ماعدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى. وبالتالي فهو لا يأخذ بعين الإعتبار القرارات المالية والسياسات الجبائية التي تتخدها المؤسسة، ويعتبر بذلك مؤشر دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة لضريبة.
- النتيجة الإستثنائية: هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الإستثنائية. ويتم حسابها من خلال منتجات والأعباء الناجمة عن الحوادث أو معاملات واضحة لتميز عن نشاطها العادي للمؤسسة وتمثل طبيعة استثنائية، مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية غير متوقعة.
- النتيجة الصافية للسنة المالية: وتساوي الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية. ويتم حساب النتيجة انطلاقا من النتيجة الجارية عن الضرائب، إذ تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة وتضاف إليها النتيجة الاستثنائية. وتشكل نتيجة صافية للقياس الحسابي الصافي للربح الموزع للمساهمين، وإن الجزء من الأرباح الموجهة للاحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.

**2. حساب النتائج (حسب الوظيفة):**

يقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الانتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والادارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.

كما تختلف هذه الطريقة عن الأولى في حساب النتيجة العملياتية، وتتشابه في حساب كل من النتيجة المالية والنتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الإستثنائية. لهذا سوف نتطرق إلى حساب كل من:

- هامش الربح الإجمالي:

وهو الفرق بين رقم الأعمال الدورة والمتمثلة في مبيعاتها من البضائع، المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة المنتجات الملحقة، وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة وهذه المبيعات. وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح حتى تتمكن لاحقا من تغطية المصاريف التشغيلية.

- النتيجة العملياتية:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وهو يمثل الناتج الصافي من عمليات تشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري. ويتم التوصل إلى النتيجة من خلال هامش الربح الإجمالي مضافا إليه منتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الادارية والأعباء الأخرى العملياتية.

ونبين في الشكل التالي كلا من حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسابات النتائج حسب الوظيفة.

**الشكل رقم (2-2): حساب النتائج حسب الوظائف وحسب الطبيعة.**

| | | |
|---|---|---|
| رقم الأعمال .<br>تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها.<br>الإنتاج المثبت.<br>اعانات الاستغلال. | | رقم الأعمال.<br>كلفة المبيعات. |
| **1-- إنتاج السنة المالية** | | **هامش الربح الاجمالي** |
| المشتريات المستهلكة<br>الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى | | |
| **2- استهلاك السنة المالية** | | منتجات أخرى عملياتية.<br>التكاليف التجارية .<br>الأعباء الادارية .<br>أعباء أخرى عملياتية |
| **3- قيمة الاستغلال المضافة (1-2)** | | |
| **4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال** | | |
| المنتاجات العملياتية الأخرى .<br>الأعباء العملياتية الأخرى .<br>المخصصات للاهتلاكات و الأرصدة .<br>استئناف عن خسائر القيمة و الأرصدة . | | |
| | **النتيجة العلماتية.** | |
| | المنتجات المالية .<br>الأعباء المالية . | |
| | **النتيجة المالية.** | |
| | **النتيجة العادية قبل الضرائب.** | |
| | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية<br>الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية. | |
| | **النتيجة الصافية للأنشطة العادية.** | |
| | المنتاجات الغير عادية .<br>الأعباء الغير عادية. | |
| | **النتيجة الاستثنائية.** | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| النتيجة الصافية للسنة المالية |
|---|

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2008م.**

**ملاحظات:**

ينبغي عمل مقاصة بين أي أصل مالي والتزام مالي مع التقرير عن القيمة الصافية بالميزانية إذا كانت المؤسسة أمام الحالات التالية[29]:

- لديها حق قانوني ملزم بعمل مقاصة أو تسوية بين المبالغ المحققة؛
- إذا كانت تنوي عمل التسوية على الأساس الصافي، أو إثبات الأصل مع تسوية الالتزام في آن واحد.

تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج[30]:

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة طبقا لأحكام النقطة 220-5.
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تاثيرها لا يتطلب اعلاما منفصلا (مثل: الأرباح والخسائر ناتجة عن أدوات مالية محتارة في محفظة معاملات تجارية).
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها (مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج الأصول غير جارية طبقا للنقطة 121-12 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في النقطة 137-5).

**المبحث الثاني: المبادئ العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي**

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، وتطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة والمجمعة وبعض الحالات الأخرى.

([29]): شعيب شنوف، جزء الثاني، مرجع سابق، ص 206.
([30]): ن.حاج علي، مرجع سابق، ص 107.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المطلب الأول: مبادئ عامة متعلقة بقواعد تقييم عناصر كل من الميزانية وحساب النتائج[31]**

**الفرع الأول: الاعتراف بعناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات:**

1- الأصول:

يتم الاعتراف بالأصل أي تسجيله محاسبيا إذا كان من المحتمل أن مزايا اقتصادية مرتبطة به يمكن أن تعود إلى الكيان.

يكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

وعليه لا يمكن تسجيل أي أصل إذا كان من غير المحتمل أن يجني منه الكيان منافع اقتصادية في الدورة المحاسبية وفي هذه الحالة يسجل كعبء في جدول النتائج.

2- الخصوم:

يتم الاعتراف بالخصم إذا كان من المحتمل أن خروج موارد متمثلة في منافع اقتصادية من جراء تسوية التزام حالي.

وأن قيمة هذه التسوية يمكن تحديدها بشكل موثوق.

يمكن أن تتم تسوية هذا الالتزام بعدة أشكال نذكر منها:

- بمبلغ من المال "نقدية"؛
- تحويل أصل أخر مقابل الالتزام؛
- تقديم خدمة؛
- إحلال هذا الالتزام بالتزام آخر؛
- تحويل هذا الالتزام إلى رأس مال خاص.

3- الأعباء:

تسجل الأعباء "يتم الاعتراف بها" في حساب النتائج إذا تناقصت منافع اقتصادية بسبب نقصان في الأصول أو زيادة في الخصوم، وأن قيمة النقصان يمكن أن تحدد بموثوقية.

4- النواتج:

تسجل النواتج في جدول النتائج إذا حدثت زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية وكانت مرتبطة بزيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم.

إن قيمة هذه الزيادة يمكن تحديدها بموثوقية.

**الفرع الثاني: قياس عناصر الأصول، الخصوم والأعباء والنواتج:**

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة طرق لتقييم عناصر القوائم المالية المسجلة في المحاسبة، غير أن الطريقة العامة للتقييم التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي هي: التكلفة التاريخية.

(31): الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 6.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

غير أن الطرق أخرى للتقييم وفي حالات خاصة وبتوفر شروط محددة حسب النظام المحاسبي المالي يتم مراجعة تقييم بعض عناصر القوائم المالية على أساس:[32]

- القيمة العادلة "الكلفة الحالية"؛
- القيمة القابلة للتحقق؛
- القيمة المحينة (أو القيمة النفعية).

التكلفة التاريخية للموجودات والسلع المسجلة ضمن الأصول في الميزانية عند تسجيلها تتكون من بعد

طرح طرح الرسوم المسترجعة والحسومات التجارية، التخفيضات وعناصر أخرى مشابهة:[33]

- بالنسبة للموجودات المقتناة بمقابل، بتكلفة الاقتناء؛
- بالنسبة للموجودات المحصل عليها بدون مقابل، بالقيمة العادلة عند تاريخ الدخول؛
- أما بالنسبة للموجودات المتحصل عليها بدون مقابل، بالقيمة العادلة عند تاريخ الدخول؛
- أما الموجودات التي تمت مبادلتها: فالأصول غير المتشابهة تسجل بالقيمة العادلة للأصول المستلمة، والأصول المتماثلة تسجل بالقيمة المحاسبية للأصول التي تمت معادلتها؛
- أما بالنسبة للموجودات أو الخدمات المنتجة من قبل المنشأة، بتكلفة إنتاجها.
- ولقد جاء في النظام المحاسبي المالي تفضيل لتقييم عناصر القوائم المالية "الكشوف المالية" وطرق أخرى خاصة بالتقييم، وردت في القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 لمزيد من المعلومات.

**المطلب الثاني: القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي[34]**

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي:

1- التثبيتات العينية و المعنوية: وهي القواعد المتعلقة بتقييم مختلف عناصر الاستثمارات سواء كانت قيم مادية أو قيم معنوية، وهي كالتالي:[35]

1.1.التثبيت العيني: وهو أصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية.

2.1.التثبيت المعنوي: هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي، وهو أصل يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات المميزة، والبرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والمخالصات، ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري.

(32): ن. حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص42.
(33): هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص39.
(34): الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 25 مارس2008، ص 8.
(35):Système Comptable Financier (scf), Opcit,, p25.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3.1. طبقا لقاعدة العامة لتقييم الأصول، يتم إدراج تثبيت عيني أو غير معنوي في الحسابات كأصل:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
- إذا كانت كلفة الأصل المالي مقومة بصورة صادقة.

4.1.تدرج التثبيتات في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي أنتجها الكيان لنفسه تندرج فيها كلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. وتضاف كلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الإنتاج بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

2. الإهتلاك: هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

إن طريقة إهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل:

- الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي الطريقة المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد لهذا التطور بصورة صادقة.

1.2.إن طريقة الإهتلاك، والمدة النفعية، والقيمة المختلفة في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات المادية يجب أن تدرس من جديد دوريا، ففي حالة حدوث تغيير كبير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناجمة عن تلك الأصول، يعمد إلى تغيير التقديرات والتوقعات السابقة لكي تعكس هذا التغيير الحاصل في الوتيرة وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري ، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيرا لتقدير محاسبي ويعمد إلى تقويم أو تصحيح المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.

2.2.إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبي بعد الإهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

3.يحذف أي تثبيت مادي أو غير مادي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل غير صالح للاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا، وتدرج الأرباح أو الخسائر في الحسابات كخصوم أو كأعباء عملياتية في حساب النتيجة.

4. الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين راس المال.

فهو لذلك غير موجه إلى:

- الاستعمال في انتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض ادارية؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- البيع في إطار النشاط العادي.

يتم ادراج العقارات الموظفة في حسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بتقييمها:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)؛
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

5. الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي: يتم تقييم أصل بيولوجي لدى ادراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل اقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

2- الأصول المالية غير جارية (التثبيتات المالية): ويتعلق الأمر بالاستثمارات المالية والتي يتناولها النظام المحاسبي المالي من خلال محتوى القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المشار إليه سابقا ضمن النقاط التالية:

- تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في إحدى الفئات الآتية:

- سندات المساهمة والديون المرتبطة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الشركات الفرعية، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.
- السندات المثبتة لنشاط الحافظة الموجهة لكي توفر للكيان على أمد طويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضيه، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.
- القروض والديون التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأمد القصير، الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من إثنى عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن إثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تدرج الأصول المالية أعلاه في الحسابات عند دخول هذه الأصول إلى الكيان، حسب كلفتها وتسجل المشاركات في الشركات الفرعية والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة المعدة للبيع في المستقبل القريب ضمن نفس الحسابات.
- تدرج القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام ببيع تثبيتات مالية في الحسابات كمنتوجات أو أعباء عملياتية.
- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

3- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: المخزونات عموما هي تلك الممتلكات التي تشكل محور نشاط المشروع، أي تلك التي تشكل موضوع عمل المؤسسة. حيث يعرفها النظام المحاسبي المالي من خلال القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 كالتالي:

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المحزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) لا على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

وطبقا لمبدا الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

- تسجل خسارة قيمة المخزونات عبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقييم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) وإما بطريقة تكلفة الوسطية المرجحة للشراء والإنتاج.

4- الإعانات: تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها. وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك، تكون الكلفة هي الإهتلاك.

- وهكذا الاعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية، تشكل الاعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- لا تدرج في الحسابات الاعانات العمومية بما في ذلك الاعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:
  - بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
  - وبأن الإعانات سيتم استلامها.

5- مؤونات الأعباء والخسائر: استنادا إلى نص الفقرة 1.125 من ملحق القرار الوزاري المذكور أعلاه فإن مؤونات المخاطر والأعباء هي خصوم مالية يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن ناتج عن حادث مضى.
- عند احتمال أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هدا الالتزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.
- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لرصيد من أجل الأعباء.
- لا يستعمل أي رصيد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

وفي حالة إعادة تقييم مؤونة الأعباء والخسائر فإنه يجب على معدي القوائم المالية أن يقوموا بأفضل تقدير لتسجيل المؤونة وذلك بالاعتماد على مؤشرات عقلانية وموضوعية وعلى قدر عال من الدقة، كما أن عملية اعادة تقييم المؤونة المسجلة يجب أن تتم كل نهاية الدورة المحاسبية من خلال اعادة تقدير المبلغ المسجل بناءا على الواقع الاقتصادي السائد وعلى مؤشرات متوفرة ومتعلقة بهذه المؤونة وهذا سوف يعطي صورة حقيقية للكشوف المالية للكيانات كما جاء وفق المادة 125.2 من قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أن الخسائر على نشاطات عملياتية المستقبلية لا يمكن أن نخصص لها مؤونة.

إن عملية استعمال المؤونة لا يمكن ان يتم إلا من أجل إطفاء الالتزام الذي سجلت على اثره المؤونة في بادئ الأمر.

6- القروض خصوم المالية الأخرى: تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة، وتوزع التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض وعلاوة الإصدار أو التسديدات بصورة حسابية على مدة القرض وتشمل التكاليف الملحقة مايلي:

- الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛
- إهتلاك علاوات الإصدار والتسديد؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإنجاز؛
- فوارق الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.

7- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية[36]: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها.

والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.

**عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي:**

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية:

عمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى:

شركات المساهمة:

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية (بنود تعاقدية)؛
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول مالية فإن كل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء.

**1. امتيازات الخدمة العمومية:**

في إطار الامتياز من خدمة عمومية، فإن الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتياز.

**العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى[37]:**

- تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله؛

([36]): ن. حاج علي، مرجع سابق، ص63.
([37]): لخضر لعلاوي، مرجع سابق، ص 120.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بإسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

**2.عقود طويلة الأجل:**

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة، ويتعلق الأمر ب:

- عقود البناء؛
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية؛
- عقود تقديم خدمات.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود[38]:

**طريقة التقدم:**

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

**طريقة الانجاز (الاتمام):**

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد، وبفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد (خسائر متوقعة بعد الانجاز)، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية.

**3. الضرائب المؤجلة:**

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية. وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن[39]:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة ماليةلاحقة في مستقبل متوقع؛

([38]): مرجع نفسه، ص ص 126-127.
(39): لخضر لعلاوي، مرجع سابق، ص 130.

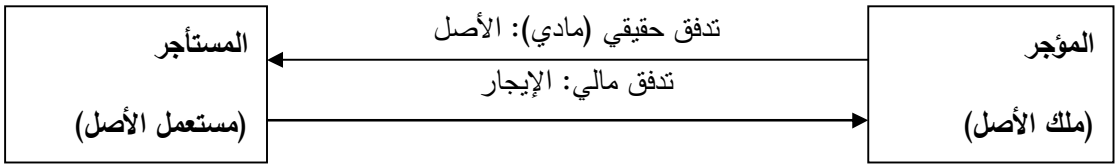

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع؛
- عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة.

**عقود الإيجار التمويلية:**

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل.

**الشكل رقم (2-3): يوضح العلاقة الموجودة بين المؤجر والمستأجر**




**المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 109.**

ويفرق بين (3) انواع من عقود الإيجار وهي:

1- عقد الإيجار التمويلي؛

2- عقد الإيجار للاستغلال أو عقد الإيجار البسيط؛

3- عقد بيع إيجار.

المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في بداية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي[40]:

**عند المستأجر:**

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

**عند المؤجر:**

إن الأصل محل الإيجار يبقى في الميزانية حسب طبيعته وإن مداخيل الإيجار في تواريخ استحقاقها تسجل مع الايرادات وبشكل خطي طوال مدة العقد.

([40]): محمد بوتين، مرجع سابق، ص 119.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تضاف التكاليف المباشرة الأولى الناتجة عن إجراءات قام بها المالك قبل إمضاء العقد في حالة وجودها إلى القيمة المحاسبية للأصل ويظهر مع الأعباء طوال مدة العقد مثلها مثل العقد مثل إيرادات العقد.

يهتلك الأصل محل الإيجار بنفس طريقة التي تهتلك بها بقية الأصول التي ينتمي إليها.

**المطلب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها ( الملحق رقم 03) :**

لقد تناول النظام المحاسبي المالي مدونة الحسابات والإطار المحاسبي الإجباري من خلال الفصل الأول من الباب الثالث من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، كما جاء في مواده 311-1 الى غاية 312-3، وقد جاءت الحسابات مقسمة إلى سبعة(7) مجموعات وهذا ما سوف نراه فيمايلي:

**الفرع الاول: مبادئ مخطط الحسابات:**

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات:

- طبقات حسابات الوضعية؛
- طبقات حسابات التسيير.

وتتكون مدونة الحسابات من سبعة أصناف وهي:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛
الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها؛
الصنف الرابع: حسابات الغير؛
الصنف الخامس: الحسابات المالية.

(الأصناف الخمسة الأولى: حسابات الوضعية المالية)

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
الصنف السابع: حسابات المنتجات.

(الصنفان السادس والسابع: حسابات التسيير)

**الفرع الثاني: الإطار المحاسبي الإجباري[41]:**

تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها. وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لإحتياجاتها. وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر. (الملحق رقم 3)

توزع العمليات المتعلقة بالوضعية المالية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية.

والإطار المحاسبي لحساب الميزانية هو الآتي:

([41]): لخضر لعلاوي، مرجع سابق، ص ص 200-204.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال

- 10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها؛
- 11 الترحيل من جديد؛
- 12 نتيجة السنة المالية؛
- 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال؛
- 14 متاح؛
- 15 المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية؛
- 16 الإقتراضات والديون المماثلة؛
- 17 الديون المرتبطة بالمساهمات؛
- 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة؛
- 19 (متاح).

الصنف الثاني: حسابات التثبيتات

- 20 التثبيتات المعنوية؛
- 21 التثبيتات العينية؛
- 22 التثبيتات في شكل امتياز ؛
- 23 التثبيتات الجاري انجازها؛
- 24 (متاح)؛
- 25 (متاح)؛
- 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات؛
- 27 تثبيتات مالية أخرى؛
- 28 إهتلاك التثبيتات؛
- 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيد

- 30 مخزونات البضائع؛
- 31 المواد الأولية واللوازم؛
- 32 التموينات الأخرى؛
- 33 سلع قيد الإنتاج؛
- 34 خدمات قيد الإنتاج؛
- 35 مخزونات المنتجات؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات؛
- 37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو إيداع)؛
- 38 المشتريات المخزنة؛
- 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيد.

الصنف الخامس: حسابات الغير

- 40 الموردون والحسابات الملحقة؛
- 41 الزبائن والحسابات الملحقة؛
- 42 المستخدمون والحسابات الملحقة؛
- 43 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة؛
- 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة؛
- 45 المجمع والشركاء؛
- 46 مختلف الدائنين ومختلف المدنين؛
- 47 الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية؛
- 48 الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات؛
- 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.

الصنف الخامس: الحسابات المالية

- 50 القيم المنقولة للتوظيف؛
- 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛
- 52 الأدوات المالية المشقة؛
- 53 الصندوق؛
- 54 وكلات التسبيقات والإعتمادات؛
- 55 (متاح)؛
- 56 (متاح)؛
- 57 (متاح)؛
- 58 التحويلات الداخلية؛
- 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

تقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج (التقديم حسب طبيعة الأعباء) على صنفين من الحسابات التسيير.

الإطار المحاسبي لهذه الحسابات التسييرية حسب الطبيعة هو الآتي:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الصنف السادس: حسابات الأعباء

- 60 المشتريات المستهلكة؛
- 61 الخدمات الخارجية؛
- 62 الخدمات الخارجية الأخرى؛
- 63 أعباء المستخدمين؛
- 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛
- 65 الأعباء العملياتية الأخرى؛
- 66 الأعباء المالية؛
- 67 العناصر غير العادية – الأعباء؛
- 68 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛
- 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

الصنف السابع: حسابات المنتوجات

- 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة؛
- 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون؛
- 73 الإنتاج المثبت؛
- 74 إعانات الإستغلال؛
- 75 المنتوجات العملياتية الأخرى؛
- 76 المنتوجات المالية؛
- 77 العناصر غير العادية – المنتجات؛
- 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛
- 79 (متاح).

تستعمل الكيانات بحرية، الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، وإلتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1إلى 7. فالمتابعة الدائمة للإلتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما. وعليه تظهر وضعية هذه الإلتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**المبحث الثالث: التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي إلى كل من الميزانية وحساب النتائج.**

تبرز مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إجراء مقارنة بين SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN.

**المطلب الأول: من حيث التقييم والتسجيل المحاسبي:**

حسب المخطط المحاسبي الوطني كنا نستخدم طريقة الاهتلاك الثابت لكن جبائيا نستخدم طريقتين هما:

طريقة الاهتلاك المتزايد وطريقة الاهتلاك المتناقص لكن بطلب من مديونية الضرائب، أما حاليا وحسب النظام المحاسبي المالي أصبح هنا أربع أنواع من الاهتلاكات هي:

- طريقة الاهتلاك الثابت؛
- طريقة الاهتلاك المتزايد؛
- طريقة الاهتلاك المتناقص؛
- طريقة الاهتلاك على أساس وحدات النشاط.

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الإقتناء، تكلفة الإنجاز...) فإنه تم اعتماد في النظام المحاسبي المالي بعض حالات تقييم العناصر انطلاقا من:

- القيمة العادلة أو القيمة السوقية في ظل المنافسة العادية؛
- القيمة المحققة؛
- القيمة الحالية.

**جدول رقم (2-1): يلخص أهم معالجات محاسبية التي جاء بها SCF بمقارنة مع PCN**

| نوع معالجة المحاسبية | النظام المحاسبي المالي | المخطط الوطني المحاسبي |
|---|---|---|
| التثبيتات المعنوية | - تسجل شهرة المحل المكتسب من الدخل ضمن الاصول الثابة (التثبيتات)؛ | - تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية؛<br>- تعتبر كل نفقات البحث والتطوير |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | - يجب ان تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن التثبيتات ولا تسجل كأعباء؛<br>- يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف؛<br>- يحدد المبلغ القابل للاهتلاك التثبيتات المعنوية بعد خصم القيمة المتبقية؛<br>- تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط؛<br>- يمكن لمدة الاهتلاك ان ترتفع حتى 20 سنة وهذه القاعدة مطبقة على كافة التثبيتات المعنوية يجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الأقل مرة واحدة في السنة. | كتكاليف؛<br>- يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات وهي قابلة للاهتلاك؛<br>- لا يأخذ المبلغ القابل للاهتلاك بعين الاعتبار القيمة المتبقية للاصل الثابت المعنوي؛<br>- تتاثر مدة وطرق الاهتلاك عاليا بالاعتبارات الجبائية؛<br>- تحدد مدة الاهتلاك 5 سنوات كاقصى حد وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط؛<br>- لم تتوقع النصوص الجزائرية أي شيء فيما يخص إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك. |
| التثبيتات العينية | • عندما يتم اعتماد تقييم التثبيتات المادية فإن كل فئات التثبيتات المادية التي تكون ضمن هذا التثبيت يجب إعادة تقيمها؛<br>• يحدد المبلغ القابل للاهتلاك بعد خصم قيمة المتبقية؛<br>• تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط؛<br>• تقع المصاريف الاضافية (الملحقة) تحت تعريف التثبيتات المادية اذا كانت مدة استعمالها المنتظرة تفوق سنة وتهتلك المصاريف الاضافية على مدة حياة لا تتجاوز مدة الأصل المرتبطة به. | • يمكن للمؤسسة إجراء تسويات القيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية؛<br>• عن القيمة المتبقية لا تأخذ بعين الاعتبار حتى وإن كان لها معنى عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك؛<br>• تتاثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا لاعتبارات الجبائية؛<br>• تبعا للإصلاح الجبائي فإن المصاريف الاضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الأساسي لقيمة الاستثمار إن إعادة النظر الدوري لمدة وطرق الاهتلاك غير مفروضة. |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| المخزونات | • لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO او التكلفة الوسيطية المرجحة. | • توجد ثلاث طرق لتقييم المخزونات: تكلفة وسيطية المرجحة، FIFO، LIFO. |
| عقودالإيجار التمويل | • تقييم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستاجر وتكون حسب طبيعتها؛<br>• تعتمد مدة وطرق الامتلاك على العوامل الاقتصادية فقط؛<br>• تسجل عقود للإيجار التمويلية محاسبيا في الأصول وفي الديون بمبلغ يتعلق باحدى القيمتين التاليتين:<br>• القيمة العادية للبضاعة المستاجرة؛<br>• القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة على أساس معدل الفائدة المتضمنة بعقد الايجار. | • حسب المخطط المحاسبي الوطني فإنه لا يمكن السلعة ما أن تظم في محاسبة التاجر إلا إذا كانت السلعة ضمن ممتلكاته؛<br>• لا يوجد تسجيل اذا لا يجب اهتلاك؛<br>• عقد الإيجار التمويلي أو القرض الإيجار هو ساري المفعول لكن لم يأخذ بعين الاعتبار من طرف المخطط المحاسبي الوطني. |
| الاعانات العمومية | • يكون التسجيل المحاسبي للاعانة ضمن الايرادات المؤجلة (نواتج الترحيل) والتي تسجل فيها بعد ضمن الايرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة انتفاع الأصل؛<br>• تخفيض القيمة المحاسبية للاصل بمبلغ الاعانة وبالتالي الايراد المتعلق بالاعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالمبلغ عن طريق تخفيض الاهتلاك. | • إن إعانة الاستثمارات مسجلة في حساب خاص ضمن رؤوس الأموال الخاصة بالمبلغ المحصل والممتلك بنفس معدل الأصول الثابتة المادية من الجانب الدائن لحساب النتيجة؛<br>• اعانات الاستغلال مسجلة في النتيجة عندما تكون مشتراة من طرف المؤسسة. |
| مؤونة الأخطار والتكاليف | • دائما ما تدرس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة ولا تدرس الوضعية المالية | • يسمح التنظيم الجزائري لتكوين مؤونة لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى وهذا حسب النظام المحاسبي المالي إذا |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | المستقبلية المتوقعة وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة التكاليف مستقبلية منتظرة كاعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني. | وجدت في الميزانية المنجزة حسب المخطط المحاسبي الوطني مؤونة الأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى يجب أن نحدف هذه المؤونة. |

**Source : Samir Marouani, Le Projet du nouveau système comptable et financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire magistère en sciences de gestion, option: management, école supérieur de commerce, Alger, 2007, p 127, p129, p131, p134.**

**المطلب الثاني: أهم الاضافات التي أضفها النظام المحاسبي المالي إلى الميزانية وحساب النتائج.**

**الفرع الأول: الميزانية:**

- حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار IAS 1 فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة؛
- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير جارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛
- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛
- المخطط المحاسبي الوطني الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية؛
- في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة)، أما حسب النظام المحاسبي المالي فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية ؛

**الجدول رقم (2-2): أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي المالي فيما يخص جدول الوضعية المالية.**

| القوائم المالية | النظام المحاسبي المالي | المخطط المحاسبي الوطني |
|---|---|---|
| 1.الميزانية | تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات:<br>• في الأصول نجد:<br>• الأصول غير الجارية؛<br>• الأصول الجارية.<br>• في الخصوم نجد:<br>• الأموال الخاصة؛<br>• الخصوم غير الجارية؛<br>• الخصوم الجارية.<br>تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف:<br>1. المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية كونها تنتمي إلى أحد الدورات المالية:<br>دورة الاستثمار: أصول غير جارية / أصول جارية<br>دورة الاستغلال: خصوم جارية / أموال خاصة | تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 5 اصناف:<br>1) الأموال الخاصة<br>2) الاستثمارات<br>3) المخزونات<br>4) الحقوق<br>5) الديون<br>• نجد في الاصول اصناف:<br>• الاستثمارات؛<br>• المخزونات؛<br>• الحقوق.<br>وترتب هذه الاصناف حسب درجة السيولة المتزايدة.<br>نجد في الخصوم صنفين هما:<br>• الأموال الخاصة؛<br>• الديون.<br>وترتب هذه الأصناف حسب درجة الاستحقاق المتزايد.<br>- إلا أن هذا التصنيف لا يحترم السيولة، فهناك عناصر غير |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | دورة التمويل ← خصوم غير جارية<br>2. ترتيب الأصول حسب معيار السيولة أما الخصوم فحسب درجة الإستحقاق. | سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة لكنها مرتبة في أسفل الميزانية بعد المخزونات. |

**المصدر: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي واثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 215.**

**الفرع الثاني: حساب النتائج:**

تعد قائمة جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين:

- المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه في PCN) مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف (كتكاليف الشراء، التوزيع، البيع وتكاليف الادارية)، ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباريا ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم PCN؛
- من حيث الشكل فجدول حساب النتائج حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك كما هو معمول به في النظام القديم؛
- حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة؛
- يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العملياتية والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي. بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتائج تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية.

**جدول رقم (2-3): أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي المالي فيما يخص جدول حساب النتائج.**

| القوائم المالية | النظام المحاسبي المالي | المخطط المحاسبي الوطني |
|---|---|---|
| 2. حساب النتائج | • تصنف أعباء الايرادات حسب طبيعتها (جدول حسابات النتائج حسب | • تصنف الأعباء الايرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط مع |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | |
|---|---|---|
| | الطبيعة) كما يمكن أن تصنف الأعباء والايرادات حسب الوظيفة لجدول حسابات النتائج حسب الوظائف؛<br>• بعض النفقات الايرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الايرادات بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كالزيادة أو نقصان أما النتيجة فتظهر في حساب 12؛<br>• عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال تضاف لعناصر الإستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج؛<br>• تحسب الضريبة على أرباح على أساس نتيجة الدورة وتوضع في عناصر الضرائب المؤجلة. | تسجيل النتائج في الصنف الثامن:<br>• نتيجة الاستغلال في حساب 83<br>• نتيجة خارج الاستغلال في حساب 84<br>• النتيجة الإجمالية قبل الصرفية في حساب 880<br>• نتيجة الدورة (النتيجة الصافية) فتسجل في حساب 88<br>• الايرادات والنفقات خارج الاستغلال (حساب 79،69) تكون عنصر من عناصر النتائج؛<br>• تؤخذ الضريبة على الارباح المستحقة خلال الدورة. |

**المصدر: حواس صالح، مرجع سابق، ص 216.**

**الملاحظات**

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم هذه القوائم، وبدون وجود هذه الملاحظات تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية . ويمكن عرض هذه الملاحظات بأحد الأساليب التالية :التفسيرات بين الأقواس، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية، الحسابات الطبيعة المتعارضة، حسابات التقييم، السياسات المحاسبية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**خلاصة الفصل:**

لقد احدث النظام المحاسبي المالي بعض تغييرات والتعديلات على مستوى جدول الوضعية المالية و جدول حساب النتائج، فيما يخص حساباتها وعناصرها وكيفية عرضها وهذا ما أوضحته المقارنة السابقة مع المخطط المحاسبي الوطني.

أما عن قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة طرق لتقييم عناصر القوائم المالية مسجلة في المحاسبة ومن بينها عناصر الاصول والخصوم والأعباء والنواتج، غير أن الطريقة العامة للتقييم التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي هي التكلفة التاريخية وهي نفس الطريقة التي كانت المعتمدة أيضا في المخطط المحاسبي الوطني.

أما بالنسبة لطرق التقييم الأخرى فكانت تطبق بشروط وفي حالات خاصة وبواسطتها يتم مراجعة تقييم بعض عناصر القوائم المالية السالفة الذكر على أساس القيمة العادلة او القيمة القابلة للتحقق أو القيمة المحينة.

من خلال هذا الفصل نستخلص أن الوضعية المالية للمؤسسة تحدد من خلال ميزانية وجدول حسابات النتائج، سوف نتطرق في الفصل الثالث وهو الأخير من خلال مؤسسة الإسمنت "حجار السود" (محل تربص) إلى إضافات ومساهمات النظام محاسبي المالي في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# الوطن الثائر

## تمهيد:

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1975 إلى يومنا هذا، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

كما رأينا في الفصلين السابقين جملة من التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وادى هذا الاخير الى ظهور مجموعة من القوائم المالية التي تحدد الوضعية المالية للمؤسسة من خلالها، لهذا سوف نحاول اسقاط ذلك من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة "حجار السود" لصناعة الاسمنت ومشتقاته.

وللإحاطة بموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الإسمنت "حجار السود" سكيكدة؛

المبحث الثاني: عرض لجدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# المبحث الأول: تقديم عام لشركة الاسمنت لحجار السود

## المطلب الأول:تقديم الشركة (نشأتها، تعريفها وموقعها)

### الفرع الأول: نشأة شركة الاسمنت لحجار السود

يرجع إنشاء وحدة الشركة إلى العهد الاستعماري ،و بالتحديد في سنة 1958م تاريخ وضع مخطط قسنطينة من طرف السلطات الفرنسية، وفي المراحل الأولى من الاستقلال فكرت الحكومة الجزائرية في بعث إستراتيجية في وضع إستراتيجية تنموية في ميدان صناعة الاسمنت. وبالضبط في جانفي 1965م، ومن جهة أخرى أقيمت دراسات جيولوجية تكلفت بها مجموعة الفرنسية في مارس 1968، وكذلك دراسات هندسية قامت بها مجموعة في أوت 1968م، أكدت هذه الدراسة على أن الضرورة الاقتصادية تفرض انجاز وحدة الاسمنت بقدرة 500 ألف طن سنويا في منطقة عنابة، هذا على أساس أن مركب الحجار سيخلف فضلات الفولاذ و التي تعرف بالليتي، وعند مزج هذه الفضلات بالاسمنت يكتسب نوعية حسنة لذلك كان من الطبيعي المزج بين صناعة الحديد وصناعة الاسمنت. وفي إطار التطور الاقتصادي الذي شهدته البلاد بعد الاستقلال، ومن خلال الدراسات التي تمت في مجال الصناعة وتوسيعها عبر التراب الوطني، حيث شمل هذا التوسع السوق الجزائرية، الذي تضمن بناء وحدات مهمة لصناعة الاسمنت، ومن بينها وحدة حجار السود، وقد تم بناء هده الوحدة بعد دراسات معمقة قامت بها الشركة SNMC وتضمنت الموقع والسوق والمواد الأولية.

وتتكون وحدة حجار السود من خطي الإنتاج (سلسلتين)هما:

الخط الأول: وضع المخطط سنة 1963،و تم بناءه من طرف الشركة الفرنسية (F.C.B)، وقد بدأ الإنتاج بعد أربع سنوات أي في سنة 1973.

الخط الثاني: وضع المخطط سنة1972 وتم بناءه من طرف الشركة اليابانية (KAWAZAKI)، وهي وحدة مسيرة بالكمبيوتر وقد بأ الإنتاج سنة 1979.

و تقدر الطاقة الإنتاجية للوحدة بمليون طن سنويا، وهي قيمة نَظرية ،أما الإنتاج الحقيقي فلا يتجاوز 800 ألف طن سنويا أي بنسبة 80%.

### الفرع الثاني: تعريف شركة الإسمنت لحجار السود

شركة حجار السود الإنتاج الإسمنت والذي يقدر رأسمالها ب 1550 مليون دينار جزائري، وأخذت تسمية شركة الإسمنت و مشتقاته "حجار السود" والتي تحمل عنوان:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ص ب 181_عزابة _سكيكدة.

رقم الهاتف: 038202976/038802974.

الموقع الالكتروني: WWW.ercedz.com

عنوان البريد الالكتروني: cm.dz.erce@ercedg

الاتصال باليد: المدير المخصص بالشركة مع GICA-SGP.

رقم هاتفه:021.48.28.84/021.48.25.41.

و في الوقت الحالي تم فتح رأسمال شركة حجار السود بنسبة 50%و35% بالنسبة لشركة BOZZIIUNICEM (ايطاليا) مرفقة بعقد تسيير صالح BUZZI أي هو المسؤول عن الهيكل التنظيمي بينما مؤسسة GICA-SPA مسؤولة عن الإنتاج.

**الفرع الثالث: الموقع الجغرافي لشركة حجار السود**

تقع وحدة حجار السود على بعد50 كلم شمال شرق ولاية عنابة في دائرة عزابة مثلث يتكون من: الطريق الوطني رقم 128، وخط السكة الحديدية الرابطة بين عنابة وقسنطينة وبهذا فان المصنع بني في موقع استراتيجي هام، الشيء الذي يمكنه من تمويل عدة ولايات ندكر منها : سكيكدة، عنابة، قالمة، وقسنطينة.

- القانون الداخلي لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته:

تم إعداد هذا القانون الداخلي يأخذ الاعتبار القوانين التالية:

- القانون رقم 88-07 المؤرخ في فيفري 1998 المتعلق بحفظ الصحة، والأمن وطب العمل؛
- القانون رقم 90-02 المؤرخ في 06 فيفري 1990 والمتعلق بالرقابة من النزاعات الجماعية للعمل وتسويتها وممارسة الإضراب؛
- القانون 90-04 المؤرخ في 06 فيفري 1990 المتعلق بالنزاعات الفردية للعمل؛
- القانون 90-11 المؤرخ في 21 افريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل الذي يهدف إلى توضيح القواعد المتعلقة ب :

1- التنظيم التقني للعمل؛

2- الصحة و الأمن؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- الانضباط.

وهو يعرف بالنقائص الموجودة في الحيات المهنية لا سيما الجوانب التالية:

1- المردود الفردي؛

2- المواظبة في العمل؛

3- احترام الانضباط في العمل؛

4- النوعية المهنية والمعنوية في إنجاز العمل ويحدد العقوبات المناسبة.

وينطبق هذا القانون الداخلي على كافة مستخدمي الإسمنت ومشتقاته (شركة ذات أسهم) يشتغلون مناصب دائمة أو مؤقتة، وكذلك المتربصين والممتهنين ما عدا العمال الأجانب الخاضعين الاتفاقيات خاصة وإطارات التسيير.

**الفرع الرابع: طبيعة نشاط الشركة**

تتبنى الوحدة في صناعة الاسمنت الطريقة الجافة chese voie، و ذلك نظرا لنقاوة المواد الأولية و قلة رطوبتها ، وتعد هذه الوحدة أول وحدة في الجزائر تستخدم الطريقة الجافة في صناعة الاسمنت ، هذا و إن وحدة حجار السود وضعت خصيصا لصناعة الاسمنت cpA ذو جودة عالية،و موافقة للمقاييس الفرنسيةNEP.15.302 والمواصفات الأمريكية ASTM.

1.4. تعريف منتوج الإسمنت:

الإسمنت هو لاصق المائي ، وهو الاسم الأكثر استعمالا للإسمنت وهو عبارة عن مسحوق معدني يشكل مع الماء عجينة تتصلب تدريجيا في الهواء أو تحت الماء سواء كان عذبا أو مالحا، تتحصل عليه بعد سحق و طبخ تحت درجة حرارة تقدر بـ 1450 لخليط من الكلس و الطين و المادة الناتجة عن الطبخ تسمى الكلكر وهي عبارة عن ارتباط الكلس و السيلس و الأليمن و أكسيد الحديد وكذلك الجبس الذي هو عبارة عن لاصق مائي يفد في تعديل تماسك الاسمنت.

2.4. أنواع الإسمنت:

إسمنت CPA 325: عبارة عن إسمنت بورتلاند، يضمن مقاومة صغرى خلال مدة ما بين 07 إلى 28 يوم من 210 إلى 325 بارا على الترتيب ؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إسمنت CPAL 325: إسمنت صناعي بزيادة 5~15% من مادة اليتي، له نفس مقاومة الإسمنت السابق CPA325؛

إسمنت CPA400: إسمنت صناعي دون زيادة أي مادة، يضمن مقاومة صغرى من02~05 إلى 28 يوما تساوي 160-315-400 بارا على الترتيب.

و استمرت الوحدة في إنتاج الإسمنت CP 325 إلى غاية 1984، حيث بدأت رسميا في إنتاج إسمنت CPJ45 والذي يحتوي من 20~30% من مادة اليتي بعد إضافة محقق الليتي.

3.4. التكوين الكيميائي للإسمنت:

من أهم مكونات الإسمنت الكيميائية هي:

- الكلس CAO بنسبة 58-62%
- السليس:SI بنسبة 22-25%
- اللامين:AL بنسبة 5-6%
- أكسيد الحديد Fe بنسبة 5.2-3.5%

و بعض المكونات الثانوية الأخرى منها:

- Mgo بنسبة 2%
- Na بنسبة 0.3%
- ka بنسبة 2-3%

**المطلب الثاني: أهداف شركة الإسمنت لحجار السود**

تسعى الوحدة إلى تحقيق عدة أهداف نذكر من بينها هذه الأهداف:

- القيام بإنتاج وحيد للاسمنت نوعه 425 و في الوقت الحالي يخضع إلى معايير الجودة وبالتحديد معيار الإيزو؛
- سد المتطلبات المحلية و الوطنية من مادة الإسمنت؛
- إمتصاص اليد العاملة عن طريق اعتماد سياسة تكوين الشباب واندماجهم داخل الوحدة للتقليل من حدة البطالة؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تحسين وسائل الإنتاج و محاولة تطويرها للحد من المنافسة الخارجية؛
- المشاركة في تحسين العمال و ذلك عن طريق إجراء تربصات داخلية وكذا خارجية واشتراكهم في فترات تكوينية؛
- ضمان التسويق لبضائعها في إطار الأهداف المسطرة و التدابير المتخذة من طرف الحكومة؛
- تسعى الوحدة في ظل انتهاج الدولة لنظام الاقتصاد الحر بتكوين الايطارات و الخبراء و ذلك لتطوير و تحسين إمكانيات الإنتاج من حيث الجودة ،الكمية،السعر،داخل إطار المنافسة الداخلية والخارجية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الربح.

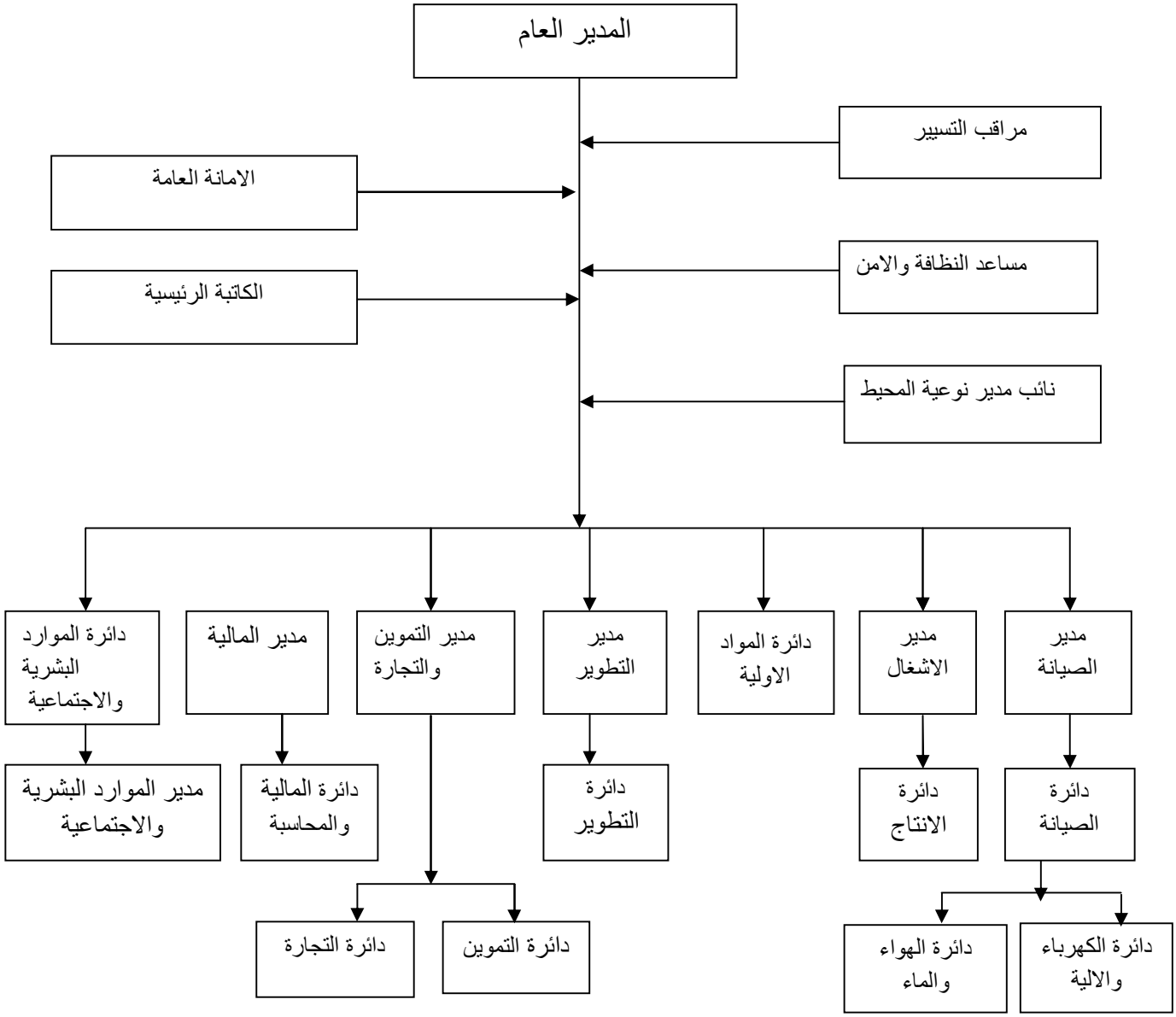
**المطلب الثالث:التنظيم الإداري داخل شركة حجار السود**

**الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة**

و هو عبارة عن مجموعة المهام و المسؤوليات، ويعتبر كصورة لبنية المؤسسة خلال فترة زمنية معينة،حيث يتم توزيع مختلف النشاطات على الأفراد العاملين بالمؤسسة ،و تحديد العلاقة بينهم، وهذا لتحديد المسؤوليات بصفة واضحة، الأمر الذي يؤدي إلى ضمان استمرارية المؤسسة، والسماح بالاستخدام الأفضل لإمكاناتها، ومن تم تحقيق أهدافها وأهداف الشركة ومن خلال الشكل التالي سنوضح الهيكل التنظيمي لوحدة حجار السود:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "حجار السود" لصناعة الإسمنت ومشتقاته.




**المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة التكوين.**

دراسة الهيكل التنظيمي للشركة:

1- مديرية الموارد البشرية:

- دائرة الموارد البشرية:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تقوم هذه المصلحة بمراقبة ومتابعة الموارد البشرية وكل ما يتعلق بتسييرها وتنقسم إلى الأقسام التالية:

- مصلحة تسيير المستخدمين:

ومن مهامها الأساسية هو الإشراف على الأعمال التي تنحصر في الاهتمام بالعامل ومتابعته يوميا من تسجيل حضور وغياب العمال وكذلك الحالات المدنية لهم، ويأخذ هذا القسم بعين الاعتبار العمال الذين هم على أبواب التقاعد والذين يكونون عادة بعد خدمة 35 سنة.

- قسم الشؤون الاجتماعية:

يتكفل هذا القسم بالمصلحة العامة حيث يعمل على متابعة الوضعية الاجتماعية للعمال والمتمثلة في الملفات الطبية، حوادث العمل، المنح العائلية ومختلف الخدمات الاجتماعية مثل الحج والعمرة.

- قسم الوسائل العامة:

وهو عبارة عن مكتب صغير يحتوي على مجموعة من الوسائل المستخدمة في الإدارة مثل الأوراق، أقلام، ويقوم بتزويد الوحدة بالوسائل الضرورية للنقل وما تستهلكه الشاحنات والسيارات من بنزين، كما يقوم بشراء قطع الغيار وصيانة الإعلام الآلي.

- مصلحة الأجور: و تقوم بالمهام التالية:

- مراقبة حالات التنقيط الواردة من رؤساء العمال؛

- إعداد و متابعة أجور العمال الشهرية؛

- فتح المتغيرات في حالة دخول جديد؛

- إعداد الاطلاع على كشوفات الأجور في حالة وجود أخطاء.

- مصلحة التكوين:

من مهام هذا القسم هو العمل على تكوين العمال و ترقية مستواهم العلمي وفقا لمتطلبات التكنولوجيا الحديثة من أجل تكوين أحسن لجميع المستويات من عمال إداريين وفنيين:

كما يقوم على بعث عمال متخصصين في مجال عملهم لحضور ملتقيات وطنية وخارجية، ويختص كذلك باستقبال المتربصين والإشراف عليهم ومتابعتهم طيلة مدة التربص كما يستقبل الممتهنين ويعمل على متابعتهم في جميع الاختصاصات ويقوم باختبار وانتقاء العمال الجدد.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- مصلحة الإعلام الآلي:

دور هذه المصلحة هو ضمان السير الحسن لتجهيزات الإعلام الآلي الموجودة في مختلف مصالح الوحدة مع ضبط و صيانة الأجهزة و متابعة استغلال مختلف البرامج المستعملة وكذلك إدارة الشبكات التي يتم تركيبها حديثا، كما تقوم هذه المصلحة بعدة مهام أخرى متعلقة بالتطورات الخاصة في الإعلام الآلي ويسهر على القيام بهذه المهام مهندسين ومختصين.

3- مديرية التجارة:

- قسم الفوترة: هذا القسم تتلخص مهامه فيما يلي:

تجهيز الفاتورة، طبع الفاتورة، التأكد من صحتها لعميل معين، التأكد من صحتها في مدة زمنية معينة،التأكد من صحة الفاتورة الغير مدفوعة لعميل معين، وكذا من الفواتير الغير مدفوعة لعدة عملاء.

- قسم البرمجة: هذا القسم يعتمد على الإعلام الآلي من حيث كل ما يخص عملية البيع يكون مبرمجا في ذاكرة الجهاز.

4- مديرية المالية والمحاسبة:

وتتضمن ثلاث أقسام وهي:

- قسم المحاسبة والميزانية: يقوم بتسيير النقدية للمؤسسة ويحتوي على الصندوق والبنك لتسديد العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- قسم المحاسبة العامة: يقوم بإعداد المالية أي التسجيل المحاسبي للعمليات في دفتر اليومية، ثم إعداد الميزانية الختامية.
- قسم المحاسبة التحليلية: تقوم بتسجيل وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال والرقابة عليها، وتسجيل جميع العمليات الحسابية المتعلقة بأعمال المؤسسة، أي يقوم بالتنسيق بين البيانات المرسلة من المخزن والموجودة في الفواتير ثم يقوم بإرسالها إلى قسم المحاسبة العامة.

5- دائرة المواد الأولية:

تسهر هذه الدائرة على تزويد الوحدة بمختلف المواد الأولية لتغطية احتياجاتها وتشتمل على الأقسام التالية:

- قسم الاستغلال: ومن مهامه تحديد احتياجات الوحدة من المواد الأولية بالإضافة إلى القيام بعملية التفجيرات للحصول على المواد الأولية.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- قسم الميكانيك: يوجد على مستوى محجرة الكلس والطين ومن مهامه التدخل لإصلاح أعطال الشاحنات .....الخ

6- الدائرة الصناعية:

وتعتبر اكبر وأهم دائرة لأنها تضم اكبر عدد من الأقسام وكذلك لأنها تتم فيها أهم عملية لتصنيع المنتج.

7- دائرة التنمية والتموين:

تقوم بتقديم احتياجات الوحدة سواء كانت قطع غيار أو مواد مستهلكة،كذلك بعض المواد الأولية ومن أهمها تحديد ثمن الشراء، معرفة كمية المواد وشرائها والتأكد من مطابقة البضائع المشتراة مع المواصفات المطلوبة، وكذلك صحة العملية الحسابية الواردة للفوترة، وتتضمن هذه الدائرة قسمين: قسم التنمية وقسم التموين.

وقسم التموين يتضمن قسم واحد وهو قسم الدراسات والانجاز، أما قسم التموين ينقسم بدوره إلى مصلحتين هما: مصلحة المشتريات ومصلحة المحزونات.

8- دائرة الإنتاج:

تعتبر هذه الدائرة أساس الوحدة و تتكون من:

- مصلحة الإنتاج: يقوم هذا القسم بمتابعة سير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها.

- مصلحة المعالجة: ودورها متابعة متغيرات وتطورات السوق.

- مراقبة الإنتاج: تقوم هذه المصلحة بالعملية الإنتاجية انطلاقا من المادة الأولية وصولا إلى منتوج الإسمنت بمساعدة المخبر في هذه المصلحة، وتقوم بمختلف التحاليل الخاصة بالمواد التي تدخل في إنتاج الاسمنت خلال مراحل العملية الإنتاجية.

9- مصلحة الصيانة:

تعد هذه المصلحة جزء لا يتجزأ من دائرة الإنتاج، حيث تقوم بصيانة الآلات سواء كانت الصيانة وقائية وهي دورية مرة في السنة أو صيانة التدخل التي تتم في حالة حدوث عطل وتتكون هذه المصلحة من الأقسام التالية:


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- قسم BEM: يقوم بتزويد مختلف المعدات والأدوات التي تحتاج إليها الوحدة، ويقوم هذا القسم بمتابعة تركيب وتجهيز المصنع بمختلف المعدات وكذلك تحضير قطع الغيار اللازمة في حالة حدوث عطل.
- قسم الكهرباء: يلعب هذا القسم دورا كبيرا في الوحدة، وبين مهامه صيانة الأجهزة الكهربائية مثل المحركات و تصليح الدارات الكهربائية، وتعديل الضغط الحراري للآلة في حالة الإرتفاع و الانخفاض، وتزويد الوحدة بالكهرباء في حالة انقطاعه من الخارج، ويقوم بمراقبة أجهزة ضخ المياه وهذا لضمان سير العملية الإنتاجية.
- قسم الميكانيك: يقوم بإصلاح أو صنع قطع الغيار التي تحتاجها الوحدة خاصة دائرة الإنتاج.
- قسم الضبط: دوره هو متابعة ومراقبة وضبط الأنظمة الأوتوماتيكية للوحدة.

10- دائرة النظافة و الأمن:

ويتكون من قسمين:

- قسم الأمن: يسهر هذا القسم على توفير الأمن والحماية للوحدة من المخاطر التي تتعرض لها، ويعمل هذا القسم بنظام التناوب.
- قسم النظافة: مهمته هي الإصرار على نظافة مساحات الوحدة من جميع الفضلات وكذلك المحافظة على الوجه البنياني لها.

أهداف مؤسسة حجار السود:

1- الأهداف العلمية:

- الاستقلال الاقتصادي؛
- إنتاج سلع معتدلة الثمن؛
- تلبية حاجات المستهلكين المحليين؛
- تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر أو تحقيق معدل من الربح؛
- تقليل الصادرات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض من المنتجات النهائية عن الحاجات المحلية؛
- الحد من الواردات وخاصة السلع الكمالية؛
- تحسين التكنولوجيا من خلال اقتناء آلات ومعدات إنتاجية جديدة.

2- الأهداف الإستراتيجية:

- البحث عن طرق أخرى للاندماج في عمليات الاستثمار؛


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تنويع منتجات المؤسسة؛
- تطمح المؤسسة للقيام بعمليات التصدير وتقليل الاستيراد بالنسبة للمواد الأولية لعملية الإنتاج؛
- رغبة المؤسسة في زيادة المبيعات أكثر و بالتالي إعطاء المنتوج علامة تجارية مميزة تضاهي العلامات التجارية الدولية من أجل مركزها التسويقي.

**الفرع الثاني: إمكانيات الشركة**

تتمكن الإمكانيات المادية للشركة في وحدتها الإنتاجية المختلفة بالإضافة إلى الإمكانيات البشرية، فيمكن إجمالها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-1): يلخص الإمكانيات البشرية.**

| الأفراد | العدد | النسبة (%) |
|---|---|---|
| الاطارات | 105 | 31.91 |
| الكفاءات المهنية | 69 | 20.97 |
| العمال التنفيذيون | 155 | 47.11 |
| المجموع | 329 | %100 |

**المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة التكوين.**


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المبحث الثاني: عرض جدول الوضعية المالية وجدول حساب النتائج وفق PCN وSCF

بعد التعرف على المؤسسة سوف نحاول من خلال هذا المبحث عرض جدول حساب النتائج والميزانية وفق PCN وSCF لسنة 2009 مع إظهار أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية للمؤسسة.

### المطلب الأول: عرض الميزانية أو جدول الوضعية المالية (الملحق رقم 04)

للانتقال من الميزانية المحاسبية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني، إلى الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد يجب معرفة أهم التعديلات التي جاء بها SCF فيما يخص الحسابات الخاصة بالعناصر الميزانية ومبالغها.

#### الفرع الأول: عرض الميزانية وفق PCN:

الميزانية في 2009/12/31

الوحدة: دينار جزائري

| الاصول | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ر.ح | العناصر | المبلغ الاجمالي | الاهتلاكات والمؤونات | المبلغ الصافي |
| 20 | مصاريف اعدادية | - | - | - |
| 21 | القيم المعنوية (المنقولة) | 18427775.00 | 17356735.32 | 1071039.68 |
| 22 | اراضي | 28440000.00 | | 28440000.00 |
| 24 | تجهيزات الانتاج | 10447987634.94 | 6505706618.09 | 3942281016.85 |
| 25 | تجهيزات اجتماعية | 21243333.72 | 19773697.47 | 1469636.25 |
| 28 | استثمارات قيد التنفيد (الانجاز) | 464980598.47 | 00 | 464980598.47 |
| 2 | **استثمارات** | **10981079342.13** | **6542837050.88** | **4438242291.25** |
| 30 | بضائع | | | |
| 31 | مواد ولوازم | 1650579041.39 | 156735276.48 | 1493843764.91 |
| 33 | منتجات واشغال قيد التنفيد | 67223455.91 | | 67233455.91 |
| 35 | منتجات قيد الصنع (منجزة) | 58221113.36 | | 58221113.36 |
| 36 | فضلات ومهملات | | | |
| 37 | مخزونات الموجودة في الخارج (او لدى الغير) | 8910515.75 | | 8910515.75 |
| 3 | **المخزونات** | **1784934126.41** | **156735276.48** | **1628198849.93** |
| 40 | حسابات الخصوم المدينة | 1434861.15 | | 1434861.15 |
| 42 | حقوق الاستثمارات | 103469900.33 | | 103469900.33 |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 43 | حقوق المخزونات | 1997031.60 | | 1997031.60 |
| 44 | حقوق الشركاء والشركات الحليفة | 226241.44 | | 2262241.44 |
| | تسبيقات على الحساب | | | |
| 45 | تسبيقات الاستغلال | 43782401.81 | | 43782401.81 |
| 46 | حقوق على الزبائن | 78842000.72 | | 78842000.72 |
| 47 | النقديات (اموال جاهزة) | 156856545.07 | 6408863.47 | 150447681.60 |
| 48 | | 394323844.91 | | 394323844.91 |
| 4 | **مدينون** | **780932827.03** | **6408863.47** | **774523963.56** |
| | **مجموع الاصول** | **13546946295.57** | **6705981190.83** | **6840965104.74** |

| **الخصوم** | | |
|---|---|---|
| **ر.ح** | **العناصر** | **المبلغ الصافي** |
| 10 | راس المال الاجتماعي | 1550000000.00 |
| 13 | الاحتياطات | 2590855740.51 |
| | فرق اعادة التقدير | - |
| 17 | حسابات ما بين الوحدات | - |
| 18 | نتائج قيد التخصيص | - |
| 19 | مؤونات الأعباء والخسائر | 71328480.80 |
| 1 | **الأموال الخاصة** | **4212184221.31** |
| 50 | حساب الاصول الدائنة | |
| 52 | ديون الاستثمار | 735907165.77 |
| 53 | ديون مخزونات | 228995126.86 |
| 54 | مبالغ محتفظ بها في الحساب | 199470172.99 |
| 55 | ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة | 377542233.61 |
| 56 | ديون الاستغلال | 427509259.74 |
| 57 | تسبيقات تجارية | - |
| 58 | ديون مالية | - |
| 5 | **الديون** | 2012782881.23 |
| 88 | **نتيجة السنة المالية** | **615998002.20** |
| | **مجموع الخصوم** | **6840965104.74** |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## الفرع الثاني: الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) (الملحق رقم 05)

### عرض الميزانية لسنة 2009 وفق SCF:

إن الملاحظة على ميزانية 2009 هو تقسيم كافة الأصول والخصوم إلى الأصول والخصوم غير جارية وأصول وخصوم جارية، وهذا تطبيقا لنموذج الميزانية الواردة في قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، أنظر (الملحق رقم 1) وبهذا فإن الميزانية بشكل عام قد أعتمدت في إعدادها على مفاهيم مالية بحتة بدلا من المفاهيم المحاسبية، أما من الناحية اللإفصاح عن بعض عناصر الميزانية التي تستعملها الوحدة لأغراض تسييرية فقد لاحظنا مثلا على بنية المخزونات لم يكن هناك أي فصيل بأرقام الحسابات بل تم جمع قيمتها في حساب واحد.

والملاحظ أيضا هو إختفاء مفهوم المصاريف التمهيدية من أصول الميزانية وهذا ما قد جاء به النظام المحاسبي المالي SCF أم عن خصوم الميزانية فإننا يمكن أن نلاحظ أحد العناصر الجديدة وهي حصة الأقلية والذي يظهر في الميزانية المجمعة، كما أن حساب مرحل من جديد أصبح يظهر في خصوم الميزانية كأثر لتعديل في الأموال الخاصة للوحدة.

الميزانية في 2009/12/31

الوحدة: دينار جزائري

| ر.ح | الأصول | الملاحظة | نتيجة 2009 إجمالي | نتيجة 2009 إهتلاكات ومؤونات | نتيجة 2009 الصافية | ن2008 الصافية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الأصول المثبتة (غير الجارية) | | | | | |
| | فارق الشراء (ou goodwill) | | | | | |
| 207 | التثبتات المعنوية | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 20 | التثبيتات العينية | | 18427775.00 | 17356735.32 | 1071039.68 | |
| 21 | الاراضي | | 10391931022.2 | 6456783806.33 | 3935147215.87 | |
| 211 | المباني | | 28440000.00 | 0.00 | 28440000.00 | |
| 213 | التثبيتات العينية الاخرى | | 1994856760.87 | 1693819076.89 | 301037683.98 | |
| 218 | التثبيتات في شكل امتياز | | 8368634261.33 | 4762964729.44 | 3605669531.89 | |
| 22 | التثبيتات الجاري انجازها | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 23 | التثبيتات المالية | | 663111396.54 | 0.00 | 663111396.54 | |
| 27 | سندات المساهمة المقومة | | 19924355.41 | 0.00 | 199243555.41 | |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 265 | بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة) | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 268 | المساهمات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقة | | 226241.44 | 0.00 | 226241.44 | |
| 271 | السندات المثبتة الاخرى خسائر عن الاصول المالية | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 298 | الاخرى غير الجارية | | 19698113.97 | 0.00 | 19698113.97 | |
| 133 | الضرائب المؤجلة على الاصول | | 59682271.21 | 0.00 | 59682271.21 | |
| | **مجموع الاصول غير الجارية** | | 11153076820.3 | 6474140541.65 | 4678936278.71 | |
| | الاصول الجارية | | | | | |
| 30 | المخزونات والمنتجات قيد الصنع | | 1784934126.41 | 156735276.48 | 1628198849.93 | |
| | الحسابات الدائنة–الاستخدامات المماثلة | | 280949879.20 | 6408863.47 | 274541015.73 | |
| 411 | الزبائن | | 156856545.07 | 6408863.47 | 150447681.60 | |
| 409 | المدينون الاخرون | | 2603703.32 | 0.00 | 2603703.32 | |
| | الضرائب وما شبهها | | 121489630.81 | (0.00) | 121489630.81 | |
| | الاصول الاخرى الجارية | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| | الموجودات وما يماثلها | | 386232879.66 | 0.00 | 386232879.66 | |
| 50 | توظيفات واصول مالية جارية | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| 519 | اموال الخزينة | | 386232879.66 | 0.00 | 386232879.66 | |
| | مجموع الاصول الجارية | | 2452116885.27 | 163144139.95 | 2288972745.32 | |
| | مجموع العام للاصول | | 136052193705.6 | 6637284681.60 | 6967909024.03 | |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| ر.ح | الخصوم | الملاحظة | نتيجة 2009 | نتيجة 2008 |
|---|---|---|---|---|
| | الاموال الخاصة | | | |
| 101و108 | راس المال الصادر (او حساب المستغل) | | 1550000000.00 | |
| 109 | راس المال غير مطلوب | | 0.00 | |
| 104 | العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) | | 2590855740.51 | |
| 105 | فارق التقييم | | 0.00 | |
| 107 | فارق المعادلة (1) | | 0.00 | |
| 12 | النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1) | | 615998002.20 | |
| | رؤوس الاموال الخاصة الاخرى، ترحيل من جديد | | | |
| 11 | الديون المرتبطة بالمساهمات | | -198790773.20 | |
| 17 | | | 0.00 | |
| | حصة الشركة المدمجة (1) | | 4558062969.51 | |
| | حصة دوي الاقلية (1) | | 0.00 | |
| | **المجموع 1** | | **4558062969.51** | |
| | الخصوم غير جارية | | | |
| 16 | القروض والديون المالية | | 626972338.56 | |
| | الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) | | 13052336.75 | |
| | الديون الاخرى غير جارية | | 0.00 | |
| 15 | المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا | | 385445697.69 | |
| | **مجموع الخصوم غير جارية (2)** | | **1025470373.00** | |
| | الخصوم الجارية | | | |
| 40 | الموردون والحسابات الملحقة | | 472688796.49 | |
| 44 | الضرائب | | 222751951.28 | |
| 46 | الديون الاخرى | | 680085685.17 | |
| 519 | خزينة الخصوم | | 8849248.58 | |
| | **مجموع الخصوم الجارية (3)** | | **1384375681.52** | |
| | **المجموع العام للخصوم** | | **6967909024.03** | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## المطلب الثاني: المقارنة بين الميزانية المخطط المحاسبي والنظام المحاسبي المالي

لقد مثل مبدأ مقارنة المعلومات المالية وفق SCF وPCN لسنة 2009م أحد أهم التغيرات على الميزانية حيث كل المعلومات الواردة في الميزانية يمكن أن نقارنها بسهولة.

سوف تتم المقارنة بين عناصر الميزانية كالآتي:

أهم الاختلافات الموجودة بين الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي فيما يخص المبالغ مع تفسير بعض الاختلافات.

الوحدة: دينار جزائري

| الاصول | المخطط المحاسبي الوطني NPC | النظام المحاسبي المالي SCF | الفارق |
|---|---|---|---|
| **الاصول غير الجارية (الاصول الثابتة)** | 10981079342.13 | 11153076820.3 | +171997478.17 |
| **الاصول الجارية (الاصول غير الثابتة)** | 2565866953.44 | 2452116885.27 | -113750068.17 |
| **المجموع العام للأصول** | 13546946295.57 | 13605193705.6 | **=58247410** |

الفارق الخاص بالأصول الجارية والذي قيمته (113750068.17 دج) هو ناتج عن تصنيف القروض والكفالات المدفوعة كأصول غير جارية.

أما بالنسبة للفارق الذي قيمته (58247410 دج) هو ناتج عن الفرق بين (13605193705.6-13546946295.57) او الفرق بين (171997478.17-113750068.17) وهذا الفرق يمثل قيمة الضرائب المؤجلة هذا حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي حيث خصص لها حسابين في المجموعة الأولى من أجل تسجيلها كل حسب طبيعتها فقد خصص حساب 133 أصول الضريبة المؤجلة، تسجل ضمن الأصول غير الجارية بمبلغ الضريبة المستردة في الدورات المقبلة، وهنا يمكن أن نكون أمام عبء قد سجل في الدورة، ويتم خصمه من النتيجة الخاضعة للضريبة في الدورة المقبلة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الوحدة: دينار جزائري

| الخصوم | المخطط المحاسبي الوطني PCN | النظام المحاسبي المالي SCF | الفارق |
|---|---|---|---|
| **رؤوس الاموال الخاصة** | 4212184221.31 | 4558062969.51 | 345878748.2 |
| **الخصوم غير الجارية** | - | 1025470373.00 | 1025470373.00 |
| **الخصوم الجارية** | 2628780883.43 | 1384375681.52 | 1244405201.91 |
| **المجموع العام للخصوم** | 6840965104.74 | 6967909024.03 | **126943919.29** |

هذا الفرق الخاص بالخصوم الجارية والخصوم غير الجارية سببها يعود إلى:

اعتماد المخطط المحاسبي على تقسيمين فقط فيما يخص عناصر الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة وديون؛

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فالخصوم تنقسم إلى ثلاثة أقسام وهي: رؤوس الأموال الخاصة، خصوم غير جارية، خصوم جارية.

وأما بالنسبة للفرق الموجود بين مجموع العام للخصوم حسب SCF و PCN فهو يعود إلى ظهور حساب جديد جاء به النظام المحاسبي المالي ومتمثل في ح/11 رؤوس الأموال الاخرى "ترحيل من جديد" تم استعمال هذا الحساب من أجل معالجة الاختلافات الموجودة بين SCF و PCN على مستوى الحسابات وكذلك على مستوى المبالغ.

يسجل هذا الحساب ضمن عناصر الأموال الخاصة ويتم تخفضه من نتيجة الدورة الحالية أو الدورة المقبلة ولا يمكن تخفيضه إلا بعد انعقاد اجتماع بين الشركاء على تخفيضه من المجموع العام للخصوم لنفس الدورة.

إذا تم تخفيضه من المجموع العام للخصوم الخاص بالدورة الحالية لل SCF.

| | PCN | SCF |
|---|---|---|
| **المجموع العام للاصول (1)** | 6840965104.74 | 6967909024.03 |
| **ح/11 ترحيل من جديد (2)** | - | (198790773.20) |
| **النتيجة (1)-(2)** | **6840965104.74** | **6769118250.83** |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

نلاحظ أنه بعد تخفيض قيمة ح/11 من مجموع العام للخصوم الخاصة بـ SCF، نجد نفس النتيجة المتوصل إليها فيما يخص المجموع العام للخصوم حسب PCN و SCF.

هذا الحساب كان أحد المبررات ذلك الإخلاف الذي كان موجود بين SCF و PCN فيما يخص المجموع العام للخصوم.

فبالنسبة للحساب رقم 11 فقد تم ترحيل هذا الأخير من دورة 2009 الى دورة 2010 تخفيضه من المجموع العام للخصوم الخاص بدورة 2010.

هذه الحالة خاصة إلا بمؤسسة الإسمنت "حجار السود".

نستخلص من خلال هذه المقارنة نلاحظ هناك اختلاف بين SCF و PCN على مستوى حسابات عناصر الأصول والخصوم وكذلك المجموع العام لهما وهذا الإختلاف يرجع الى ظهور حسابات جديدة لم تكون معتمدة في المخطط المحاسبي الوطني حيث نجد أن SCF قد حسن في الوضعية المالية الخاصة بسنة 2009م إلا أن سنة واحدة غير كافية للحكم ما إذا كان النظام المحاسبي المالي قد حسن من الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما تم ملاحظته من خلال مجموع العام للأصول الخاصة بالنظام المحاسبي والتي بلغت قيمتها الإجمالية 136052193705.6 دج مقارنة بالمجموع العام للأصول الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني حيث تقدر قيمتها الاجمالية 13546946295.57 دج.

كذلك بالنسبة للمجموع العام للخصوم فقد إرتفعت قيمته حسب النظام المحاسبي المالي مقارنة بقيمته حسب المخطط المحاسبي المالي من 6840965104.74 دج الى 6967909024.03 دج.

المعالجة المحاسبية لأصول وخصوم الميزانية لسنة 2009:

| الاصول | التحول | | المبلغ الاجمالي | الاهتلاكات /المؤونات | المبلغ الصافي |
|---|---|---|---|---|---|
| | PCN | SCF | | | |
| التثبيتات غير المعنوية | 21 | 20 | 18427775.00 | 17356735.32 | 1071039.68 |
| التثبيتات العينية | | 21 | 10391931022.2 | 6456783806.33 | 3935147215.87 |
| أراضي | 22 | 211 | 28440000.00 | | 28440000.00 |
| مباني | 240 | 213 | 1994856760.87 | 1693819076.89 | 301037683.98 |
| تثبيتات العينية الاخرى | 24و25 | 218 | 8368634261.33 | 4762964729.44 | 3605669531.89 |
| التثبيتات الجاري انجازها | 28 و425 | 23 | 663111396.54 | | 663111396.54 |
| التثبيتات المالية | 42 | 27 | 19924355.41 | | 19924355.41 |
| الحسابات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقة | 44 | 268 | 226241.44 | | 226241.44 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| خسائر عن الأصول المالية الأخرى غير الجارية | | 298 | 19698113.97 | | 19698113.97 |
| الضرائب المؤجلة على الأصول | | 133 | 59682271.21 | | 59682271.21 |
| **مجموع الأصول غير الجارية** | | | **11153076820.3** | **6744140541.65** | **4678936278.71** |
| المخزونات والمنتجات قيد الصنع | 37-30 | 37-30 | 1784934126.41 | 156735276.48 | 1628198849.93 |
| **الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة** | | | 280949879.20 | 6408863.47 | 274541015.73 |
| الزبائن | 470 | 411 | 156856545.07 | 6408863.47 | 150447681.60 |
| المدينون الاخرون | 43 | 409 | 2603703.32 | | 2603703.32 |
| الضرائب وما شبهها | 464 | 44 | 121489630.81 | | 121489630.81 |
| **الموجودات وما يماثلها** | | | 386232879.66 | | 386232879.66 |
| أموال الخزينة | 48 | 519 | 386232879.66 | | 386232879.66 |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | **2452116885.27** | **163144139.95** | **2288972745.32** |
| **مجموع العام للأصول** | | | **136052193705.6** | **6637284681.60** | **6967909024.03** |

| الخصوم | التحول | | المبلغ |
|---|---|---|---|
| | PCN | SCF | |
| راس مال الصادر | 10 | 101 و108 | 1550000000.00 |
| العلاوات والإحتياطات (الإحتياطات المدمجة) | 13 | 104 | 2590855740.51 |
| النتيجة الصافية (حصة المجمع) | 88 | 12 | 615998002.20 |
| رؤوس الأموال الخاصة (ترحيل من جديد) | | 11 | (198790773.20) |
| حصة الشركة المدمجة | | | 4558062969.51 |
| حصة ذوي الاقلية | | | |
| **مجموع الأموال الخاصة** | | | **4558062969.51** |
| القروض والديون المالية | 52 | 16 | 626972338.56 |
| الضرائب المؤجلة على الخصوم | | 134 | 13052336.75 |
| المؤونات المنتوجات المدرجة في الحسابات سابقا | 19 | 15 | 385445697.69 |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | | | **1025470373.00** |
| الموردون والحسابات الملحقة | 53 | 4011 | 472688796.49 |
| الضرائب | 54 و56 | 44 و45 | 222751951.28 |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| الديون الأخرى<br>خزينة الخصوم | 54 و55 و56 | | 680085685.17<br>8849248.58 |
| **مجموع الخصوم الجارية** | | | **1384375681.52** |
| **مجموع العام للخصوم** | | | **6967909024.03** |

## الآثار الناجمة عن عملية التحول على أهم عناصر الميزانية لسنة 2009:

### أثار التحول على التثبيتات المعنوية:

لم يحدث أي تغيير على التثبيتات المعنوية على ميزانية 2009 المرحلة إلى حسابات النظام المحاسبي المعدلة حيث بقيت القيمة الصافية في ميزانية 2009 المعدة وفق PCN هي نفسها بعد التحول، وهذا لأن الوحدة لم تجري أي عملية إعادة التقييم لهذا العنصر، من شأنه أن يعطي قيمة المحاسبية مخالفة وكذلك فقد حافظت على طريقة حساب الاهتلاكات، وبالتالي لم يؤدي هذا إلى أثر على قيم التثبيتات المعنوية.

أن ملاحظ على ميزانية وحدة الإسمنت حجار السود عدم وجود مصاريف تمهيدية، وهذا راجع لأنها أطفأت تماما في فترات سابقة.

### أثار التحول على التثبيتات العينية:

إن أهم ما يمكن أن نذكره على التثبيتات العينية هو التغيير الحاصل على كيفية عرض هذه العناصر من الناحية الشكل وهذا نتيجة حتمية لتغيير شكل الميزانية الذي تناولناه سابقا حيث تم الفصل بين التثبيتات الجارية وغير الجارية، وتعتبر هذه العملية بمثابة إعادة تعديل لعناصر الكشوف المالية، أما عن باقي التغيرات فهي كالتالي:

لم يعد يظهر على ميزانية المعدلة لسنة 2009 بنود التثبيتات الاجتماعية حيث أدمجت المبالغ في حساب 21 تثبيتات عينية.

لقد تم تصنيف في حساب 27 تثبيتات مالية أخرى، كل أنواع القروض المالية الممنوحة لفائدة عمال الوحدة وبالتالي فإن هذا البند سوف يظهر مبالغ غير الجارية لقيمة القروض الممنوحة.

كما تضمن حساب 26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات، حقوق لدى الشركاء والشركات الحليفة.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

من خلال تطبيق النظام المحاسبي فإن وحدة الاسمنت قد قامت بالأخذ بمفهوم الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروق الزمنية بين تاريخ تسجيل العبء وتاريخ أخده بالحسبان في جدول حساب النتائج.

يتم تسجيل حساب 11 مرحل من جديد مع الأخذ بالحسبان للضرائب المؤجلة.

## المطلب الثالث: عرض جدول حساب النتائج "حسب الطبيعة"

### الفرع الاول: جدول حسابات النتائج وفق PCN (الملحق رقم 06)

جدول حساب النتائج في 2009/12/31

الوحدة: دينار جزائري.

| ر.ح | البيان | ارصدة الفترة | |
|---|---|---|---|
| | | مدين | الدائن |
| 70 | مبيعات البضاعة | | 10336181.23 |
| 60 | بضاعة مستهلكة | 8247267.23 | |
| 80 | **الهامش الإجمالي** | | **2088913.50** |
| 80 | الهامش الاجمالي | | 2088913.50 |
| 71 | منتوج مباع | | 3461227581.64 |
| 72 | منتوج مخزن | | 38880551.89 |
| 73 | إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة | | - |
| 74 | خدمات مئدات | | 312000.00 |
| 75 | تحويل تكاليف الانتاج | | 19088431.72 |
| 61 | مواد ولوازم مستهلكة | 1271530375.45 | |
| 62 | خدمات | 495508356.66 | |
| 81 | **القيمة المضافة** | | **1754558746.64** |
| 81 | القيمة المضافة | | 1754558746.64 |
| 77 | منتوجات مختلفة (الايرادات) | | 15637399.63 |
| 78 | تحويل تكاليف الاستغلال | | 966487.43 |
| 63 | مصاريف المستخدمين | 312823900.17 | |
| 64 | الضرائب والرسوم | 73226383.32 | |
| 65 | مصاريف مالية | 52591298.73 | |
| 66 | مصاريف مختلفة (متنوعة) | 21998477.56 | |
| 682 | مخصصات الإهتلاك | 422992763.75 | |
| 685 | مخصصات المؤونات | - | |
| 83 | **نتيجة الإستغلال** | | **887529810.17** |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| 79 | ايرادات خارج الإستغلال | | 101655452.09 |
| 69 | مصاريف خارج الإستغلال | 230282814.75 | |
| 84 | **نتيجة خارج الإستغلال** | | **128627362.66** |
| 83 | نتيجة الإستغلال | | 887529810.17 |
| 84 | نتيجة خارج الإستغلال | | 128627362.66 |
| 880 | نتيجة السنة المالية | | 758902447.51 |
| 889 | **ضريبة على الارباح** | 142904445.31 | |
| 88 | **نتيجة السنة المالية الصافية** | | **615998002.20** |

## الفرع الثاني: جدول حساب النتائج وفق SCF (الملحق رقم 07)

## جدول حساب النتائج في 2009/12/31

الوحدة: دينار جزائري.

| ر.ح | البيان | الملاحظة | نتيجة 2009 | 2008 |
|---|---|---|---|---|
| 70 | المبيعات والنتجات الملحقة | | 3471875762.87 | |
| 72 | تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع | | 38880551.89 | |
| 73 | الإنتاج المثبت | | 0.00 | |
| 74 | إعانات الاستغلال | | 0.00 | |
| **(1)** | **إنتاج السنة المالية** | | **3510756314.76** | |
| 60 | المشتريات المستهلكة | | 1279777643.18 | |
| 61 و62 | الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى | | 535684947.77 | |
| **(2)** | **إستهلاك السنة المالية** | | **(1815462590.95)** | |
| **(3)** | **القيمة المضافة للاستغلال (1-2)** | | **1695293723.81** | |
| 63 | أعباء المستخدمين | | 312823900.17 | |
| 64 | الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | 73226383.32 | |
| **(4)** | **إجمالي فائض الاستغلال** | | **1309243440.32** | |
| 75 | المنتجات العملياتية الأخرى | | 36753492.87 | |
| 65 | الأعباء العملياتية الأخرى | | 118632817.78 | |
| 68 | المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة | | 502627526.99 | |
| 78 | إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات | | 75321588.66 | |
| **(5)** | **النتيجة العملياتية** | | **800058177.08** | |
| 76 | المنتوجات المالية | | 5217770.19 | |
| 66 | الأعباء المالية | | 46373499.76 | |



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **(6)** | **النتيجة المالية** | | **(41155729.57)** | |
| **(7)** | **النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)** | | **758902447.51** | |
| 695 و698 | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | 142904445.31 | |
| 692 و693 | الضرائب المؤجلة (تغيرات عن النتائج العادية) | | 0.00 | |
| | مجموع منتجات الأنشطة العادية | | 3628049166.48 | |
| | مجموع أعباء الأنشطة العادية | | 3012051164.28 | |
| **(8)** | **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | **615998002.20** | |
| 77 | عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها) | | 0.00 | |
| 67 | عناصر غير عادية (اعباء) (يجب تبيانها) | | 0.00 | |
| **(9)** | **النتيجة غير العادية** | | 0.00 | |
| **(10)** | **صافي نتيجة السنة المالية** | | **615998002.20** | |
| | حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) | | 0.00 | |
| **(11)** | **صافي نتيجة المجموع المدمج (1)** | | 0.00 | |
| | ومنها حصة ذوي الاقلية (1) | | 0.00 | |
| | حصة المجمع (1) | | 0.00 | |
| (1): لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة | | | | |

## الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لجدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي وحسب المخطط المحاسبي.

| إسم الحساب | التحول | | مدين | دائن |
|---|---|---|---|---|
| | PCN | SCF | | |
| المبيعات من البضائع | 70 | 70 | | 10336181.23 |
| | 71 | | | 3461227581.64 |
| | 74 | | | 312000.00 |
| | 75 | | | 19088431.72 |
| تغير المخزونات والمنتجات المصنعة قيد الصنع | 72 | 72 | | 38880551.89 |
| الإنتاج المثبت | 73 | 73 | | |
| إعانات الاستغلال | 74 | 74 | | |
| **إنتاج السنة المالية (1)** | | | | **3510756314.76** |
| المشتريات المستهلكة | 60 | 60 | 8247267.23 | |
| | 61 | | 1271530375.45 | |
| خدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى | 62 | 61 | 495508356.66 | |
| | 66 | 62 | 21998477.56 | |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **إستهلاك السنة المالية (2)** | | | **(1815462590.95)** | |
| **القيمة المضافة للاستغلال (1-2)** | | | **1695293723.81** | |
| أعباء المستخدمين | 63 | 63 | 312823900.17 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 64 | 64 | 73226380.32 | |
| **إجمالي فائض الاستغلال** | | | **(386050283.40)** | |
| المنتجات العملياتية الأخرى | 77 | 75 | | 15637399.63 |
| | 78 | | | 966487.43 |
| | 79 | | | 20149605.81 |
| الأعباء العملياتية الأخرى | 68 | 65 | 118632817.78 | |
| المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة | 68 | 68 | 304359946 | |
| | 69 | | 198267580.9 | |
| إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات | | 78 | | 75321588.66 |
| **النتيجة العملياتية (3)** | | | **(621260344.6)** | **112075081.5** |
| المنتوجات المالية | | 76 | | 5217770.19 |
| الأعباء المالية | 65 | 66 | 46373499.76 | |
| **النتيجة المالية (4)** | | | **(46373499.76)** | **5217770.19** |
| **النتيجة العادية قبل الضرائب (3+4)** | | | | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | 889 | 698 | (142904445.31) | |
| الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية | | و695 | | |
| | | 692 | 0.00 | |
| | | و693 | | |
| **مجموع منتجات الأنشطة العادية** | | | | **3628049166.48** |
| **مجموع أعباء الأنشطة العادية** | | | **(3012051164.28)** | |
| عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها) | | | | 0.00 |
| عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها) | | | 0.00 | |
| **النتيجة غير العادية** | | | | |
| **صافي نتيجة السنة المالية** | | | | **615998002.20** |


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

أما عن أثار التحول الخاصة بحسابات الأعباء والنواتج:

إن عملية التحول لم تسفر عن أثار على قيم الحسابات الأعباء والنواتج، حيث أن جدول حساب النتائج بعد التحول لسنة 2009 أظهر نفس النتيجة المسجلة في ظل تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، وهذا يدل على أن كامل العناصر لم يطرأ عليها أي تغيير في قيمتها وإنما تم إعادة تصنيف بعض البنود حتى يمكن عرض جدول حساب النتائج وفق الشكل الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي SCF.

وكما لاحظنا سابقا فإن الوحدة لم تقم بإعادة معالجة البيانات المالية وبالتالي أدى هذا إلى المحافظة على قيم الحسابات، وبالتالي على النتيجة، أما فيما يخص بعض الحسابات التي لم يعد بشأنها حسابات مقابلة وفق SCF على غرار حسابي 75 تحويل تكاليف الإنتاج وحساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال وهما من حسابات المخطط الوطني المحاسبي PCN فقد تم التعامل معهما محاسبيا بترصيدهما بعد التعديل التالي:

حساب 75 وفق PCN رحل إلى حساب 758 وفق SCF.

حساب 78 وفق PCN رحل إلى حساب 758 وفق SCF.

وتمت عملية دون تسجيل أثر لضرائب المؤجلة لأن هذا سوف يؤدي إلى إعادة تعديل على حسابات 2008.


WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

## خلاصة الفصل:

يمكن من خلال هذا الفصل فهم ولو بشكل بسيط أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني وأثر تطبيق SCF على كل من الميزانية وجدول حساب النتائج وهذا ما تم التوصل إليه من خلال المقارنة السابقة والتي اسفرت عن النتائج التالية:

ارتفاع قيمة الإجمالية للأصول عند الانتقال إلى إعداد الميزانية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (13546946295.57 دج – 136052193705.60 دج).

أما بالنسبة إلى جدول حساب النتائج فقد تم التوصل إلى نفس النتيجة سواء تم تطبيق SCF أو PCN إلا أنه جاء ببعض التعديلات على مستوى تصنيف الحسابات الخاصة بكل نتيجة وكذلك الحسابات التي لم يرد بشأنها حسابات مقابلة في النظام المحاسبي.

يمكن القول في الآخير أن النظام المحاسبي المالي قد ساهم في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يعتبر المخطط المحاسبي الجزائري حاليا عائقا كبيرا في مسار التطور الذي تعرفه جل المخططات المحاسبية العالمية. حيث واكبت كل الدول التي لها نظرة محاسبية مستقبلية التغيرات التي أصدرتها مختلف الهيئات الدولية فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية، فالكثير من الدول العربية سارعت في تطبيق هذه المعايير مثل مصر و الأردن وسوريا. وكان لزاما على الجزائر أن تواكب هذه التطورات الاقتصادية المتسارعة، لان رياح التغيير التي تجتاح العالم سوف تأخذ معها كل ما هو قديم.

المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة لفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى وغير ملائم للشروط الاقتصادية الجديدة للجزائر خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر في بداية التسعينات من القرن الماضي، وتوجهها من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وعلى أساس أنها لا تستطيع أن تبقى بعيدة عما يحدث من حولها في العالم من تحولات اقتصادية، كان لابد من إصلاح النظام المحاسبي، وتوفير مرجع محاسبي يتوافق والمرحلة الجديدة، التي يترتب عنها دخول شركاء أجانب ومستثمرين، الأمر الذي يستوجب التحدث معهم بلغة واحدة تقدم معلومة صادقة، وتولد الثقة لدى الغير من مستعملي القوائم المالية، كذلك يقيس كل تأثيرات العمليات والأحداث على المركز المالي، ونتائج عمل الوحدات الاقتصادية وإيصال نتيجة ذلك في شكل قوائم مالية إلى المستفيدين، مما يمكن من توفير المقومات التي تضمن تمتين العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية فيما بينها وكذا مع العالم الخارجي.

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية أصبح باستطاعتنا معرفة أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي من تغييرات على مستوى القوائم المالية من جهة وعلى مستوى الحسابات من جهة اخرى، ومعرفة أهم المساهمات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

## نتائج الدراسة:

علينا أن نميز بين نوعين من النتائج: النتائج النظرية المتوصل إليها من خلال البحث، والنتائج العملية الميدانية المتوصل إليها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الإسمنت "حجار السود" سكيكدة.

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- لم يكن الهدف من النظام المالي المحاسبي الإصلاح بل التغيير؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تهدف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من خلال النظام المحاسبي المالي إلى توفير معلومة مالية شفافة وموثوق بها وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والاداء في المؤسسات؛
- لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغييرات على مستوى القوائم المالية من جهة وعلى مستوى قواعد التقييم والتسجيل والإطار المحاسبي من جهة اخرى؛
- اصبح المخطط الوطني الذي يستجيب لاحتياجات الفترة السابقة لا يساير الظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر خاصة بعد الاصلاحات الاقتصادية الرامية لتحول إلى اقتصاد السوق، واصبحت المعلومة المحاسبية لا تتوافق مع متطلبات الانفتاح على العالم الخارجي، لذلك اصبح اصلاحه ضروريا لمسايرة المستجدات والتحولات على الصعيد الوطني والدولي؛
- ان القوائم المالية التي يتم اعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تهدف إلى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة هذا حسب ما جاء في الجريدة الرسمية، حيث تقدم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال (الميزانية وجدول حساب النتائج)؛
- تتميز الميزانية بوجود عمودين اساسيين، الأول لسنة الجارية والثاني مخصص لسنة المالية السابقة، يسمح لنا بإجراء المقارنة بين الوضعية المالية لسنة الماضية والسنة الحالية؛
- ترتب التكاليف (الاعباء) في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة أو الوظيفة، كما تحتوي على ارصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، فهي معطيات تتعلق بالأداء، تسمح لنا من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة من خلال النتيجة الصافية لسنة المالية (ربح ام خسارة)؛
- ضرورة وجود برامج لتكوين وتأهيل المحاسب حتى يتمكن من مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى المحاسبة بصفة عامة وبصفة خاصة تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع الإشارة إلى إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي بالإضافة إلى إنشاء مراكز خاصة وذلك قصد تكوين إطارات متخصصة في هذا المجال؛



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

**النتائج الخاصة بالفرضيات:**

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدتها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، توصلت أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى: التي تنص على أن القوائم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة، إن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى إعطاء صورة صادقة وواضحة للوضعية المالية للمؤسسة مع مراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء حجم وطبيعة نشاطها.
- أما بخصوص الفرضية الثانية: التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي تميز بالإنتاج قوائم مالية تسمح بالحصول على معلومات ملائمة وشفافة كما أضاف مبادئ محاسبية جديدة، تحققت صحة الفرضية من خلال ما توصلنا إليه في الفصل الأول حيث تتمثل القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي في خمسة قوائم مالية نذكرها فيما يلي: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرت الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملاحق، كما اعتمد على مبادئ جديدة تمثلت في مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، مبدأ عدم المقاصة، الصورة الصادقة.
- أما بخصوص الفرضية الثالثة: المتعلقة بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوضعية المالية للمؤسسة، هذا ما سوف نراه من خلال الدراسة التطبيقية خاصة بسنة 2009 وهي السنة التي تميزت بتطبيق النظامين SCF وPCN في إعداد الكشوف المالية ومن خلالها تم التوصل إلى الآثار الناتجة عن تطبيق النظامين على الميزانية وجدول حساب النتائج حيث جاء النظام المحاسبي المالي ببعض التغييرات على مستوى الميزانية مما أدى إلى تغيير بعض الحسابات وظهور حسابات جديدة مثل ح/11 وح/ 133 كذلك بالنسبة للمبالغ الخاصة بالمجموع العام للأصول والخصوم وكان لهذا التغيير أثر إيجابي حيث زادت قيمته هذا الأخير بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني وقدرت قيمة الفارق بـ58247410 دج أما عن حساب النتائج فقد أظهرت المقارنة على نفس النتيجة المتوصل إليها في PCN وSCF حيث قدرت قيمتها بـ **615998002.20 دج** أي ان قيمة العناصر لم يطرأ عليها أي تغيير إلا فيما يخص إعادة تصنيف بعض البنود أما الحسابات التي لم



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يرد بشأنها حسابات مقابلة في SCF فقد تم التعامل معها محاسبيا بعد القيام ببعض التعديلات عليها.

**الاقتراحات:**

- الاهتمام بتطوير المعارف والخبرات التي تساهم في تطبيق أفضل لنظام المحاسبي المالي؛
- إنشاء مراكز خاصة وذلك قصد تكوين إطارات متخصصة في هذا المجال؛
- ضرورة تأهيل العاملين بالمؤسسات الجزائرية فنيا وماليا.
- ضرورة توفير بيئة سليمة وملائمة حتى تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي.

**افاق وقيود:**

إن الجهد المبدول ورغم الصعوبات الكثيرة التي واجهتنا من تفرق المراجع وتداخل المفاهيم مع ضيق الوقت فإن بحثنا هذا لا يدعي الكمال والإتمام لكن الأكيد أنه يفتح النقاش لدراسة مواضيع متعددة تستكمل جوانب هذا الموضوع لذلك نقترح بعض المواضيع التي نراها جديرة بأن تكون إشكالية لمواضيع و أبحاث أخرى في المستقبل مثلا :

- قيود وافاق النظام المحاسبي المالي؛
- تأثير القوائم المالية على الوضعية المالية للمؤسسة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

# ترجمة المراجع

# قائمة المراجع

## الكتب:

### الكتب باللغة العربية:


1. سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
2. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، المكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
3. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، المكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2010.
4. عاشور كاتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011.
5. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الاوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
6. مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة 2 للنشر و التوزيع وطباعة، عمان، الأردن، 2006.
7. ن.علي الحاج، النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس للنشر و التوزيع، الدار البيضاء - الجزائر، ديسمبر 2012.
8. هوام جمعة، محاسبة معمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.


### الكتب باللغة الاجنبية:


1. Abedellah boughaba , comptabilité général approfondie, 1998 Berti edition,alger,pp66-6 système comptable financier (SCF), pages bleus,alger,2008.




WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. Amel benyakhlef, le system comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, revue du chercheur N08 ,alger,2010.
3. Bernard rafoumier, du système comptable internationales (IAS/IFRS), 2 éduction économisa paris, France, 2005.
4. Robert obert, pratique des normes IAS/IFRS, dunod paris, 2006.
5. System comptable financier (scf), pages bleus,alger,2008.
6. Tazdait ali, maitrise du system comptable financier, 1er édition ACG, Alger, 2009.

**الأطروحات و الرسائل الجامعية:**

1. برزوق أمينة، اشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجيستير،جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان،سنة 2011-2012.
2. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2008.
3. مدني بلغيث، أطروحة دكتوراه 2004، أهمية الاصلاح المحاسبي المالي في ظل أعمال التوحيد الدولية، جامعة الجزائر، الجزائر.
4. samir marouani, le projet du nouveau system comptable et financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire mariste en sciences de gestion, option management, école supérieur de commerce, Alger, 2007.

**المجلات العلمية:**

1. Amel benyakhlef, le system comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale, revue du chercheur N08 ,alger,2010.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. Conseil national de la comptable, questionnaire d'évaluation de plan comptable national Alger, juillet 2000.

**القرارات والمراسيم:**

1. وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
2. وزارة المالية، القرار المؤرخ في26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد19، الجزائر.
3. وزارة المالية، المجلس الوطني، الامر رقم 89 المحدد لقواعد الحسابات وعرض القوائم المالية لمؤسسات التامين وإعادة التأمين.
4. وزارة المالية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27، 2008.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر