جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-
كلية العلوم إقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: مالية مؤسسة

بعنوان

الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد

دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية- تقرت- في الفترة ما بين (2006-2010)

من إعداد الطالبة:
إيمان شيبة

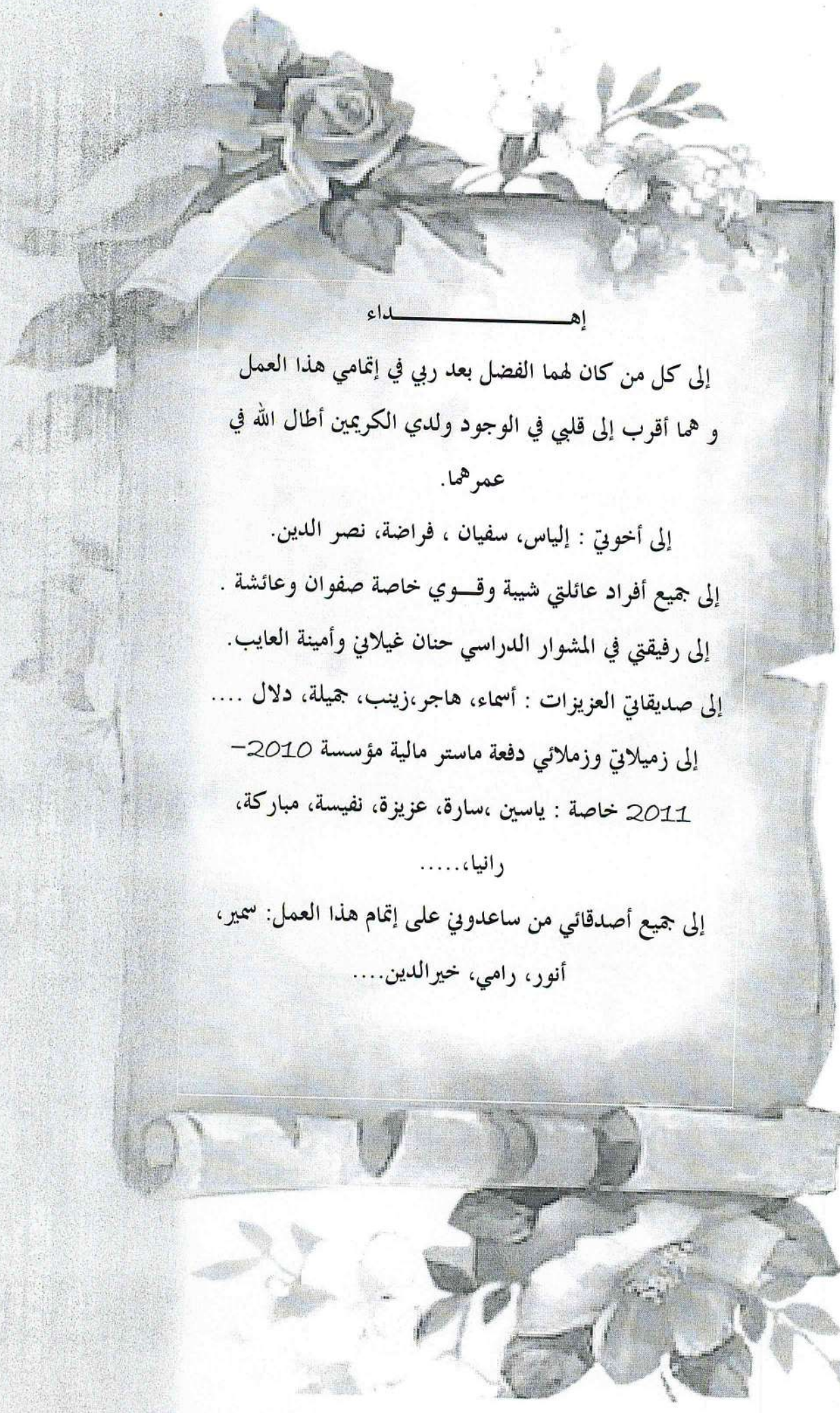
نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:
2011/09/29

أما اللجنة المكونة من السادة :

- الدكتور / منير بن عبد الهادي (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة) رئيسا
- الدكتور / إلياس بن ساسي (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
- الدكتور / بلخير بكاري (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2011/2010

بسم الله الرحمن الرحيم



إهـــــــــــــــداء

إلى كل من كان لهما الفضل بعد ربي في إتمامي هذا العمل و هما أقرب إلى قلبي في الوجود ولدي الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى أخوتي : إلياس، سفيان ، فراضة، نصر الدين.

إلى جميع أفراد عائلتي شيبة وقـــوي خاصة صفوان وعائشة .

إلى رفيقتي في المشوار الدراسي حنان غيلاني وأمينة العايب.

إلى صديقاتي العزيزات : أسماء، هاجر،زينب، جميلة، دلال ....

إلى زميلاتي وزملائي دفعة ماستر مالية مؤسسة 2010-2011 خاصة : ياسين ،سارة، عزيزة، نفيسة، مباركة، رانيا،.....

إلى جميع أصدقائي من ساعدوني على إتمام هذا العمل: سمير، أنور، رامي، خيرالدين....

شكر و عرفان

اشكر الله عز وجل أن وفقني إلى هذا.

أشكر الدكتور بن ساسي إلياس على

نصائحه و إرشاداته وتوجيهاته القيمة

طوال فترة الدراسة .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة

المناقشة على جهودهم لتقييم هذا

البحث.

لا ننسى أيضا عمال شركة الاسمنت

الوحدة التجارية بتقرت خاصة رئيس

مصلحة المحاسبة والمالية.

أشكر كل من ساهم و ساند في إنجاز هذا

البحث .

الملخص:

بعد فشل وقصور المخطط المحاسبي الوطني، عمدت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جسد هذا القرار بتطبيق النظام المحاسبي المالي إنطلاقا من 2010/01/01، أحدث تطبيق هذا النظام العديد من التغيرات على المؤسسة سوى على نتيـــجتها أو ربحيتها، هذا ما أثر على طريقة تشكل وتحليل كل من نتائج المؤسسة وكذا أرباحها، كل هذا دفعنا إلى طرح السؤال التالي: ما مدى نجاعة وفعالية الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتائج في ظل اعتماد شركة الاسمنت عين التوتة بتقرت النظام المحاسبي المالي الجديد في الفتـــرة 2006-2010 ؟ مـــن هنا جاء موضوع بحثنا هذا، حيث وتوصلنا في الأخير بعد معالجة الإشكالية إلى كافة التغيرات الطارئة على تحليل نتائج المؤسسة بعد تغيير مستويات معالجة الأرصدة الوسيطية للتسيير المكونة لجدول حسابات نتائجها في ظل تطبيقها للنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية :

التوحيد المحاسبي، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، جدول حساب النتيجة، الأرصدة الوسيطية للتسيير، النتيجة، الربحية.

Le Résume :

Après l'échec et l'insuffisance du plan comptable national, L'Algérie a aménagé son system comptable en s'appuyant sur les normes comptable international, cette disions justifie dans l'adoption et l'application de system comptable financier à partir du 01/01/2010, Cette application de ce system crée plusieurs des différences à l'entreprise soit sur leur résultat ou bien sur leur profitabilité, Cela a affecté la méthode de constitue du leur bénéfice ou bien du leur résultat, Tout ce la nous conduit à s'interroger :Combien l'efficacité de la solde intermédiaire de gestion comme une outil pour analyse du résultat dont l'application de l'entreprise CIMAT unité commercial de Touggourt le system comptable financier en 2006-2010 ? Le thème de notre expose traite cette problématique, Après le traitement nous arrivons à la différence au l'analyse de résultat dont les modifications de la solde intermédiaire de gestion du compte de résultat de cette entreprise.

Les Mots Clé :

La normalisation comptable, Le Plan comptable notionnel, le system comptable financier, Les normes comptables internationales, Tableau de compte du résultat, Les Solde intermédiaire de gestion, Résultat, Profitabilité.

قـــائمة المحتـــويـــات

العنصر	الصفحة
الإهداء	III
شكر وعرفان	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة المصطلحات	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال البيانية	IX
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ
* الفصل الأول : التوحيد المحاسبي في الجزائر	01
ـ المبحث الأول : حدود المخطط المحاسبي الوطني	03
ـ المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي الجزائري	19
* الفصل الثاني : تحليل النتائج بإستخدام الأرصدة الوسيطية لتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي	29
ـ المبحث الأول : دراسة قائمة حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي	31
ـ المبحث الثاني : دراسة الأرصدة الوسيطية للتسيير حسب للنظام المحاسبي المالي	53
ـ المبحث الثالث : مؤشرات تحليل النتائج المبنية على الأرصدة الوسيطية للتسيير	60
* الفصل الثالث : دراسة حالة شركة الاسمنت عين التـــوتة الوحدة التجارية تقرت	69
ـ المبحث الأول : تقديم عام لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت	71
ـ المبحث الثاني: دراسة مؤشرات النمو (معدلات نمو الأرصدة الوســيطية للتســيير) في SCIMAT U.C.TOUGGOURT	80
ـ المبحث الثالث : تحليل مؤشرات الربحية في SCIMAT UC.TOUGGOUURT	102
ـ المبحث الرابع : أفاق تحسين الربحية في SCIMAT UC.TOUGGOUURT	114
الخاتمة	122
قائمة المراجع	127
الملاحق	133
الفهرس	139

قـــائـــمـــة المصـــطـــلـــحات

الرمز/الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
CA	Chiffre D'affaire	رقم الأعمال
CMP	Cout Marginal	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
CNC	Conseil National de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
EBE	Excédent Brut D'exploitation	الفائض الإجمالي للاستغلال
FIFO	First In First Out	طريقة الداخل أولا الخارج أولا
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	النموذج الأنجلوسكسوني المبني على المبادئ المحاسبية المقبولة
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية المسئولة عن نشر المعايير المحاسبية بعد 2001
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية قبل 2001
IASCO	International Organization Of Securities Commission	المنظمة الدولية لأمن الهيئات
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee Of The IFRS	تفسيرات المعايير دولية لإبلاغ أو الإفصاح المالي
IFRS	International Financial Reporting Standard	المعايير دولية لإبلاغ أو الإفصاح المالي
LIFO	Last In First Out	طريقة الداخل أخير الخارج أولا
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني المحاسبي
SCF	Le System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SIC	Standard Interpretation Committee Of The IASC	تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية IASC
TCR	Tableau De Compte Résultat	جدول حسابات النتائج
TP_{EX}	Taux De Profitabilité D'exploitation (Commercial)	معدل ربحية الاستغلال (التجارية)
TRG	Taux De Profitabilité Général	معدل الربحية الإجمالية
TT_{CA}	Taux De Croissance Du Chiffre D'affaire	معدل نمو رقم الأعمال
VA_{EXP}	Valeur Ajouté D'exploitation	القيمة المضافة للإستغلال

قـــائمة الجـــداول

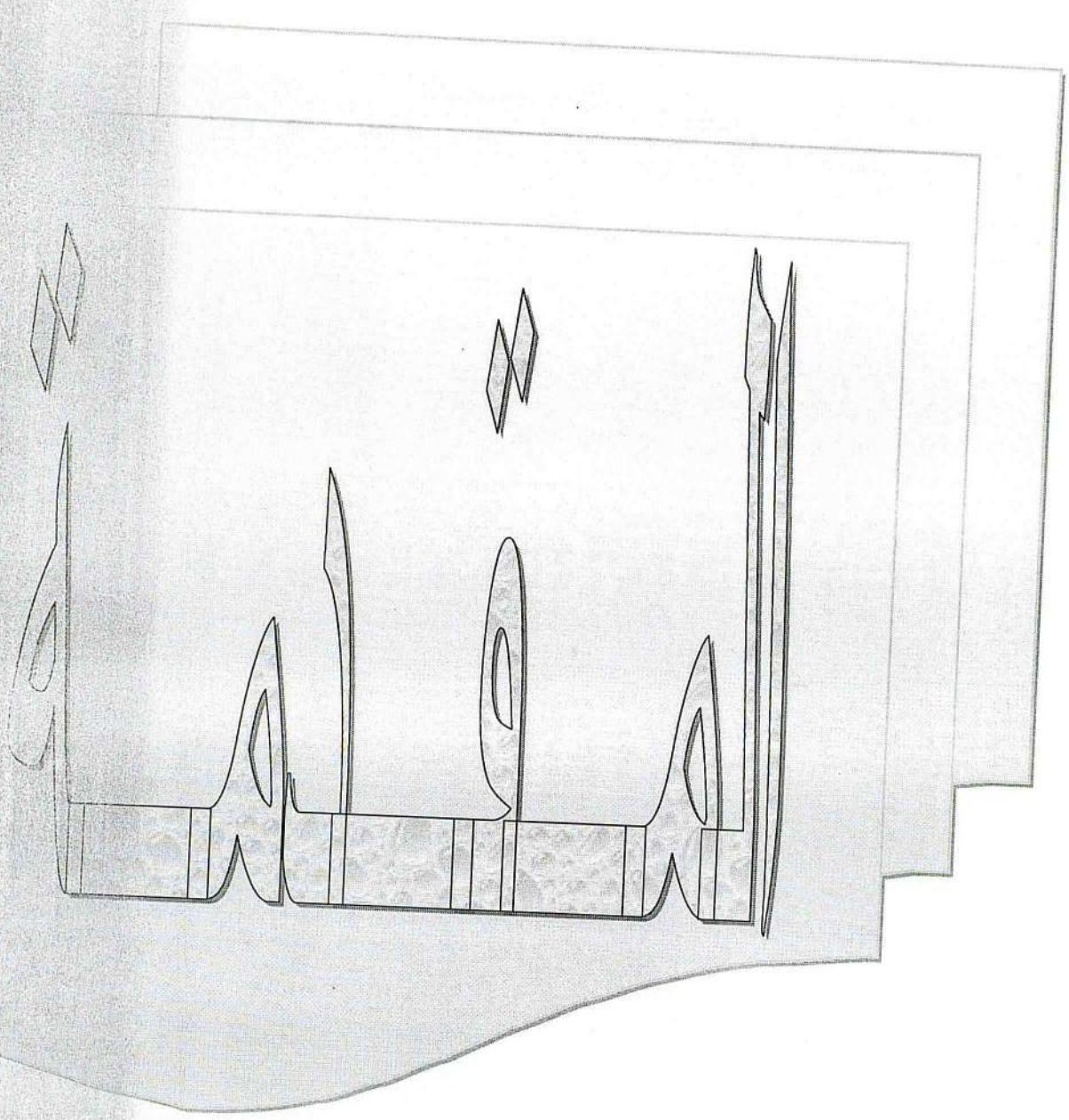
رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني 1975	06
(2-1)	أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجديد	26
(1-2)	حساب النتائج حسب الطبيعة للفترة من N إلى N+1	46
(2-2)	حساب النتائج حسب الوظيفة للفترة من N إلى N+1	50
(3-2)	نموذج المرور من حساب النتيجة حسب الطبيعة إلى حساب النتيجة حسب الوظيفة	51
(4-2)	الأرصدة الوسيطية للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي	60
(1-3)	تكوين نتيجة المؤسسة للسنوات (2006-2010)	82
(2-3)	معدلات نمو رقم الأعمال في المؤسسة	84
(3-3)	معدلات نمو هامش الربح الإجمالي	86
(4-3)	معدلات نمو إنتاج السنة المالية	87
(5-3)	معدلات نمو القيمة المضافة للاستغلال	91
(6-3)	معدلات نمو إجمالي فائض الاستغلال	94
(7-3)	معدلات نمو النتيجة العملياتية	96
(8-3)	معدلات نمو النتيجة المالية	98
(9-3)	معدلات نمو النتيجة غير عادية	99
(10-3)	معدلات نمو النتيجة الصافية للسنة المالية	100
(11-3)	معدل الربحية الإجمالية	102
(12-3)	معدل ربحية الاستغلال	104
(13-3)	المؤشرات الجزئية لقياس ربحية الاستغلال	106
(14-3)	أثر الإستدانة في المؤسسة	112
(15-3)	مساهمة الأنشطة غير عادية في المؤسسة	113
(16-3)	نسبة زيادة في الكميات المبيعات وفقا لزيادة في رقم الأعمال	116
(17-3)	الكميات المباعة خلال الفترة (2005 - 2010)	117
(18-3)	تكاليف الاستغلال	119

قـــائمـــة الأشـــكال البـــيـــانـــية

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-2)	تلخيص لتصنيفي جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة و حسب الوظيفة	52
(2-2)	القيمة المضافة و كيفية تشكيلها	55
(1-3)	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت عين التوتة – الوحدة التجارية تقرت	77
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة و المالية	79
(3-3)	معدلات نمو رقم الأعمال	85
(4-3)	معدلات نمو هامش الربح الإجمالي	87
(5-3)	معدلات نمو إنتاج السنة المالية	89
(6-3)	نسبة إنتاج على رقم الأعمال	90
(7-3)	معدلات نمو القيمة المضافة للاستغلال	93
(8-3)	نسبة القيمة المضافة على الإنتاج	93
(9-3)	معدلات نمو إجمالي فائض الاستغلال	95
(10-3)	نسبة إجمالي فائض الاستغلال إلى القيمة المضافة للاستغلال	96
(11-3)	معدلات نمو النتيجة العملياتية	97
(12-3)	معدلات نمو النتيجة المالية	99
(13-3)	معدلات نمو النتيجة الصافية للسنة المالية	101
(14-3)	الربحية الإجمالية	103
(15-3)	ربحية الاستغلال	105
(16-3)	معدل الهامش الإجمالي للاستغلال	107
(17-3)	معدل هامش الربح الإجمالي	108
(18-3)	معيار التكامل في المؤسسة	109
(19-3)	نسبة الضرائب و رسوم على القيمة المضافة للإستغلال	110
(20-3)	نسبة أعباء المستخدمين على رقم الأعمال	111
(21-3)	أثر الاستدانة في مؤسسة	112
(22-3)	مساهمة الأنشطة غير عادية في مؤسسة	114

قـــائمة المـــلاحـــق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	جدول حسابات النتائج لسنة 2006	134
02	جدول حسابات النتائج لسنة 2007	135
03	جدول حسابات النتائج لسنة 2008	136
04	جدول حسابات النتائج لسنة 2009	137
05	جدول حسابات النتائج لسنة 2010	138



المقـــدمـــة

أ- إشكالية البحث:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية نواة الاقتصاد الوطني، ومصدر الثروة الإجمالية للمجتمع من خلال خلق مساهمات ووظائف اقتصادية قادرة على إنشاء منافع إجمالية، لذلك فهي مصدر لمداخيل الدولة والإفراد ومن ثم فالمؤسسة هي المكون الأساسي الذي لا يمكن الاستغناء عنه لتحقيق التنمية الاقتصادية، فعلى مستوى أغلب المؤسسات الاقتصادية يشكل الربح الهدف المرجو من إنشائها، كذلك يمكن اعتباره المكسب الرئيسي، كما يعتبر البحث عن الكيفية التي تشكلت بها نتيجة المؤسسة أمر ضروري وهام لدى المسير المالي ذلك من أجل تحديد السلوك الرشيد الذي يجب على المؤسسة انتهاجه.

تعد الأرصدة الوسيطية للتسيير من بين الأدوات تحليل نتيجة المؤسسة، عرفت هذه الأداة تطور ملحوظ بعد تخلي الجزائر عن المخطط الوطني المحاسبي PCN، وتبني النظام المحاسبي المالي SCF، وكبقية دول العالم لم تكن الجزائر في مأى عن أثار العولمة الاقتصادية، التي استدعت ضرورة تطبيق **المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS**، حيث تمتاز هذه الأخيرة ببعد دولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكييف مع الاقتصاد المعاصر، بما يسمح بإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، التي تبنى عن مدى دقة وصحة التعبير على نتيجة وربحية المؤسسة، كل هذا يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية ونجاعة الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتائج في ظل اعتماد شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية –تقرت– النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في الفترة ما بين 2006-2010 ؟

بدوره هذا السؤال يدفعنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. في ما يتجلى قصور جدول حسابات النتائج وأرصدته حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN ؟
2. ما هي تغيرات النظام المحاسبي المالي على كل من جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطية للتسيير ؟ وما طبيعة تلك التغيرات ؟
3. ما هي الأهمية التي تكتسبها التغيرات على الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتيجة في ظل اعتماد المؤسسة محل الدراسة النظام المحاسبي المالي ؟

4. ما تأثير تلك التغيرات في مستويات معالجة الأرصـــدة الوسيطية للتسيير على زيادة أو نقصان ربحية المؤسسة محل الدراسة ؟

ب- فرضيات البحث :

لمعالجة إشكالية البحث نحاول اختبار مدى صحة الفرضيات التالية :

1. رغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي ومواكبة التطور الاقتصادي تخلت الجزائر عن المخطط الوطني المحاسبي PCN بتبني النظام المحاسبي المالي SCF؛
2. العديد من التغيرات دخلت على مستويات معالجة كل من جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطية للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF؛
3. تعتمد الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة ناجعة لتحليل نتيجة وربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية –تقرت– في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
4. أثرت التغيرات في مستويات معالجة الأرصـــدة الوسيطية للتسيير على ربحية المؤسسة محل الدراسة.

ت- مبررات اختيار موضوع البحث:

إن اختيار معالجة موضوع هذا البحث له مبررات حفزتنا على اختياره، نذكرها على التوالي:

1. إن المجهودات المبذولة من طرف سلطات الدولة لتعميم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد حفزتنا في إظهار قصور المخطط المحاسبي الوطني، لنشر الوعي المحاسبي والإقناع بضرورة التماشي مع المعايير المحاسبية الدولية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، إذن هذا في ما يخص السبب الموضوعي؛
2. أما عن السبب الذاتي: هو الرغبة في التعمق أكثر في ميدان المحاسبة وربطها بالتسيير المالي، من خلال معرفة مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أدوات تحليل النتائج.

ث- أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع في كونه يعالج مزيج لموضوعين، احدهما يتسم بالحداثة والمتمثل في النظام المحاسبي المالي SCF، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 01-01- 2010، والثاني المتمثل في الأرصدة الوسيطية للتسيير التي تكتسي أهمية بالغة خاصة بعد التطورات التي طرأت عليها، والتي بدورها قد تزيد من فعالية هذه الأداة في تحليل النتيجة والربحية .

ج- **أهداف البحث:**

إضافة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار مدى صحة الفرضيات، يهدف هذا الموضوع إلى:

1. عرض الانتقادات الموجهة إلى المخطط المحاسبي الوطني خاصة منها الموجهة إلى جدول حسابات النتائج وأرصدته، إضافة إلى ذلك عرض مميزات، خصائص ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد؛
2. استخلاص التغيرات في الأرصدة الوسيطية للتسيير من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وعرض مفصل لجدول حسابات النتائج بصنفيه؛
3. اختبار فعالية الأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتائج خاصة بعد اعتماد المؤسسة محل الدراسة النظام المحاسبي المالي؛
4. الوصول إلى نتائج ملموسة تؤكد تأثير هذه التغيرات في الأرصدة الوسيطية للتسيير على ربحية المؤسسة؛

ح- **حدود البحث:**

يتناول موضوع البحث : التوحيد المحاسبي في الجزائر وأدوات تحليل النتيجة باستخدام الأرصدة الوسيطية للتسيير، إذن يفترض علينا في بدء الأمر التعرف على سيرورة التوحيد المحاسبي في الجزائر مرتكزين في ذلك على النظام المحاسبي المالي الجديد باعتباره حل محل المخطط المحاسبي الوطني القديم، كما ركزنا الدراسة على ما يهمنا وهو جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطية للتسيير والتغيرات التي طرأت عليهما، إضافة إلى ذلك قمنا باستخراج التتغيرات التي من الممكن أن تؤثر على أدوات التحليل المبنية على الأرصدة الوسيطية للتسيير، أيضا قمنا بدراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت لمدة 05 سنوات اعتبارا من سنة 2006 إلى غاية سنة 2010 .

خ- **منهج البحث و أدواته :**

للإجابة على إشكالية البحث و اختبار مدى صحة الفرضيات تمت الاستعانة بالمنهج الأكثر استخداما في الدراسة الاقتصادية والمالية، وهو المنهج الوصفي التحليلي عند استعراض كل من التوحيد المحاسبي في الجزائر والأرصدة الوسيطية للتسيير كأداة لتحليل النتيجة، كما استخدمنا المنهج المتكامل في البحوث التطبيقية (المنهج التجريبي) الذي أستند على دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت وتحليل نتيجتها و ربحيتها، أيضا استخدمنا في بحثنا هذا برنامج معلوماتي وهو M.S.EXCEL .

د- **هيكل البحث :**

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول تبدأ بمقدمة وتنتهي بخاتمة تتضمن تلخيص عام واختبار الفرضيات التي قدمت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، أما عن هذه الفصول فهي كالأتي:

الفصل الأول : معنون بـــالتوحيد المحاسبي في الجزائر : تمت معـــالجة هذا الفصل من خـــلال مبحثـــين، المبحث الأول يتضمن دراسة إنتقادية للمخطط المحاسبي الوطني القديم حيث أبرزنا قصور جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطية للتسير، أما المبحث الثاني فكان حول النظام المحاسبي المالي الجديد حيث تناولنا ضمنه مفهوم هذا النظام وإطاره التصوري والنظري كما قمنا بالإشارة إلى المبادئ التي جاء بها .

أما عن **الفصل الثاني:** الموسوم بـــتحليل النتائج بإستخدام الأرصدة الوسيطية للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي، قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، أول مباحث عالج جدول حسابات النتائج من خلال دراســـة تفصيلية له بمختلف صنفيه، أما المبحث الثاني قمنا بدراسة الأرصدة الوسيطية للتسيير حسب النظام المحاسبي المالي مركزين في ذلك على أهم الاختلافات والتغيرات التي طرأت على هذه الأرصدة، أما في المبحث الثالث قمنا بإستعراض المؤشرات التي من الممكن أن نحلل بها ربحية ونتيجة المؤسسة كما ركزنا أيضا على مدى تأثير تغيرات مستويات معالجة الأرصدة الوسيطية للتسيير المستخدمة في التحليل على فعالية ونجاعة مؤشرات التحليل.

الفصل الثالث : في هذا الفصل قمنا باختبار مدى صحة الفرضيات، بدراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت، حيث قمنا بتحليل نتيجتها ودراسة ربحيتها مستخدمين في ذلك المؤشرات التي تناولنها في الفصل الثاني، خلصنا في الأخير إلى جملة من الاستنتاجات والملاحظات التي أكدت بعض الفرضيات ونفت بعضها الأخر.

ذ- **مرجعية البحث :**

1. حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة ماجستير**، جامعة الجزائر ،معهد العلوم اقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر،2003-2004، يهدف هذا الباحث الى دراسة المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، محاولا استخراج أهم النقائص التي يعانيها هذا

المخطط، حيث خلص الباحث في الأخير إلى جملة من الانتقادات والنقائص تبرر اللجوء إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، كما أوصى بضرورة التعجيل في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد حيث كان آنذاك فكرة مشروع متداولة فقط، كما أوصى الباحث بضرورة إشراك كل الطاقات الفاعلة في تغييره المخطط المحاسبي الوطني من اقتصاديين وباحثين جامعين وخبراء في المعايير الدولية المحاسبية .

2. أوسرير منور، مجبر محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية " حالة جدول حسابات النتائج "**،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، يهدف الباحثين إلى إبراز أهم التغيرات التي طرأت على جدول حسابات النتائج، من خلال استعراض التصنيف القديم وهو التصنيف حسب الطبيعة والتصنيف الجديد وهو التصنيف حسب الوظيفة، خلص الباحثين في الأخير إلى جملة من الملاحظات حول جدول حسابات النتائج والتغيرات التي طرأت على مستويات معالجة الأرصدة المكونة له .

هذا عن الدراسات السابقة فيما يخص المتغير الأول من الدراسة، أما عن المتغير الثاني والمتمثل في أداة تحليل النتائـــج والـــربحية الأرصدة الوســـيطية للتسيير فـــلم نجد دراسات سابقة تسمح لنا بالتوسع فيها أو اعتبارها كمرجع أساسي أو دراسة سابقة.

ر- صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز وإعداد هذا البحث ما يلي:

1. قلة المراجع حول النظام المحاسبي المالي الجديد إضافة إلى صعوبات الاتصال بالباحثين والخبراء وحتى الأساتذة المؤهلين في هذا النظام؛
2. نقص المؤسسات التي بدأت في تطبيق وفهم وإتقان هذا النظام؛
3. قلة المراجع المتعلقة بتحليل النتائج والمؤشرات المستخدمة في ذلك باللغة العربية؛

الفصل الأول : التوحيد المحاسبي في الجزائر

الفـــصل الأول	التـــوحـــيد المحاســـبـــي في الجـــزائـــر

تمهيد:

تـــعد المحاسبة نظام المعلومات داخل المؤسسة وأهـــم أدوات التسيير التي تسمح للمسير باتخاذ القـــرارات، حيث تتخلف درجة سلامتها تبعا لجودة المعلومة المحاسبية المستخدمة، عرفت الجزائر أول محاولة في التوحيد المـــحاسبي عنـــد تطبـــيق المخطـــط المحاسبي الـــوطني Plan comptable national (PCN)؛ الذي استغرق إعداده ما يقارب 05 سنوات، علما أن هذا الأخير حل محل المخطط المحاسبي العام Plan comptable général (PCG) المورث عن الفترة الإستعمارية، دخل PCN حيز التطبيق بداية من **أول جانفي 1976 بموجب الأمـــر رقـــم 75/35 الصـــادر بتاريخ 29 أفـــريل 1975**، استمر في تطبيقه أكثر من 30 سنة، عرف هذا المخطط إضافات على الرغم من تغيير وجهة الاقتصاد الجزائري من الاقتصاد اشتراكي إلى الاقتصاد الحر الذي تنظمه قوى العرض والطلب في السوق، هذا ما أدى إلى عدم تماشي هذا المخطط مع التغيرات على المستوى الدولي، من هذا المنطلق سعت الجزائر وراء تحقيق إعلام محاسبي أكثر ملائمة، جسد ذلك في التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبية IAS والإفصاح المالي IFRS .

المبحث الأول: حدود المخطط المحاسبي الوطني

نستعرض في هذا المبحث واقع المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج وفق هذا المخطط، والأرصدة الوسيطية للتسيير وفقه أيضا، في الأخير نشير إلى مختلف الانتقادات الموجهة إلى المخطط وخاصة منها الموجهة إلى جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطية .

المطلب الأول: دراسة نقدية للمخطط المحاسبي الوطني :

تجدر الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني هو أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية في الجزائر، هدف هذا المخطط بالدرجة الأولى إلى ضمان خلق بنك معلومات يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية والتنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية أو المحلية، حيث كانت أسسه الهيكلية والتفسيرية منفتحة ومنسجمة إلى قدر كبير مع الكثير من العوامل والمتغيرات البيئية المحلية والدولية أن ذاك .

إضافة إلى ما سبق هدف المخطط المحاسبي الوطني إلى تلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من خلال المخططات الوطنية، إلى أن الواقع الآن أصبح مغايرا، حيث تعرف الجزائر جملة من التغيرات في كافة المجالات التي فرضت عليها التخلي عن PCN الذي وجهت له العديد من الانتقادات والنقائص التي يجب تداركها؛ فمن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة والنقائص التي يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني كان من الضروري القيام بتعديلات عليه، مع العلم أنه لم يعرف سوى تعديل وحيد سنة 1999، والذي تضمن تكييف هذا المخطط مع نشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات مجمعة، إلا أن هذا التعديل لم يمس محتوى المخطط في حد ذاته وإنما أضاف بعد الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل، هذا يدل على أن الجانب المحاسبي في الجزائر لم يتماشى مع وتيرة التحول إلى اقتصاد السوق، نظرا أن هذا الأخير يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم والظروف الراهنة للعولمة والمعايير المحاسبية الدولية [1].

[1] أبحري سفيان ، أيت محمد مراد ، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات و أهداف "** ، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لـ SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 15 أكتوبر 2009 ، ص 2 ص 3 ، بالتصرف .

المطلب الثاني : جدول حسابات النتائج وفقا المخطط المحاسبي الوطني

يعبر جدول حساب النتائج عن أحد القوائم المالية التي قدمها المخطط المحاسبي الوطني، نستعرض في هذا المطلب تعريف هذا الجدول ومكوناته.

الفرع الأول: مفهوم جدول حسابات النتائج

هو جدول يجمع مختلف عناصر الأعباء والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة التجاري والإنتاجي في دورة معينة، ويعرف أيضا على أنه"جدول يصف مختلف نشاطات المؤسسة خلال الدورة الإنتاجية"، وهو عبارة عن:" وثيقة محاسبية إلزامية (وفقا للقرار 25 و30 المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي، والمادة 10 من القانون التجاري الجزائري)" [1].

- و يحتوي هذا الجدول على ثلاثة أصناف من الحسابات والتي تسمى **بحسابات التسيير** :

1) **حسابات الأعباء (الصنف 6)**
2) **حسابات النواتج (الصنف 7)**
3) **حسابات النتائج (الصنف 8)**

الفرع الثاني: مكونات جدول حسابات النتائج:

يتكون جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني من الحسابات التالية:

أولا : الهامش الإجمالي (حـ/ 80) : يمثل الفرق بين المبيعات (حـ/70) و البضاعة المستهلكة، حيث أن ارتفاع مبيعات المؤسسة وانخفاض تكاليف شراءها يؤدي إلى إرتفاع الهامش الإجمالي والعكس صحيح، يرصد هذا الحساب في (حـ/81) [2].

ثانيا : القيمة المضافة (حـ/81) : تمثل الفرق بين الإنتاج و الإستهلاك من السلع والخدمات المستعملة في هذا الإنتاج[3]، بحيث تزيد بزيادة الهامش الإجمالي ذلك عند زيادة الإنتاج، وتنخفض بزيادة الإستهلاك أين يؤثر عليها الهامش سلبا.

ثالثا : نتيجة الإستغلال (حـ/83) : تمثل الفارق بين إيرادات الاستغلال ومصاريف الاستغلال، أما عن التغيرات التي تحدث على هذا النوع من النتيجة فتتمثل أولا : في زيادة المصاريف المالية ومصاريف

---

[1] Tyeb Zitoun , **Analyse financier**, Berti édition , Alger , 2003 , P 07 .
[2] Abdellah BOUGHABA, **Comptabilité Générale (Approfondie)**, Berti édition, Alger,1998, P 251.
[3] Abdellah BOUGHABA, Op Cit , P 252 .

العاملين الذي يؤدي إلى انخفاض قيمتها، ثانيا: الزيادة في قيمة النواتج المختلفة تزيد من قيمة نتيجة الاستغلال، كما تؤثر القيمة المضافة على نتيجة الاستغلال فإذا كان مدينا كان تأثيره سلبيا والعكس صحيح.

رابعا: نتيجة خارج الاستغلال (حـ/84): هي النتيجة التي لا تتعلق بنشاط المؤسسة العادي في فترة معينة، وتمثل الفرق بين نواتج الاستغلال الخارجية (حـ/79) وتكاليف خارج الاستغلال (حـ/69)[1]، ويحدد رصيد نتيجة خارج الاستغلال حسب الرصيد الأكبر للحسابين (حـ/79) و (حـ/69) .

خامسا: النتيجة الإجمالية للسنة المالية (حـ/880): هي الجمع بين نتيجة الإستغلال والنتيجة خارج الاستغلال، لذلك فهي تتغير بتغير مكوناتها، فإذا كان رصيد (حـ/83) و(حـ/84) في الجانب الدائن يعني هذا زيادة النتيجة الإجمالية، والعكس صحيح .

سادسا: النتيجة الصافية (حـ/88): وتسمى أيضا بنتيجة السنة المالية ويتم الحصول عليها بعد خصم الضرائب على الأرباح من النتيجة الإجمالية، حيث أن التغيير النتيجة الصافية يكون موازيا لتغيرات النتيجة الإجمالية، وقيمة الضرائب، ذلك أنها تتناسب طرديا مع النتيجة الإجمالية وعكسيا مع قيمة الضرائب، ويحول رصيد النتيجة الصافية في بداية الدورة القادمة إلى حساب النتائج رهن التخصيص.

الجدول في الصفحة الموالية يوضح حسابات النتائج حسب المخطط الوطني 1975.

[1] Libd ,P254 .

جدول رقم (1-1) : يوضح حسابات النتائج حسب المخطط الوطني 1975 .

رقم الحساب	اســـم الحـــساب	مـــدين	دائـــن
70	مبيعات بضاعة		
60	بضاعة مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي	×××	×××
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزن		
73	إنتاج المؤسسة لذاتها		
74	أداء خدمات		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		
61	مواد و لوزم مستهلكة		
62	خدمات		
	المجموع		
81	القيمة المضافة	×××	×××
77	إيرادات مختلفة		
78	تحويل تكاليف الاستغلال		
63	مصاريف العاملين		
64	الضرائب و الرسوم		
65	مصاريف مالية		
66	مصاريف مختلفة		
68	مخصصات الاهتلاك و المؤونات		
	المجموع		
83	نتيجة الاستغلال	×××	×××
79	منتوجات خارج الاستغلال		
69	تكاليف خارج الاستغلال		
84	نتيجة خارج الاستغلال	×××	×××
83	نتيجة الاستغلال		
84	نتيجة خارج الاستغلال		
880	النتيجة الإجمالية للسنة المالية	×××	×××
889	ضرائب على أرباح		
88	نتيجة السنة المالية	×××	×××

المصـــدر: وزارة التربية، المخطط الوطني المحاســبي 1975 تقنيات التسيير، ديـــوان المطبوعات المدرسية، 1987 - 1988، ص 30

من خلال ملاحظة الجدول يمكن القول أن TCR يحلل نشاط المؤسسة خلال السنة المالية، ويبين النتائج و مصاريف المؤسسة خلال الدورة، بدون أخذ بعين الاعتبار تواريخ القبض أو الدفع الموافقة لها (مبدأ الاستحقاق) [1]،لكن يعاني هذا الجدول العديد من الانتقادات والتي سوف نبرزها في النقاط المطالب الموالية، تظهر لنا نقائص هذا الجدول عند القيام بعملية التحليل أو استخراج بعد الأرصدة بغرض التحليل أو التشخيص المالي .

المطلب الثالث : الأرصدة الوسيطية لتسيير وفقا المخطط المحاسبي الوطني

تمثل الأرصدة الوسيطية للتسيير الأرصدة للتسيير المستخرجة من جدول حسابات النتائج نبين ذلك في هذا المطلب:

الفرع الأول : تعريف الأرصدة الوسيطية للتسيير

تمثل هذه الأرصدة متغيرات النتائج المتحصل عليها من طرف المؤسسة وتتجلى في حساب الاستغلال ، وهي بالترتيب كما يلي: رقم الأعمال، الهامش التجاري، الإنتاج، هامش على مواد مستهلكة، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، النتيجة الإجمالية قبل الضريبة، النتيجة الصافية.

الفرع الثاني :الأرصدة الوسيطية للتسيير

يعبر رقم الأعمال والهامش التجاري أول رصيدين حسب ترتيب الأرصدة في جدول حسابات النتائج.

أولا : رقم الأعمال : La chiffre D'affaire

يمثل رقم الأعمال المصدر الأساسي للنقدية الضرورية لاستمرارية نشاطات المؤسسة، و بذلك فهو يعبر عن مجمل إيرادات المتولدة عن الأنشطة الأساسية، يتحدد CA حسب الحصة السوقية و تبعا لمدى سيطرة المؤسسة على الأسواق، لذلك فغن مستقبل المؤسسة مرهون بتطورات هذا الرصيد مقارنة بالمنافسين الرئيسيين داخل نفس القطاع[3].

يتكون رقم الأعمال بصفة عامة من [4]:

---

[1] بن معزوز كمال ، **منهجية التحليل المالي في مركزية الميزانيات لبنك الجزائر** ، مذكرة نيل شهادة ماجستير تخصص نقود و مالية ، كلية العلوم اقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 25 .

[2] Kamel Hamdi , **Le diagnostic financier** , presse université de France , Paris , 1989 , P 132 .

[3] بن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 52 .

[4] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، **التسيير المالي "دروس و تطبيقات "**، دار وائل للنشر و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص169.

أ- **رقم الأعمال التجاري:** هو الإيراد الناتج عن الأنشطة التجارية أي شراء وبيع السلع والخدمات دون تحويلها أو تصنيعها؛

ب- **رقم الأعمال الإنتاجي:** هو الإيراد الناتج عن بيع المؤسسة لمنتجاتها التي قامت بتصنيعها اعتماد على قدراتها الإنتاجية، حيث يعبر عن الطبيعة الصناعية للمؤسسة؛

ت- **رقم الأعمال الخدمي:** هو الإيراد الناتج عن الخدمات التي تقدمها المؤسسة للعملاء إذ تتألف من منتجات ذات طبيعة خاصة فأغلبها غير قابل للتخزين .

❖ إذا كانت طبيعة المؤسسة متنوعة فإنه يمكن حساب رقم الأعمال بواسطة العلاقة التالية:

رقم الأعمال = المبيعات + إنتاج مباع + خدمات (أداءات متمة)

تمثل المبيعات كل البضاعة المباعة بالنسبة للمؤسسة التجارية،كما تمثل كل المنتجات المباعة في المؤسسة الصناعية أو الإنتاجية أو مختلف الخدمات المقدمة بالنسبة للمؤسسة الخدمية، يعبر رقم الأعمال عن حصيلة نشاط المؤسسة الأساسي وغير أساسي،كما يمثل المصدر الرئيسي لتمويل نشاطها؛

حيث بالرجوع إلى جدول رقم (1-1) نلاحظ أن الحسابات المكونة لرقم الأعمال موزعة ضمن هذا الجدول، لذلك رقم الأعمال لا يظهر بشكل مباشر في جدول حسابات النتائج وفقا للمخطط المحاسبي الوطني،و هذا أمر جدا سلبي يعرض هذا الجدول إلى العديد من الانتقادات .

ثانيا : الهامش التجاري : La Marge Commerciale

يمثل الهامش التجاري الفرق بين المبيعات و البضاعة المستهلكة حيث أن : البضاعة المستهلكة = مشتريات الدورة + مخزون أول مدة – مخزون نهاية المدة + مصاريف شراء؛ "بصيغة أخرى يمثل الهامش التجاري في الهامش الإجمالي والذي يعتبر مهما بالنسبة للمؤسسة التجارية أو المؤسسة التي لها خصائص صناعية و تجارية، حيث يسمح هذا الأخير بقياس موارد الاستغلال في المؤسسة "[1]؛"يعكس هذا الهامش النشاط المحقق ذلك أنه يقارن مع مستوى مبيعات البضاعة يكون هذا الهامش واضحا بالنسبة للمؤسسات التجارية ويكون مهم فيها خاصة إذا كان الفارق بين سعر الشراء وسعر البيع كبير، يمكن تلخيص علاقة حساب الهامش التجاري فيما يلي" [2]:

[1] Nacib Redjem , **Méthodes D'analyse financière** , Edition Dar El Ouloum , Algérie , 2005, P 68

[2] Nathalie Gardes , **Analyse financier** ,dans le site : storage.canalblog.com/94/45/68919/7532807.pdf Date de visite : 04/04/2011 .

الهامش التجاري = مبيعات البضائع – بضائع مستهلكة

يعبر الهامش التجاري عن الفرق بين مبيعات البضائع ،والتي بدورها تمثل مجمل البضائع المباعة من المنتجة من طرف المؤسسة أو المشتراة بغرض البيع و البضائع المستهلكة التي تمثل إستهلاكات الدورة أو السنة المالية بالإضافة إلى المصاريف الداخلة في شراء هذه البضاعة، حيث يعطي في الأخير إجمالي الربح المحقق مباشرة من النشاط الأساسي للمؤسسة .

تتعدد استخدامات الهامش التجاري في تحليل، و من أهم هذه الاستخدامات [1]:

أ- يعتمد كمـــؤشر لقياس العلاقة التجارية بين المؤسسة و العملاء، مـــن جهة المؤسسة والمورد من جهة أخرى، كما يسمح بتحديد مكانة المؤسسة في السوقين الأمامية و الخلفية؛

ب- يقيس الهامش التجاري قدرة المؤسسة على التفاوض من الجهتين (المورد و العملاء)، حيث كلما اتسع الهامش التجاري كلما عبر ذلك عن قوة المؤسسة التفاوضية سواء مع المورد بتدنية أسعار الشراء، أو مع العميل بتعظيم أسعار البيع؛

ت- يستخدم أيضا في قياس مدى فعالية النشاط التجاري للمؤسسات التجارية والتي يشكل الهامش التجاري أهم أرصدتها كما سبق وأن ذكرنا، حيث ينشأ الهامش فيها إثر نشاطات الشراء من الموردين ثم التخزين ثم البيع للعملاء، حيث من المفترض أن تحقق المؤسسة التجارية هامشا تجاريا معتبرا يمكنها من تغطية المصاريف الأخرى، و من ثم تحقيق الربح؛

ث- استخدام معدل الهامش التجار ي و الذي يمثل **الهامش التجاري / رقم الأعمال** في تحليل النتيجة في حالات التشخيص المقارن في باقي المؤسسات المنافسة .

ثالثا : إنتاج الدورة : La production De L'exercice

إنتاج الدورة = الإنتاج المباع + إنتاج مخزن + إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة

يعرض الإنتاج مختلف النشاطات التي تحققها المؤسسة مـــن خلال عملية تحويل للحصول عـــلى منتجات أو خدمات، يعني بذلك أن هذا الرصيد يتواجد إلا في المؤسسات الصناعية [2]؛ كما يلعب هذا الرصيد دورا

[1] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 172 ، بالتصرف .

[2] Pierre conso , Farouk Hemici , **Gestion financier De L'entreprise** , 9 Edition , Dunod , paris, 1999 , P 118 .

مهما في معرفة مدى أهمية نشاط المؤسسة من خلال قوة إنتاجها في السنة المالية إضافة إلى إنتاج المخزون و إنتاجها لحاجتها الخاصة .

يشتمل رصيد الإنتاج على العناصر التالية [1]:

- **الإنتاج المباع** : يمثل مجمل السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة والمباعة أيضا من طرفها، حيث يقيم بسعر السوق؛
- **الإنتاج المخزن** : يمثل التغيير في المخزون (الفرق بين المخزون البدائي و المخزون النهائي) من سلع وخدمات المنتجة من طرف المؤسسة، والتي لم تبع حيث تقييم بسعر الإنتاج؛
- **إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة** : هو إنتاج المؤسسة لاستخداماتها الداخلية، حيث يقيم بسعر التكلفة

يستخدم الإنتاج كمؤشر للدلالة على مدى فعالية العناصر التالية [2]:

- قياس القدرة الإنتاجية للمؤسسة ؛
- قياس قدرة المؤسسة على تطوير احتياجاتها ذاتيا ؛
- مقارنة هذا الرصيد بالاستهلاكات يعطي دلالة حول كفاءة المؤسسة في تسيير استهلاكاتها تبعا لمستوى النشاط ؛
- قياس مستوى التكاليف المباشرة مقارنة بالإنتاج ؛
- قياس إنتاجية العامل ، أي مدى مساهمة العمال في الإنتاج ؛
- حساب التكاليف الوحدوية ضمن نظام المحاسبة التحليلية ؛
- حساب مردودية ألآلات الإنتاج أي قدرة الآلة الإنتاجية خلال مدة زمنية معنية ؛
- حساب إيرادات الإنتاج إذ ستخدم هذا الرصيد في حساب إيرادات الاستغلال سوى في جدول حسابات النتائج و مؤشرات النتيجة أو جدول تدفقات الخزينة ؛

إلا أنه في الغالب لا يمكن الاعتماد على رصيد الإنتاج في تحليل النتائج المتعلقة بالمؤسسات التي تتميز بضخامة منتجاتها المخزنة أو إنتاج المؤسسات لنفسها، كما أن رصيد الإنتاج غير متجانس لان مكوناته تقييم بأسعار مختلفة، نتيجة لتقلبات السوق و اختلاف طرق التقييم المخزون [3].

---

[1] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 172 .

[2] المرجع السابق ، ص 173 .

[3] بن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 ص 54 .

رابعا : الهامش على المواد المستهلكة : La Marge Sur Matières consommées

الهامش على المواد المستهلكة = إنتاج الدورة – تكلفة المواد المستهلكة

يقاس هذا الهامش انطلاقا من الفرق بين إنتاج الذي حققته المؤسسة في السنة المالية وتكاليف المواد واللوازم المستهلكة خلال تلك الدورة، إذن فهو يسمح بقياس الهامش على تلك المواد، كما يسمح هذا الهامش بمتابعة معدل تطور المواد المستهلكة نسبيا إلى تطور الإنتاج[1]؛ يقيس هذا الرصيد وضعية المؤسسة مقارنة بسوق المنتجات التامة (العملاء و المنافسين) من جهة، وسوق المواد الأولية من جهة أخرى، وبالتالي فمنتجات المؤسسة لنفسها لا تشكل أي تأثير على هذا الرصيد[2] .

خامسا : القيمة المضافة : La Valeur Ajoute

يعرف المخطط المحاسبي الوطني القيمة المضافة على أنها : " القيمة الخام المنتجة والتي نعني بها خلق القيمة أو زيادة القيمة الناتجة عن نشاط المؤسسة اقتصادية من أجل تقديم سلع وخدمات خلال الدورة المالية "[3] أما من منظور تجاري تعرف القيمة المضافة على أنها : " الفرق بين مبيعات والتكاليف لمباشرة لشرائها " .

حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري، يتم حساب القيمة المضافة على النحو التالي :

القيمة المضافة = الهامش التجاري + إنتاج الدورة +أداءات متمة + تحويل أعباء الإنتاج – مواد و لوازم مستهلكة – خدمات (خارجية)

للحصول على رصيد أكثر تعبير عن الوضعية الاقتصادية يتم طرح قيمة الدفعة السنوية لقرض الإيجار من حساب خدمات (خارجية)، حيث أن قرض الإيجار يعتبر بالمفهوم الاقتصادي كاستثمار ممول عن طريق الاقتراض، وبالتالي تحتوي الدفعة السنوية لقرض الإيجار على جزأين :

- **الجزء الأول** : عبارة عن نفقات مالية تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الجارية
- **الجزء الثاني** : يتمثل في مخصصات الاستهلاك

[1] بن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

[2] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 174 .

[3] Pierre conso , Farouk Hemici , Op Cit , p 119.

كما يطرح كذلك من حساب الخدمات الأعباء الخاصة بنفقات الإفراد الخارجين مثل : النفقات الخاصة بتسديد فواتير شركات تم التعامل معها في إطار تأدية خدمات المؤسسة باستخدام تجهيزات ومواد أولية توفرها لها المؤسسة المعنية .

نصل في الأخير إلى العلاقة التالية [1] :

القيمة المضافة = الهامش التجاري + إنتاج الدورة +أداءات متمة + تحويل أعباء الإنتاج – مواد و لوازم مستهلكة – خدمات (خارجية) + الدفعة السنوية لقرض الإيجار + نفقات الأفراد الخارجين

يساعد رصيد القيمة المضافة على تحليل مختلف الوضعيات المالية ومن بين استخداماته :

أ- "**قياس نمو المؤسسة** : يستخدم رصيد القيمة المضافة في قياس نمو المؤسسة على غرار رقم الأعمال خصوصا في القطاعات الصناعية والخدمية ، و ذلك اعتمادا على العلاقة التالية :

$$C = (VA_1 - VA_0) / VA_0$$

حيث أن :

VA_0 : القيمة المضافة في السنة 0

VA_1 : القيمة المضافة في السنة 1

C : معدل النمو

ب- **قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة** : تعبر القيمة المضافة عن الوزن الاقتصادي للمؤسسة، وكذا المحيط و القطاع الذي تنشط فيه، وكذلك من خلال مدى مساهمتها في الناتج المحلي الخام أو الناتج الوطني الخام حيث أن الناتج المحلي الخام هو المجموع الجبري للقيم المضافة للمؤسسات المحلية العاملة داخل التراب الوطني سواء أن كانت مؤسسات وطنية أو أجنبية ويمكن حسابه من خلال العلاقة التالية :

حيث أن :

$$PIB = \sum_{n=1}^{n} VAi$$

3 بن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ،ص 55 .

VA_i : القيمة المضافة للمؤسسة i

PIB : الناتج المحلي الخام

n : عدد المؤسسات المحلية

وعليه يمكن قياس الوزن الاقتصادي عن مدى مساهمتها في تشكيل الناتج المحلي الخام ، وذلك اعتمادا على العلاقة التالية "[1]:

$$P_i = VA / PIB$$

حيث أن :

VA_i : القيمة المضافة للمؤسسة i

PIB : الناتج المحلي الخام

P_i : الوزن الاقتصادي للمؤسسة

ت- **"القيمة المضافة معيار لتكامل المؤسسة** : يتم ذلك من خلال حساب النسبة بين القيمة المضافة و الإنتاج ، فكلما كانت النسبة مرتفعة كلما دل ذلك على تكامل المؤسسة و العكس صحيح .

ث- **قياس مدى ملائمة هيكل الاستغلال** :تساهم القيمة المضافة في معرفة مدى ملائمة هيكل الاستغلال من خلال حساب النسب التالية :

مصاريف المستخدمين/ القيمة المضافة

تعبر هذه النسبة أعلاه مدى الثقل الذي تشكله مصاريف العمال على القيمة المضافة التي يحققها العمال في حد ذاتهم .

مصاريف المالية / القيمة المضافة

أما هذه النسبة فتعبر عن الجزء الذي تشكله المصاريف المالية من القيمة المضافة التي تحققها المؤسسة.

ضرائب ورسوم / القيمة المضافة

تمثل النسبة أعلاه الحصة التي تأخذها الضرائب و الرسوم من القيمة المضافة للمؤسسة .

[1] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 175 ص 176.

التمويل الذاتي / القيمة المضافة

كما تعبر النسبة الأخيرة في الصفحة السابقة عن القيمة التي تمثلها نسبة التمويل الذاتي أو القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة من القيمة المضافة التي حققتها المؤسسة من نشاطها الأساسي .

ج- **تساهم في قياس إنتاجية المؤسسة** : تمثل الإنتاجية مؤشر أداء على وظيفة الإنتاج و تطويرها و هيكلتها و تحسب الإنتاجية كما يلي :

القيمة المضافة / الأصول الثابة للاستغلال

و تتكون الأصول الثابة أساسا من الاستثمارات و العمال و المستعملين في الاستغلال.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن نمو القيمة المضافة لا يعني بالضرورة وضعية أو أداء لدورة الاستغلال في المؤسسة، ذلك أنه يمكن أن ترتفع القيمة المضافة مع وجود انهيار في الأداء التجاري، و مع وضعية سيئة للخزينة في هذه الحالة نمو القيمة المضافة يعود ربما إلى زيادة الإنتاج سواء المخزن أو إنتاج المؤسسة لنفسها دون وجود إنتاج مباع [1] ؛

كما يعاب على هذا الرصيد أنه في بعض الأحيان قيمته لا تكون حقيقية ذلك أن كل حساب مكون له يقيم بطريقة مختلفة عن الحساب الأخر، وهذا ما سيتم توضيحه في المطالب الموالية، لذلك وفق المخطط المحاسبي الوطني القديم القيمة المضافة هي عبارة عن رصيد غير متجانس من ناحية مكوناته .

سادسا: نتيجة الاستغلال : Le Résultat D'exploitation

تمثل الرصيد النتاج عن دورة الاستغلال ،نعني بهذا أن هذه النتيجة هي الفارق بين الإيرادات الاستغلال و مصاريف الاستغلال، حيث يمكن حساب نتيجة الاستغلال كما يلي [2]:

نتيجة الاستغلال = القيمة المضافة + إعانات الاستغلال + نواتج مختلفة + تحويل أعباء الاستغلال – ضرائب و رسوم – نفقات الأفراد بما فيها النفقات الاجتماعية و نفقات الأفراد الخارجين – مصاريف المالية – الأعباء المختلفة – مخصصات المؤونات المتعلقة بالاستغلال + الاسترجاع على المؤونات المتعلقة بالاستغلال – مخصصات الإهتلاك بما فيها إهتلاك تجهيزات قرض الإيجار – مؤونات الاستغلال الخاصة بالأصول الثابة + الاسترجاع على المؤونات الخاصة بالأصول الثابة.

[1] ناصر دادي عدون ، **التحليل المالي** ، دار المحمدية العامة ، بدون سنة نشر ، ص 82 .

[2] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 177 .

يعتبر هذا الرصيد أداة لقياس الأداء الاقتصادي للمؤسسة، كما يسمح أيضا بقياس مردودية نشاط الاستغلال العادي للمؤسسة .

يعاب على هذا الرصيد أنه يضم في حسابه بعض المصاريف التي لا تدخل في عملية الاستغلال كالمصاريف المالية التي من المفروض أن تحسب على حدا مع النواتج المالية لتشكل النتيجة المالية للمؤسسة، كما يعاب عليه عدم خضوعه للضريبة مع العلم أن الضريبة التي تفرض على المؤسسة هي نتيجة لنشاطها الأساسي (دورة الاستغلال) .

سابعا: النتيجة الاستثنائية (النتيجة خارج الاستغلال): Le Résultat Exceptionnel

وتسمى أيضا بالنتيجة خارج الاستغلال و التي تمثل منتوجات خارج الاستغلال مطروحا منها تكاليف خارج الاستغلال، يتـــم معالجة النتيجة الاستثنائية في جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني على النحو التالي[1] :

- تحذف النواتج والأعباء التي تعتبر اقتصاديا طرفا في عملية الاستغلال (دورة الاستغلال)، ويتم إدماجها في حساب نتيجة الاستغلال، كما تضاف العناصر المترتبة عن عمليات الاستغلال التي تعتبر استثنائية إلى النتيجة الاستثنائية .
- كما تحذف النواتج و الأعباء ذات الطبيعة الدورية و نعني بها تلك النواتج أو الأعباء التي تعتبر طرفا في النشاط العادي للمؤسسة ولكن لا تدخل في دورة الاستغلال، ويتم إدماجها في حساب نتيجة الاستغلال، وتحسب النتيجة الاستثنائية بعد معالجة حسب العلاقة التالية:

النتيجة الاستثنائية = الإعانات المستلمة منقوصا منها إعانات الاستغلال + نواتج التنازل عن عناصر الأصول + نواتج استثنائية – إعانات ممنوحة خارج نطاق نشاطات الاستغلال – القيمة الباقية للأصول المتنازل عنها – أعباء استثنائية – مخصصات الاهتلاك الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم – مخصصات استثنائية

[1] بن معزوز كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 . بالتصرف .

كما يستحسن عند حساب النتيجة الاستثنائية، إظهار النواتج أو الأعباء (الخسائر) المترتبة عن عمليات التنازل عن الأصول، وكذلك النواتج المتعلقة بحالات الاسترجاع على المؤونات الخاصة بالدورات السابقة (الغير تابعة الاستغلال) وذلك لتسهيل حساب القدرة على تمويل الذاتي[1] .

ثامنا: النتيجة الإجمالية قبل الضريبة: تمثل محصلة إجمالي النشاط قبل خضوعه للضريبة، بجمع النتيجة الإجمالية لنشاط الاستغلال و النتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة الإجمالية قبل الضريبة = نتيجة الاستغلال + نتيجة خارج الاستغلال

تاسعا : النتيجة الصافية للدورة : و هي صافي نتيجة الدورة التي هي عبارة عن النتيجة الإجمالية مطروحا منها الضريبة على أرباح الشركات .

النتيجة الصافية للدورة = النتيجة الإجمالية – الضريبة على أرباح الشركات

يعاب على هذه النتيجة أنها لا تمثل بالضرورة مؤشرا لنشاط الأساسي للمؤسسة ذلك لاحتوائها على نواتج و مصاريف إستثنائية لا تدخل في عملية الاستغلال .

المطلب الرابع : قصور المخطط المحاسبي الوطني

يستجيب المخطط المحاسبي الوطني إلى أهداف أو حاجات محدودة أبرزها:

- تحديد الضريبة على الأرباح؛
- حاجات إحصائية كالناتج الوطني

و حتى و إن كان يرمي إلى أهداف ضمنية نذكر منها:

- قياس الذمة المالية
- تحديد مستوى نجاعة المؤسسة
- تشكيل المعلومات مساعدة على اتخاذ القرار

إلا أن الهدف الجبائي كان يطغى على باقي الأهداف الأخرى

[1] المرجع السابق ، نفس الصفحة .

الفرع الأول:قصور جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني القديم :

لابد من التذكير أولا أن القوائم المالية ما هي إلا مخرجات النظام المحاسبي المطبق، حيث يسمح جدول حسابات النتائج وفق منظور PCN بتحديد مردودية المؤسسة لكن هذا الجدول يعـــاني العديد من النقائص و التي كان من أبرزها :

- "يعتمد التصنيف في TCR على تسجيل الحسابات الإيرادات و المصاريف حسب طبيعتها (Par nature) ، هذا ما يظهر TCR بشكل لا يسمح بتحديد مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة و أقسامها – عدا ما يتعلق بتسيير المؤسسة ككل - ، على عكس التصنيف الوظيفي (Par fonction) أو التصنيف حسب الاتجاه (Par destination) الذي يجري العمل به في الدول الانجلوساكسونية؛
- يهمل المخطط المحاسبي الوطني بعض مؤشرات، و يمد ببعضها فقط مثل نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، الضرائب المستحقة و القيمة المضافة التي اعتمدها التصنيف حسب الطبيعة، إجابة عن احتياجات المحاسبة الوطنية، لان القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة لوحدات الاقتصاد العامة – كما ذكرنا سابقا – و على الرغم مما لهذا التصنيف من تأثير كبير على إمكانية الوقف على سياسة تسيير ناجعة للمؤسسة، إلا أن السلطة الوصية في الجزائر و الهيئات المكلفة بالقيام بعمليات التوحيد أو تقديم الاستشارة، لم تقوم بأي جهود يذكر في هذا الاتجاه " [1]؛
- "لا يسمح TCR بتقديم رقم أعمال واضح، بحيث يكون موزعا بين المبيعات البضائع عند حساب الهامش الإجمالي و الإنتاج المباع و أداء الخدمات عند حساب القيمة المضافة " [2]؛
- يحتاج مستخدمي القوائم المالية على بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح و نتائج المؤسسة في المخطط المحاسبي الوطني، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال و النتيجة خارج

---

[1] مداني بن بلغيث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، ص 194 ص 150 ، بالتصرف .

[2] بكحيل عبد القادر ، **أهمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية و المعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأروبي** ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، ص 25 ، بالتصرف .

الاستغلال وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال و نتائج خارج الاستغلال [1]؛

- بدوره جدول حسابات النتائج لا يظهر معطيات الدورة السابقة من اجل المقارنة لأنه لا يقدم سوى عمود واحد للأرصدة الحالية، هو بذلك لا يسمح بالتبوء عن تطور الحسابات من سنة إلى أخرى [2]؛
- يضطر مستخدمي جدول حسابات النتائج إلى إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها و من ثم إعداد ما يمسى بجدول تحليل الاستغلال الوظيفي من أجل الاستفادة من مزايا التحليل الوظيفي؛
- إعداد الجدول بالقيمة مع إهمال الكمية، وهذا يزيد من مخاطر استعمال هذه البيانات لأنها تخضع لتقنيات أسعار الصرف [3].

الفرع الثاني : قصور الأرصدة الوسيطية للتسيير حسب المخطط المحاسبي الوطني القديم :

وفق المخطط المحاسبي الوطني لم تعتمد بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي كالفائض الإجمالي للاستغلال أو طاقة التمويل الذاتي... إلخ؛ هذا بشكل عام، أما عن نقائص على مستوى الأرصدة المعتمدة فنجد:

- "إن المصاريف والنواتج المسجلة في حـ/75 (تحويل تكاليف الإنتاج) وحـ/78 (تحويل تكاليف الاستغلال) ناتجة عن تصحيح أخطاء السنوات الماضية ، وهي بذلك ليست نواتج بمفهومها الحقيقي، و إنما جعلت هذه الحسابات كحسابات وسيطة من اجل تسوية المصاريف و النواتج حتى لا تؤثر و لا تدخل في حساب النتيجة الجبائية ، أي أن المخطط المحاسبي الوطني لا يوفر القراءة السهلة لحسابات الإيرادات صنف "7" " [4]؛

---

[1] شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ، الجزء الأول ، طبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر ، 2008 ، ص22 ، بالتصرف .

[2] طارق حمزة ، **المخطط المحاسبي الوطني " دراسة تحليلية إنتقادية "**، مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية ، تخصص النقود و المالية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2004 ، ص 160 ، بالتصرف .

[3] Samir Merouani, **Le Projet Du Nouveau Système Comptable Financier Algérien,** ANTICIPER ET PREPARER LE PASSAGE DU PCN 1975 AUX NORMES IFRS , MEMOIRE DE MAGISTERE EN SCIENCES DE GESTION , ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE D'ALGER , 2007 , p 135 .

[4] حنيش وهيبة ، **أثر الانتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للأول مرة IAS/IFRS على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة نفطال الشراقة)** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** ، الجزائر ، 13-15 أكتوبر 2009 ، ص 11 ، بالتصرف .

- عند حساب القيمة المضافة انطلاقا من رصيد الإنتاج المباع الذي يتضـــمن الرسوم على رقم الأعمال، على عكس المواد المستهلكة تكون خارج الرسوم، وبالتالي تكون القيمة المضافة غير حقيقية؛
- أيضا عند حساب رصيد القيمة المضافة الحساب رقم 72 " الإنتاج المخزن " الذي يقيم بتكلفة الإنتاج ، بينما يقيم الإنتاج المباع بسعر السوق و بالتالي عدم وجود تجانس بين العناصر التي تشكل القيمة المضافة[1]؛
- " النتيجة التي تظهر كرصيد لا تعتبر بالضرورة مؤشرا على الأداء في المؤسسة لأنها تحتوي على بعض العمليات ذات الطابع الاستثنائي الموجودة ضمن النتيجة خارج الاستغلال حـــ84؛
- فرض الضريبة على مجموعي نتيجتي الاستغلال و خارج الاستغلال؛
- وفقا للمخطط المحاسبي الوطني لا يمكن التمييز بين رصيد النتيجة الجارية و رصيد النتيجة المالية "[2].

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي الجزائري

Le system Comptable Financier Algérienne (SCF)

نهدف من هذا المبحث التعريف بإيجاز للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و الهيئات الخاصة بها ، ثم التطرق إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري مبادئه و الإطار القانوني و التصوري له ، بعد ذلك نستخلص مجمل الفرو قات بين SCF و PCN .

المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر

للمعايير المحاسبية الدولية العديد من المفاهيم و التفسيرات، كما تمثلها العديد من الهيئات هذا ما سنتطرق إلى في هذا العنصر، كما أن تطبيقها في الجزائر لم يكن بالأمر السهل .

الفرع الأول : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و الهيئات الخاصة بها

أولا : يمكن تعريف المعيار المحاسبي على انه " مجموعة من القواعد و الطرق لتحديد القياس أعلى أداء محاسبي ممكن بهدف إعداد و عرض بيانات محاسبية صحيحة و عادلة يعتمد عليها " أما المعيار المحاسبي الدولي :

---

[1] حمادي نبيل ، **محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** ، الجزائر ، 13-15 أكتوبر ،2009 ، ص 8 ،بالتصرف .

[2] بن رجم محمد خميسي ، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** ، الجزائر ، 13-15 أكتوبر 2009 ، ص 7 ، ،بالتصرف .

" فهو عبارة عن بيان إيداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية، وهي هيئة المعايير المحاسبية الدولية، و يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف و المعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة " [1] .

ثانيا : يوجد العديد من الهيئات التي عملت على التوحيد المحاسبي، إلا أن الهيئة المشرفة على إعداد المعايير الدولية للمعايير المحاسبية IASB وهي خاصة ليست تابعة لأي دولة، قبل2001 كانت تسمى بـ IASC أنشئت في 1973 ، و حتى تصبح المعايير مقبولة دوليا يجب أن يعترف بها من طرف سلطات البورصة، و هذا ما تم من قبل IASCO و الممثلة لـ 158 هيئة بورصة في العالم هذا آخر تعميم المعايير في أروبا إلى سنة 2005 بموجب قانون الصادر في 2002، على غرار ذلك تونس بدأت في تطبيقها قبل ذلك في 1996، في الجزائر تعتبر سونطراك من أول المؤسسات المستعملة للمعايير المحاسبية الدولية باعتماد GAAP ابتداء من جانفي 2006 أيضا ما تجدر الإشارة إليه إن هناك نوعين من المعايير المحاسبية الدولية :

IAS : وهي كل المعايير الصادرة قبل أفريل 2001 و تفسيراتها تمسى بـ SIC

IFRS : وهي كل المعايير دولية لإبلاغ أو الإفصاح المالي وهي المعايير التي صدرت بعد أفريل 2001، و تسمى تفسيراتها بـIFRIC .

- إن المعايير المحاسبية ليست ساكنة، بل هي موضوع بحث مستمر ، هذا ما يجعل عدد المعايير و محتواها قابلا للتعديل في أي وقت، حيث والحد الآن يوجد 41 معيار IAS و 8 معايير IFRS[2] .

الفرع الثاني : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

الجزائر كغيرها من دول العالم لم تكن في منأى عن أثار العولمة التي استدعت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بعد الإصلاحات التي عرفها PCN في الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من طرف البنك الدولي وأشرف عليها خبراء فرنسيين إلى جانب أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت رئاسة وزارة المالية، مرت هذه العملية بعديد من المراحل خلصت في الأخير إلى اقتناء خيار وحيد من بين 3 خيارات

---

[1] دشاش أم الخير ، **متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية** ، مذكرة ماجستير ، تخصص مالية مؤسسة ، كلية العلوم اقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2010 ، ص 32 .

[2] بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية** ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار هومة الجزائر ، 2010 ، ص،ص:19-21 ، بالتصرف .

والذي يقضي بتبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال PCN بنظام محاسبي جديد متوافق مع IAS/IFRS كان ذلك في 05 سبتمبر 2001 .

- وبعد مرور 06 سنوات جاء القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428، الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 متضمنا SCF، و تقرر تطبيقه آنذاك في المؤسسات الجزائرية في سنة 2009، دون أن ينم ذلك وأجل إلى غاية سنة 2010 .
- يهدف هذا القانون إلى تحديد SCF الذي يدعى في صلب النص " المحاسبة المالية " وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، أتى هذا القانون في شكل 07 فصول و43 مادة، الشيء المميز في هذا القانون هو التسمية التي تكتسي دلالة هامة، يظهر ذلك في أن SCF حسب معايير IAS/IFRS مرتبط بالجانب المالي للمؤسسة أكثر من الجانب المحاسبي ، كل عنصر مطالب تسجيله بقيمته الحقيقية، وكثيرا ما تستبعد تلك القيمة المحاسبية المعمول بها في PCN ، إضافة إلى اهتمامه بالتحليل المالي ووثائقه "[1] .

المطلب الثاني: الإطار القانوني والمحاسبي ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

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

الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي الجديد

أولا و قبل كل شيء لابد من إعطاء تعريف واضح للنظام المحاسبي المالي، حيث يعرف على أنه :" عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية "[2].

الفرع الثاني: الإطار القانوني و المحاسبي لـSCF

دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق إبتداء من 01 جانفي 2010 بموجب إطار قانوني بعد ما كان من المفترض تطبيقه في 01 جانفي 2009 ويتجسد هذا في إطار ما يلي :

---

[1] عريف عبد الرزاق ، يحياوي مفيدة ، أثر المعايير المحاسبية **IFRS/IAS** على التحليل المالي بالمؤسسة ، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي 2010 ، ص 3 ، بالتصرف .

[2] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره ، ص 26 .

أولا: الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـــ25 نوفمبر 2007 : الحاملة للقانون رقم 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43) جـــاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 35/75 الموافق لـــ1973/04/29 المتضمن لـــPCN ، إضافة إلى SCF يتضمن القـــانون شروط و كيفية تطبيقه نذكر منها :

- **مجال التطبيق:** تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، و يستثنى من مجال التطبيق هذا القانون الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبية العمومية.
- **الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية** : سوف نتطرق لها في المطلب الموالي
- **التنظيم المحاسبي** : يبين القانون أن عملية مسك المعلومات التي تعالجها، تراقبها و تعرضها و تبلغها المحاسبة، يجب أن تستوفي التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية ، و للمؤسسة الحرية في وضع التنظيم المحاسبي الذي يسمح لها بالرقابة الداخلية و الخارجية ، كما يحدد القانون الدفاتر المحاسبية الإجبارية للمسك ، يوضح القانون أن مسك المحاسبة يكون بالعملة الوطنية .
- **القوائم المالية:** حـــددها القانون كما يلي : الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال والملاحق، إضافة إلى ذلك لابد من عرض القوائم المالية بعد 04 أشهر من إقفال السنة المالية، أدخل القانون مفهوم الحسابات المجمعة والمدمجة حيث يلزم كل مؤسسة يكون مقرها أو نشاطها الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني وتشرف على مؤسسة أو عدة مؤسسات بإعداد ونشر القوائم المالية المدمجة سنويا .

ثانيا: الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـــ2008/05/28 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/25 المتضمن إجراءات تطبيق القانون رقم 11/07المؤرخ في 2007/11/25 النظام المحاسبي و المالي (احتوى على 43 مادة) :

تطرق هذا المرسوم أيضا إلى أهمية الإطار التصوري و أهدافه شرح الطرق و المبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، تعريف الأصول والخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات والمعايير المحاسبية التي تعالجها، عناصر القوائم المالية وكيفية عرضها، حالات عرض الحسابات المدمجة والمركبـــة، المحاسبة البسيطـــة وعناصر قوائمها المالية.

ثالثا: الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـــ2009/03/25 و التي بدورها تتضمن مقررين:

1) **المقرر 2008/07/26** : المحدد لقواعد تقييم المحاسبة ، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات)

2) **المقرر 2008/07/26** : المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال و النشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل محاسبة مبسطة .

المطلب الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري

الفـــروض والمبادئ المحاسبية المتعـــارف عليها هي: الوحدة المحاســـبية، استمـــرارية النشـــاط، القيـــاس النقدي، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخـــية، عـــدم المقاصـــة، القيـــد المزدوج، الحيـــطة والحذر، الأهمية النسبـــية، الإفصـــاح، الموضوعيـــة، تحقيق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات....إلخ.

أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد هي ثمانية نستعرضها فيما يلي[1]:

أولا:محاسبة التعهد (الالتزام): Comptabilité d'engagement

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعـــاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو مـــا يعـــرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التـــدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأســـاس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقديـــة ومـــا يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك الـــتي ســـوف تحـــدث في المستقبل.

ثانيا: استمرارية الاستغلال (النشاط): Continuité d'exploitation

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وســـتبقى كـــذلك في المســـتقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحـــاجة للتصفية أو لتقـــليص حجم عملياتها بشـــكل

[1] عمورة جمال ، **الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد** ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي و المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS** ، الجزائر ، 13-15 أكتوبر 2009 ، ص ص ، 4،6 ،بالتصرف .

هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

ثالثا: المعلومة واضحة وسهلة الفهم: Intelligibilité

يقصد بالمعلومات القابلة للفهم هي المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها.

رابعا: الملاءمة: Pertinence

الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان بإمكانها التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

خامسا: المعلومات ذات المصداقية: La Fiabilité

يقصد بالمعلومات ذات مصداقية هي تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير وطرق علمية وهي خالية من الأخطاء ومدروسة بشكل جيد وموثوقة.

سادسا: القابلية للمقارنة: Comparabilité

يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق.

سابعا: التكلفة التاريخية: Coûts Historiques

تعتبر التكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات، وطبقا لهـــذا المبـــدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلا عند شراء استثمار ما في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى كـــذلك مقيـــدة في الدفاتر. لكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الميولات التضخمية، وبالتالي تظهر ذمة المؤسســـة مشوهة، أي أن المبالغ لا تمثل الواقع، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية كأساس للتقييم أو مـــا يعرف بإعادة تقدير الممتلكات .

الفرع الثامن : تغليب الجوهر على الشكل أو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

La prééminence de la réalité économique sur la forme juridique

ويقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقـــع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مســـتقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل امتياز الـــتي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية.

المطلب الرابع : أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجديد

تتجلى أهم الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي في الجدول في الصفحة الموالية:

الجدول رقم (1-2) : أهم الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي

البيان	المخطط المحاسبي الوطني القديم	النظام المحاسبي المالي الجديد
المبادئ المحاسبية	أسبقية المظهر القانوني على الواقع الاقتصادي	أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني
	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية، وتجري حسب بعض الشروط مراجعة على هذا التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقة، قيمة الانجاز، القيمة المحينة
شهرة المحل	تسجل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية	تسجل شهرة المحل ضمن التكاليف
تكاليف البحث و التطوير	تسجل تكاليف التطوير ضمن الأصول الثابة	تسجل تكاليف التطوير ضمن الأصول بينما تسجل تكاليف البحث ضمن الاعباء
المصاريف التمهيدية	تسجل المصاريف التمهيدية في الاستثمارت وتستهلك في أجل أقصاه خمس سنوات	تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف
طريقة تقييم المخزونات	تقييم المخزونات حسب طريقة FIFO , LIFO , CMP	تقييم المخزونات حسب طريقة FIFO و طريقة CMP
القوائم المالية	**تشتمل القوائم المالية على:** الميزانية جدول، حسابات النتائج و جداول الملحقة	**تشتمل القوائم المالية على:** الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، جداول ملحقة .
	تتكون الميزانية من : الاستثمارت والحقوق ،المخزونات ، الأموال الخاصة والديون .	تتكون الميزانية من الأصول غير جارية، الأصول الجارية، الأموال الخاصة ، الخصوم غير الجارية ، الخصوم الجارية .
	تصنف التكاليف و الإيرادات في جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط	تصنف التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب وظيفتها في جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
عقود الإيجار	لا تسجل في حسابات الميزانية	تسجل في حسابات الميزانية
المحاسبة المبسطة	عدم التمييز بين المؤسسات الصغيرة والمؤسسات الكبيرة في المسك المحاسبي	يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة

المصدر : دشاش أم الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص 80 .

بالنظر إلى الجدول في الصفحة السابقة ،يتضح لنا جليا الاختلافات الشاسعة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، في شتى مجالات وتطبيقات المحاسبة، كـــما نستطيع ملاحظة التـــصنيفات والطرق والمبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد والمستمدة من المعايير المحاسبـــية الدولية IAS/IFRS، هذا ما يفسر انجذاب السلطات المسؤولة إلى تطبيق هذا النظام .

خـــلاصـــة الـــفـــصـــل :

بعد دراستنا للتوحيد المحاسبي في الجزائر في هذا الفصل نستخلص جملة من النقاط أبرزها:

- تتم عملية التوحيد المحاسبي تحت إشراف الوزارة الوصية و هي وزارة المالية و يتم التنظيم المحاسبي من خلال إصدار القوانين والمراسيم التنفيذية لذلك إن مسؤولية التوحيد المحاسبي تقع على عاتق الدولة؛
- أكلت مهمة الإصلاح المحاسبي للمخطط الوطني لمجموعة من الخبراء الفرنسيين هذا ما يعني أن هناك اعتماد شبه كلي على الخبراء الأجانب في إعداد SCF؛
- يعـــاني المخطط المحاسبي الوطني من العديـــد من الانتقادات التي جعلت منه عرضة للإزالة (الإصلاح)، تظهر نقائص PCN جالية عند مقارنته بـــ IAS/IFRS؛
- سمحت لنا دراسة الأرصدة الوسيطية للتسيير حسب المخطط المحاسبي الوطني بالتعرف على العيوب التي تعانيها هذه الأرصدة والتي بدورها تقلل من فعاليتها في تحليل ربحية ونتائج المؤسسة، كرقم الأعمال مثلا الذي ظهر لنا موزعا في جدول حسابات النتائج أو القيمة المضافة التي قدمنا دليلا على عدم تجانسها، كما لا ننسى إهمال PCN للنتيجة المالية والنتيجة الجارية، بالإضافة إلى عدم تجانس أيضا نتيجة الاستغلال لاحتوائها على عناصر لا تدخل في عملية الاستغلال؛
- لاحظنا أيضا الفروق الشاسعة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد، حيث وضحنا ذلك من كل جهة في المحاسبة كالمبادئ المحاسبية التي أضاف إليها SCF ثمانية مبادئ تسمح بتماشي مع الواقع الاقتصادي العالمي، أيضا القوائم المالية التي تم تقليص في عددها بينما أضيف لها جدول جديد وهو جدول تدفقات الخزينة، كما أدخلت العديد من التغيرات في الجداول الموجودة سابقا؛
- بغرض الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، عجلت الجزائر بالإصلاح المحاسبي؛

الفصل الثاني: تحليل النتائج باستخدام الأرصدة

الوسيطية للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

شرعت الجزائر مع بداية سنة 2010 تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحالية وتجسيدا لانضمامها لاقتصاد السوق، وحسب SCF فإن كل كيان يدخل مجال التطبيق هذا النظام يتولى سنويا إعداد القوائم المالية، التي يعتبر إنجازها من الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية، تسمح هذه القوائم إلى إيصـــال المعلومات إلى المهتمين من المسيرين والمستثمرين وغيـــرهـــم بهدف التشخيص المـــالي للمؤسسة، حيث يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الملائمة كونها تسمح بإعداد مقارنات بين مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع، كما أنها كافية لإفادة المسيرين عن وضعية المؤسسة واخذ الاحتياطيات للحفاظ على التوازن المالي.

إلا أن النظام الجديد أتى بفلسفة محاسبية جديدة تعتمد على المعايير الدولية، وهـــذا مـــا أدى إلى بروز عدة اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني على مستوى القوائم المالية، وهـــذا ما نبرزه في هذا الفصل ذلك مـــن خلال عرض التصنيف الجديد لجدول حسابات النتائـــج (تصنيف حسب الوظيفة) مع الإشارة إلى التصنيف القديم (حسب الطبيعة) مع تبيان الاختلاف في مستويات معالجة الحسابات ،ثم التطرق إلى الأرصدة الوسيطية للتسيير(Les Soldes Intermédiaire De Gestion) مع التركيز على الأرصدة الجـــديدة والمعروفة دوليا، وفي الأخير نتطرق إلى تحليل النتائج باستخدام هذه الأرصدة التي تسمح بحساب مؤشرات بدورها تسمح بتحليل وقياس أداء ونتيجة المؤسسة.

المبحث الأول: دراسة قائمة حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

نستعرض في هذا المبحث جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة و حسب الوظيفة) مع الإشارة إلى أهم المتغيرات التي جاء بها هذا النظام حول مكونات جدول حسابات النتائج.

المطلب الأول : مفهوم قائمة حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي

من منظور النظام المحاسبي المالي الجديد فإن قائمة حسابات النتائج Le Compte de Résultat هي " عبارة عن تقرير يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، و يتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة للدورة "[1] ؛كما يعبر TCR عن جدول يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء ،و يعرف" أيضا على أنه الوثيقة التي تلخص الأعباء و النتائج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية مع عدم الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ".

بما أن هذه القائمة هي عبارة حساب فإن كل حسابات المصاريف و الإيرادات تقفل في نهاية كل فترة محاسبية بترحيل مبالغها لحسابات النتائج و تمثل المصاريف الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المؤسسة بهدف الحصول على الإيرادات بينما تمثل هذه الأخيرة التدفقات الداخلة نتيجة بيع السلع و الخدمات؛ كما يظهر TCR في SCF مستويات نتائج أكبر مما عليها في PCN [2].

يتم ضبط حساب النتائج تحت مسؤولية مسيري الكيان،ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن يكون متميزا عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن يقوم بنشرها ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة [3]:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي يقدم بها؛

ويتم تبيان أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان؛

---

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

[2] المرجع السابق ، ص 41 .

[3] أوسرير منور ، مجبر محمد ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية " حالة جدول حسابات النتائج "** ، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي 2010 ، ص 5 .

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة؛

ويتم تقديم كشف حساب النتائج إجباريا بالعملة لوطنية، ويمكن القيام بجبر ا لمبالغ الوارد ذكرها في الكشف إلى ألف وحدة، كما يوفر الكشوف المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة (وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي) من ذلك حيث أن [1]:

- كل فصل من فصول حساب النتائج يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي (وهذا ما لم يكن متوفرا في المخطط المحاسبي لسنة 1975) ،وإذا حدث تغيير لطريقة التقييم أو التقديم أن أحد الفصول المرقمة ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة،فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب أخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني : التغيرات التي طرأت على جدول حساب النتائج

طرأت العديد من التغيرات على جدول حساب النتائج التي سمحت له بتقديم معلومات لم تكن متاحة من قبل.

الفرع الأول : المعلومات التي يقدمها حساب النتائج

الوظيفة الأساسية لجدول حسابات النتائج هي تحليل الأعباء حسب طبيعتها،هذا ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية ،بالإضافة إلى أن هذا الجدول يقدم المعلومات الآتية [2]:

- منتجات الأنشطة العادية؛

---

[1] المرجع السابق، ص 6 .

[2] القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م).ص 25

- المنتوجات المالية والأعباء ا لمالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات ا لمماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- لعناصر غير ا لعادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل ا لتوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

أما المعلومات المقدمة في الملحق المكمل جدول حساب النتائج هي[1]:

- تحليل منتجات الأنشطة ا لعادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

الفرع الثاني: ملاحظات أشار إليها النظام المحاسبي المالي الجديد

أشار النظام المحاسبي المالي إلى العديد من الملاحظات حول حساب النتائج نذكر أبرزها في ما يلي[2]:

- للكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.
- تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).
- تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة) .

[1] المرجع السابق ، ص 25.

[2] المرجع السابق ، ص 26.

- يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء،وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي [1]:

  - منتوجات الفوائد وما شابهها.
  - أعباء الفوائد وما شابهها.
  - الحصص المستلمة.
  - الأتعاب والعمولات المقبوضة.
  - الأتعاب والعمولات المدفوعة.
  - المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات حسب كل فئة منها.
  - الأعباء و المنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف.
  - منتوجات الاستغلال الأخرى.
  - خسائر القروض و التسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
  - أعباء الإدارة العامة.
  - أعباء الاستغلال الأخر .

المطلب الثالث : الدراسة التفصيلية لعناصر جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

يعتبر تصنيف الأعباء في TCR حسب المنظور التقليدي التصنيف المعتاد عليه في المخطط المحاسبي الوطني القديم ،لكن وفقا لهذا التصنيف ضمن SCF تتخلف مستويات المعالجة للأرصدة، حيث يعتبر هذا التصنيف سهل التطبيق خاصة فيما يتعلق بـــPME، لأن هذا التصنيف يسمح بعرض مختلف التفاصيل حول الأعباء و التي تستخدم في التحليل .

[1] المرجع السابق ، ص 26 .

وفقا لهذا المنظور يمكن تقسيم جدول حسابات النتائج إلى :

الفرع الأول : إنتاج السنة المالية (Production De L'exercice)

ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) و هي:

أولا :حـــ70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة : اختصر هذا الحساب حسابات: 70 مبيعات بضائع، 71 إنتاج مباع، 74 خدمات مقدمة، في المخطط المحاسبي الوطني القديم، وهو حساب يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية [1]:

أ- **حـــ700 المبيعات من البضائع** : يسجل ضمن هذا الحساب البضاعة المباعة للمؤسسة بالنسبة للمؤسسة تجارية، كما يتمثل هذا الحساب في الإيراد الناتج من عملية بيع السلع والبضائع على الحالة التي تم شراؤها عليها، دون إجراء أي تغيير عليها، وهو عادة ناتج عن نشاط التجاري بحت.

ب- **حـــ701 المبيعات من المنتجات التامة المصنعة** : يتواجد هذا الحساب في المؤسسات ذات النشاط الإنتاجي، ويعني به المبلغ المتحصل عليه من بيع المنتجات التامة الصنع.

ت- **حـــ702 المبيعات من المنتجات الوسيطة** : وهي مبالغ جميع المنتجات الوسيطية التي تعتبر نصف المصنعة لكنها تعتبر إنتاج تام بالنسبة للمؤسسة المنتجة لها وجاهزة للبيع ليتم استكمال إنتاجها عند الزبون الحاصل عليها.

ث- **حـــ703 المبيعات من المنتجات المتبقية** : وهو الإيراد الناتج عن بيع المنتجات المتبقية من فضلات ومهملات.

ج- **حـــ704 مبيعات الأشغال** : حيث يستعمل هذا الحساب عادة في شركات الانجاز والأشغال ويضم مبالغ المفوترة للأشغال التي تمت للغير.

ح- **حـــ705 مبيعات الدراسات** : يستخدم هذا الحساب عادة في مكاتب الدراسات الهندسية والري وما شابهها، وهو يتمثل في الإيراد المتحصل عليه من الخدمات المؤداة من الدراسات التي تمت.

خ- **حـــ706 تقديم الخدمات ا لأخرى** : يضم هذا الحساب مبالغ الخدمات المقدمة للغير ويستعمل في المؤسسات ذات الطابع الخدمي كتقديم خدمة الأمن والصيانة.

[1] لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره، ص 234 ، بتصرف .

د- **حـــ708 منتجات الأنشطة الملحقة** : تتجسد إيرادات المنتجات الأنشطة الملحقة في المبالغ الأنشطة التابعة للنشاط الأساسي للمؤسسة مثل نقل الوجبات الغذائية من طرف المطاعم مقابل أتعاب .

ذ- **حـــ709 التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة:** تتمثل في المبالغ المتحصل عليها من المبيعات سواء تخفيضات أو تنزيلات أو حسومات لكن في هذه الحالة يظهر لنا أن إيرادات المبيعات أقل من المبلغ الذي كان من المفروض أن تتحصل عليه المؤسسة، وذلك باعتبار أن التخفيض عبارة عن تكلفة أو عبء للبائع لكن هذا العبء لا يظهر كعبء مستقل، ولكن يظهر كعبء يخفض من إيراد المبيعات وبالتالي فهو يؤثر على النتيجة بالسلب أي بالنقصان .

ثانيا : حـــ72الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النـــقصان (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم حـــ 72) [1]، ويندرج تحته الحسابين التاليين [2]:

أ- **حـــ723 تغير المخزونات الجارية:** يسجل ضمن هذا الحساب التغيرات في المنتجات الجارية للمؤسسة.

ب- **حـــ724 تغير المخزونات من المنتجات:** يحتوي هذا الحساب على التغيير في مخزون منتوج المؤسسة.

ثالثا : حـــ73 الإنتاج المثبت : ويقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم حـــ 73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة إلا أنه يتفرع إلى الحسابين التاليين [3]:

أ- **حـــ731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية** : يضم هذا الحساب الإنتاج المثبت للأصول المعنوية التي تمتلكها المؤسسة .

ب- **حـــ732 الإنتاج المثبت للأصول العينية** : يسجل ضمن هذا الحساب جميع المنتوجات المتولدة عن الأصول العينية لدى المؤسسة .

رابعا : حـــ74 إعانات الاستغلال: وهو حساب لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي السابق (حيث كانت لإعانات تسجل ضمن حساب 790 إعانات مستلمة) ويتفرع حـــ74 إلى الحسابين التاليين [4]:

---

[1] أوسرير منور ، مجبر محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 9.

[2] لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره، ص 235 .

[3] المرجع السابق ، نفس الصفحة .

[4] المرجع السابق ، ص 235 .

أ- **حـــ741 إعانات التوازن** : يتعلق هذا الحساب بالإعانات الممنوحة للمؤسسة بقصد تغطية خسارة معينة في الميزانية بسبب مشروع معين، كالمؤسسات التي تنشط في مجالات صعبة كحفر مناطق شبه جارفة.

ب- **حـــ748إعانات أخرى للاستغلال:** يقتصر هذا الخير على الإعانات المقدمة للمؤسسة لتشجيعها للاستثمار في مشاريع معينة كالتي تنشط في مجالات الفلاحة في المناطق الصحراوية.

و عليه فإن :

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية = حـــ70 + حـــ72 + حـــ73+ حـــ74

من العلاقة أعلاه يمكن القول إنه و حسب النظام المحاسبي الجديد يضم إنتاج السنة المالية كل من حـــ70 بجميع حساباته الفرعية بالإضافة إلى حـــ73 أيضا بجميع حساباته الفرعية، كما لا ننسى حـــ74 بجميع فروعه أيضا وحـــ72 ،يدل هذا على أهمية هذا الرصيد في المؤسسة الإنتاجية، يضم أيضا هذا الرصيد الإنتاج المخزن الذي بدوره يزيد من قوة إنتاج المؤسسة كما يزيد أيضا من قوة رصيد إنتاج السنة المالية إعانات الاستغلال بمختلف أنواعها .

الفرع الثاني : استهلاك السنة المالية (Consommation De L'Exercice)

ويدخل في حسابه 3 حسابات وهي:

أولا : حـــ60 المشتريات المستهلكة: حيث عوض هذا الحساب كل من حـــ60 بضاعة مستهلكة وحـــ61 مواد ولوازم مستهلكة في المخطط المحاسبي القديم[1]، يتمثل هذا الحساب في جميع ما تم اقتناؤه بقصد استهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيره وفق ما هو مخطط له من بضائع مباعة، والمواد الأولية المستهلكة و تموينات الأخرى مستهلكة، و يقسم هذا الحساب حسب نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة ،وتتفرع منه الحسابات التالية [2]:

[1] أوسرير منور ، بحير محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

[2] لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره، ص 194 .

أ- **حـــ600 مشتريات البضائع المباعة** : (يقابلها في المخطط القديم حـــ60 بضاعة مستهلكة) يتمثل هذا الحساب في مجمل البضائع التي قامت المؤسسة بشرائها بهدف بيعها في حالتها دون إجـــراء أي تغيير عليها ، ويستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية، وتعتبر من الأعباء لأن مؤسسة تقوم بشرائها والعبء في هذه الحالة يتمثل في قيمة شراء البضائع .

ب- **حـــ601 المواد الأولية** : تقوم المؤسسة بشراء المواد الأولية وذلك وفقا لاحتياجاتها للقيام بنشاطها الرئيسي لفترة طويلة على مدار السنة، ويستعمل هدا الحساب في المؤسسات الصناعية أي تستعمل هذه المشتريات من المواد الأولية لاستهلاكها في دورة الإنتاج، حيث تتحمل المؤسسة لعبء والمتمثل في تكلفة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية (في المخطط القديم كانت تدرج ضمن حـــ61 مواد ولوازم مستهلكة).

ت- **حـــ602 التموينات الأخرى** : يضم هذا الحساب مختلف التموينات التي تستهلكها المؤسسة خلال دورة الاستغلال .

ث- **حـــ603 تغيرات المخزونات** : يتجسد هذا الحساب من حسابات الأعباء في المبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون ، ويتمثل أحيانا في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلا أو عملية خروج السلع نصف المصنعة لإعادة استكمال تصنيعها أو السلع تامة الصنع عند خروجها للبيع، فتتحمل المؤسسة لعبأ وفقا لكل حالة من الحالات السابقة .

ج- **حـــ604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة** : يضم هذا الحساب جميع الأعباء و التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية النشاط العادي من دراسات وخدمات مقدمة، كمصاريف الضمان والتحاليل على البضائع المستهلكة ، أو دراسة جدوى حول توسع النشاط.

ح- **حـــ605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال**: هي الأعباء التي تسددها المؤسسة لتتحصل على مجموعة من المعدات أو التجهيزات، الأشغال التي هي ضرورية لنشاطها مثلا كتكليف المؤسسة لمقاول بحفر أساسيات مبنى جديد .

خ- **حـــ607 المشتريات غير المخـــزنة من المواد والتوريدات** : تتمثـــل في جميع المصـــاريف والأعبـــاء الـــتي تتحملهـــا المؤسسة نتيجـــة لاقتنائها مـــــواد غير قابلـــة للتخـــزين وتشتـــرى مباشـــرة مـــثل : المـــاء، الغـــاز، الكهرباء ...الخ.

د- **حـــ608 مصاريف ا لشراء ا لتابعة** : وهي تلك الأعباء التي تسددها المؤسسة والمرتبطة بعملية الشراء والتي تكون لاحقة وليست سابقة للشراء فتضاف على أنها تكلفة شراء مثل تسديد مصاريف تامين بضائع مشتراة .

ذ- **حـــ609 التخفيضات، و التنزيلات، و الحسومات المتحصل عليها عن المشتريات** : تتمثل في الغالب الأحيان تخفيضات في الأسعار يمنحها المورد للمشتري لسبب حسن سلوكه في السداد أو بهدف استقطاب المشتري ، وهذه المبالغ تعتبر حق ممنوح للمشتري ، أي هي زيادة للمؤسسة وليس نقصان لها وبالتالي فهي تتمثل في تكلفة معكوسة أي إيراد غير مباشر ويصبح المورد مدين بقيمة تكلفة الحسم .

ثانيا : حـــ61 الخدمات الخارجية : أي الخدمات المستلمة من الغير باستثناء البضائع والمواد الأولية تستهلك المؤسســـة مجموعة من السلع والخدمات المقدمة من قبل الغير، يطلق على هذه المجموعة بالخـــدمات الخارجية أو الأعباء الخارجية (يقابله في المخطط المحاسبي الوطني القديم حـــ 62)[1]، ويندرج تحته الحسابات التالية [2]:

أ- **حـــ611 التقاول العام** : يضم هذا الحساب كل من تكاليف ومبالغ الأعمال التي يقوم بها الغير نيابة عن المؤسسة كالتقاعد من الباطن لإنجاز ما هو مطلوب من المؤسسة ولكن عن طريق الغير بحيث تسأل المؤسسة قانونيا بصفتها المسؤولة عن الانجاز أمام الزبون صاحب المشروع.

ب- **حـــ613 الإيجارات** : يتمثل حساب الإيجارات في المبالغ التي تدفعها المؤسسة من خلال كرائها للعتاد والمنقولات أو المحلات التي تستعملها المؤسسة في نشاطها العادي مثل كراء شاحنة لنقل العتاد أو إيجارات لمحل بغرض وضع بعض العتاد الغير مستعمل.

ت- **حـــ614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة** : في ظل هذا الحساب تتحمل المؤسسة لأعباء المتعلقة بالاستئجار العقاري وكل ما يتعلق بأعباء الملكية بما فيها الشق المملوك للغير.

ث- **حـــ615 الصيانة والتصليحات، والرعاية** : وهي تلك الأعباء (المبالغ) المسددة من طرف المؤسسة المتعلقة بالخدمات الخارجية والمتضمنة التصليحات والصيانة لكل وسائل الإنتاج المستعملة في المؤسسة من عتاد أو المباني وذلك عن طريق الوقاية المتواصلة وكذلك رعايتها من الأخطار التي تسبب في عطلها .

---

[1] أوسرير منور ، بحير محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

[2] ، لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره ص 198

ج- **حـــ616 أقساط التأمينات** : يضم هذا الحساب جميع أقساط التامين المتعلقة بالفترة المحاسبية المعنية والتي تعتبر كأعباء تقع على عاتق المؤسسة ، وكل ما زاد عن ذلك فيعبر في هذه الحالة تسبيق عن أقساط التامين ولا يعتبر عبء لتلك الفترة.

ح- **حـــ617 الدراسات والأبحاث** : يتكون حساب الدراسات والأبحاث من مبالغ الأعباء الدراسات والبحوث الخارجية التي تقوم بها المؤسسة كالدراسات المعمارية والطبوغرافية والدراسات الهندسية...الخ.

خ- **حـــ618 التوثيق والمستجدات:** توجد ضمن هذا الحساب الأعباء التي من شأنها أن تكون وثائق تدخل ضمن نشاط المؤسسة ، كالدليل الطبوغرافي لشركات أشغال البناء أو كاشتراك المؤسسة في الجرائد والمجالات مثلا ، أو كشراء كتب أو مراجع.

د- **حـــ619: التخفيضات، و التنزيلات، و الحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية** : يعني بها جميع التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة للمؤسسة عند اقتنائها لخدمة خارجية.

ثالثا : حـــ62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى : المقصود منه أعباء الخدمات المقدمة من الغير خارج عن عمـــال المؤسســـة والتي لم يسبق ذكـــرها ضمن الأعبـــاء الخدمـــات الخارجية سالفـــة الذكـــر كالإشهار، النقل، الخدمات المصرفية...الخ، ويتفرع إلى الحسابات التالية [1]:

أ- **حـــ621 ا لعاملون الخارجيون عن المؤسسة:** يتعلق هذا الحساب بجميع أجور العمال غير التابعين للمؤسسة كأجور عمال النقل في المناطق البعيدة عن مقر المؤسسة والتي يلجأ إليها أحيانا.

ب- **حـــ622 أجور الوسطاء والأتعاب** : تتمثـــل في جميع المبالغ التي تدفعها المؤسسة للوسطاء كعمولات نتيجة وســـاطتهم لإنجاح صفقة معينة أو أتعـــاب أصحاب المهن الحرة كالمحاميين والمحاسبين.

ت- **حـــ623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة:** يقصد به مختلف مبالغ الأعباء المسددة من قبل المؤسسة لتغطية حقوق النشر على الجرائد وللدعاية لمنتجاتها والملصقات ولافتات وهدايا من المنتج على سبيل التعريف به، بالإضافة إلى كل الأعباء التي تخدم مجال العلاقات العامة داخل المؤسسة .

[1] المرجع السابق ، ص 205 .

ث- **حـــ624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين** :يضم كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة لنقل السلع والبضائع من طرف الغير أو مبالغ الأعباء تنقل الأفراد بصفة جماعية كالعقود المبرمة بين المؤسسة وأصحاب الحافلات لنقل العمال إلى مكان عملهم إذا كان يبعد كثيرا عن مقرات سكناهم .

ج- **حـــ625 التنقلات والمهمات والاستقبالات** : المقصود من ذلك أعباء تنقلات ومهمات الأفراد سواء ما تعلق بالتنقل أو مصاريف الإقامة والأكل للعمال إذا كانوا في مهمة تابعة للمؤسسة إضافة إلى جمـــيع أعباء الاستقبالات التي تجريها المؤسسة سواء بمناسبة استقبال وفد أو لإحياء حفلة تتعلق بالمؤسسة .

ح- **حـــ626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية** : يلخص هذا الحساب في أعباء الاتصالات سواء الرسائل والطوابع البريدية وكذلك ما يتعلق بالهواتف النقالة الثابتة والنقالة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، إضافة إلى أجهزة الفاكس والتلغراف وكل ما من شانه أن يكون وسيلة اتصال داخل المؤسسة .

خ- **حـــ627 الخدمات المصرفية وما شابهها** : يتجسد حساب الخدمات المصرفية وما شابهها في أعباء الخدمات التي يقدمها البنك للمؤسسات في إطار مهامها البنكية كالتحويلات المالية للداخل والخارج.

د- **حـــ628 الاشتراكات والمستجدات:** تتمثل في المبالغ التي تسددها المؤسسة فيما يتعلق بالعمليات الاشتراكية التي تقوم بها ما عدا الاجتماعية منها، كالاشتراكات المهنية للشركات المهنية،كشركات المحاماة والمحاسبة....الخ.

ذ- **حـــ629: التخفيضات، والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى** : وهي جميع التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة للمؤسسة عند اقتنائها لخدمات خارجية لم تذكر سابقا .

ومما سبق فإن:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى

استهلاك السنة المالية = حـــ60 + حـــ61 + حـــ62

من خلال العلاقة في الصفحة السابقة يتضح لنا أن استهلاك السنة المالية ما هو إلا عبارة عن مجموع المصاريف أو الاستهلاكات التي تتعلق بدورة الاستغلال، سوى التي تخص البضاعة أو خدمات المتعلقة بهذه الدورة الداخلية منها و الخارجية، يسمح لنا هـــذا الحساب بمعرفة جميع المصاريف التي أنفقت على النشاط الأساسي للمؤسسة .

الفرع الثالث : القيمة المضافة للاستغلال (Valeur Ajoutée D'exploitation) :

وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية [1] .

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

القيمة المضافة للاستغلال = حـــ70 + حـــ71 + حـــ73+ حـــ74 – (حـــ60 + حـــ61 + حـــ62)

تمثل القيمة المضافة محصلة نشاط الاستغلال للمؤسسة بحتساب الفرق بين إنتاج وإستهلاكات دورة الاستغلال، كما تسمح لنا بمعرفة القيمة الزائدة التي تجنيها المؤسسة من جراء نشاطها الأساسي، يمكن قياس القدرة الانتاجية للمؤسسة من خلال هذا الحساب لتقييم النشاط الاستغلالي للمؤسسة .

الفرع الرابع : إجمالي فائض الاستغلال Excédent Brut D'exploitation

وهو عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، أي:

إجمالي فائض عن الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال– حـــ 63– حـــ64

يعبر هذا الحساب عن القيمة الخام المحصل عليها من نشاط الاستغلال بعد طـــرح مصاريـــف العمال و الضرائب و الرسوم،كما يمكن لهذا الحساب من قياس مدى نجاح نشاط المؤسسة و فعاليته، يكتسي الفائض الإجمالي للاستغلال أهمية بالغة لغيابه في المخطط المحاسبي الوطني القديم، كما يعبر عن أداء المؤسسة قبل

[1] Cabinet Alliance Experts / CPE Sonatrach , **Système comptable financier** " COMPTE DE RESULTAT ", P 05 .

مخصصات الإهتلاك و المصاريف المالية هذا ما يدل عن استقلاليته التامة عن هيكل التمويل و القرارات المالية المتعلقة بتوزيع الإرباح، بالإضافة إلى أنه يساعد على قياس القدرة على التمويل الذاتي (CAF)، لذلك لابد من التأكيد على أهمية إجمالي فائض للاستغلال في دراسة جدول حسابات النتائج لارتباطه الوثيق بالنشاط الأساسي للمؤسسة .

الفرع الخامس : النتيجة العملياتية : Résultat Opérationnel

عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات،أي أن:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + حـ 75 – حـ 65 – حـ 68 + حـ 78

هذه النتيجة تمثل نتيجة الاستغلال من جهة فقط حيث تعبر عن نتيجة نشاط الاستغلال في المؤسسة إلا أنه لا تأخذ في حسابها المصاريف و النواتج المالية، و هذا الأمر الجيد و الجديد في النظام المحاسبي المالي الجديد، من هنا نستطيع القول أن النتيجة العملياتية أصبحت تعبر بشكل دقيق عن نشاط الاستغلال بعد فصل جميع نواتج و المصاريف غير متعلقة بدورة الاستغلال في المؤسسة .

الفرع السادس : النتيجة المالية : Résultat Financier

وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية :

النتيجة المالية = حـ76 – حـ 66

تعبر النتيجة المالية عن الرصيد الذي كان غائبا في المخطط المحاسبي الوطني، أين كان يندرج ضمن نتيجة الاستغلال، توضح هذه النتيجة الفارق الناتج عن مصاريف و الإيرادات المالية الناتجة عن تعاملات المؤسسة مع المؤسسات المالية بكافة أنوعها.

الفرع السابع : النتيجة العادية قبل الضرائب :(Résultat Ordinaire Avant Impôts) : وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

الفرع الثامن : النتيجة الصافية للأنشطة العادية: Résultat Net Des Activités Ordinaires :

وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية[1].

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – حـــ(695 و698) – حـــ(692 و693)

حيث تمثل : **حـــ(695 و698)** و **حـــ(692 و693)** كل من الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية و الضرائب المؤجلة حول نتائج العادية على الترتيب، تمثل هذه النتيجة النتيجة المحصلة من النشاط العادي للمؤسسة مطروحا منها الضرائب المترتبة عن هذا النشاط .

الفرع التاسع : النتيجة غير العادية : Résultat Extraordinaire : وهي عبارة عن الفرق بين حـــ77 عناصر غير عادية (المنتجات) وحـــ67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = حـــ77 – حـــ67

تعبر هذه النتيجة عن النتيجة الصافية للنشاط الاستثنائي أو غير عادي للمؤسسة، لذلك فهي تحسب انطلاقا من الفرق بين المنتجات و المصاريف غير عادية في المؤسسة، تساهم هذه النتيجة في النتيجة الصافية للمؤسسة حيث كلما زاد رصيدها إيجابية كلما ارتفعت نتيجة المؤسسة .

الفرع العاشر : صافي نتيجة السنة المالية : Résultat Net De L'Exercice

وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية [2].

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية

[1] أوسرير منور ، بجير محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

[2] Cabinet Alliance Experts / CPE Sonatrach , Op Cit , P06 .

تعبر هذه النتيجة عن صافي الربح أو الخسارة الذي تحققه المؤسسة انطلاقا من نشاطها العادي وغير عادي، فهي تعتبر بمثابة مقياس لمدى نجاح أو خسارة الدورة المالية،كما تسمح هذه النتيجة بقياس العديد من المؤشرات التي تتيح للمسير المالي الحكم على مدى فعالية ونجاعة نشاط المؤسسة .

الجدول في الصفحة الموالية يوضح حساب النتائج حسب الطبيعة :

الجدول رقم (2-1) : حساب النتائج حسب الطبيعة للفترة من N إلى N+1

	ملاحظة	N	N+1
رقم الأعمال			
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1. **إنتاج السنة المالية**			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2. **استهلاك السنة المالية**			
3. **القيمة المضافة للاستغلال (1-2)**			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4. **إجمالي فائض الاستغلال**			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5. **النتيجة العملياتية**			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6. **النتيجة المالية**			
7. **النتيجة العادية قبل الضرائب (6 + 5)**			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع الأعباء الأنشطة العادية			
8. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الاعباء (يطلب بيانها)			
9. **النتيجة غير العادية**			
10. **النتيجة الصافية للسنة المالية**			
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية			
11. **النتيجة الصافية للمجموع المدمج (I)**			
و منها حصة ذوي الأقلية (I)			
حصة المجمع (I)			
(I) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر : القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م)، ص30 .

من خلال ملاحظة الجدول في الصفحة السابقة يمكن خروج بالنقاط التالية [1]:

- أوجد النظام المحاسبي الجديد مستويين جديدين وهما : النتيجة العملياتية والنتيجة المالية؛
- النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في مخطط محاسبي وطني أين كانت تخصص المجموعة 08 للنتائج، حيث أصبحت تسجل في صنف المجموعة الأولى مع الحسابات الأخرى دون أن يخصص لها مجموعة خاصة؛
- إجمالي فائض الاستغلال في النظام المحاسبي المالي الجديد يختلف عن نتيجة الاستغلال في المخطط المحاسبي الوطني القديم نظرا لكونه،لم يطرح المصاريف المالية و لم يضف الإيرادات المالية، و لم يطرح مخصصات الاهتلاك والمؤونات، هذا يعني أنه أصبح يمثل حقيقة الفائض المحقق من عملية الاستغلال لعد أخذه بعين الاعتبار المصاريف الأخرى التي لا تندرج ضمن دورة الاستغلال والخاصة إما بدورة الاستثمار أو دورة التمويل؛
- تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج كان يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال هذا يعني أن الضريبة أصبحت تقتطع من النتيجة العادية دون النتيجة غير عادية أي : صافي الربح المحقق من النشاط الأساسي للمؤسسة وهو ما تعبر عنه النتيجة العادية؛
- ومما جاء به أيضا النظام المحاسبي المالي بالنسبة لحساب النتائج إظهاره لمعطيات السنة السابقة لغرض المقارنة وهو ما لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي الوطني؛

المطلب الرابع: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتائج حسب الوظائف

التصنيف حسب الوظيفة وهو التصنيف الذي لم يكن موجود من قبل حيث يشهد جدول حساب النتيجة حسبه تغيرات طفيفة.

الفرع الأول: عناصر حساب النتائج حسب الوظائف

نعني بتصنيف التكاليف حسب الوظيفة التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، و تكاليف البيع التوزيع و التكاليف الإدارية و يعتبر هذا المنظور اختياريا و ليس إجباري و يتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم PCN، يعتمد هذا العرض على المنهج التحليلي للمؤسسة

[1] أوسرير منور ، بحير محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 ، بالتصرف .

التي تضع التكليف من بين الوظائـــف الكبرى للمؤسسة، إذن وفقا لهذا التصنيف يمـــكن تجزئة حسابات النتائج إلى[1] :

أولا : هامش الربح الإجمالي

وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات

يمثل هذا الحساب الربح الإجمالي الذي يمكن للمؤسسة أن تحققه انطلاقا من نشاطها التجاري بدرجة أولى لان هذا الحساب مهم جدا في المؤسسات التجارية على غرار قد يتواجد هذا الحساب أيضا في المؤسسات الصناعية التي تبيع منتجاتها.

ثانيا : النتيجة العملياتية

وهي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى العملياتية.

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – والأعباء الأخرى العملياتية.

تعبر هذه النتيجة و حسب هذا التوظيف عن الربح المحقق من عملية الاستغلال بعد طرح جميع التكاليف بمختلف أصنافها ووظائفها (التجارية،الإدارية،... إلخ)، كما تعبر هذه النتيجة عن ربح دورة الاستغلال دون احتساب القيمة المضافة أو إجمالي فائض الاستغلال .

ثالثا: النتيجة العادية قبل الضريبة

تمثل النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات + منتجات مالية – أعباء مالية.

[1] المرجع السابق ، ص 14.

رابعا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية

تعبر عن : النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

تمثل هذه النتيجة صافي الربح المحقق من النشاط العادي للمؤسسة بعد اقتطاع الضرائب المفروض من جراءه .

خامسا : النتيجة الصافية للسنة المالية

هي : النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء الغير العادية + المنتجات غير العادية.

أيضا تعبر هذه النتيجة عن مقدرا الربح أو الخسارة المحقق من عملية النشاط العادي و غير عادي للمؤسسة، و هذا الأخير يسمح للمؤسسة بتوليد فوائض تمكنها من تمويل نشاطها في السنة المالية الموالية.

الجدول في الصفحة الموالية يوضح حساب النتائج حسب الوظيفة:

الجدول رقم (2-2) : حساب النتائج (حسب الوظيفة)

	ملاحظة	N	N+1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
1. **هامش الربح الإجمالي**			
المنتجات الأخرى العملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
2. **النتيجة العملياتية**			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات الإهتلاكات)			
منتجات مالية			
الاعباء المالية			
3. **النتيجة العادية قبل الضريبة**			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
4. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
5. **النتيجة الصافية للسنة المالية**			
حصة الشركات الموضوعة موضوع المعادلة في النتائج الصافية (I)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (I)			
و منها حصة ذوي الأقلية (I)			
حصة المجمع (I)			
(I) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر : القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 م المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات (صادر في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009م)، ص31 .

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن هذا العرض بسيط للغاية من حيث المبدأ، ذلك أنه يوضح من أول وهلة أن نتيجة العملياتية هي الفرق بين المبيعات و تكاليف المبيعات مهما كانت طبيعتها (تكاليف إنتاج، تكاليف تجارية ، تكاليف البحث أو تكليف إدارية)، كما لا يظهر في هذا التصنيف إجمالي فائض الاستغلال والقيمة المضافة، ومع ذلك يسمح أيضا هذا التصنيف بالفصل بين عملية الاستغلال وعملية الاستثمار من حيث مخصصات الاهتلاك التي لا تظهر مباشرة في TCR (لأنه تم تقسيمها بين الوظائف الكبرى للمؤسسة)[1] .

[1] Pierre Vernimmen , Pascal Quiry , Yann Le Fur , **Finance D'entreprise** , 8e Edition , DALLOZ, Paris , 2010 , P38 .