الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

الموضوع

دور النظام المحاسبي المالي في تدعيم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

دراسة ميدانية في الشركة الوطنية للنقل – SNTR – ولاية عنابة –

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالب :

- كراكبي أمين

الأستاذ المشرف :

- د. أحمد قايد نور الدين

رقم التسجيل	6025298/07
تاريخ الايداع	2015/05/25

الموسم الجامعي : 2014-2015

بـــــسم الله الرحمـن
الرحيم

شكـــر وتقديـــر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا إلى انجاز هذا العمل فهو القائل

" لئن شكرتم لأزيدنكم "

و إلى من حارب وساهم من أجلي

كلمة حب و تقدير وتحية وفاء واخلاص تحية ملئها كل معاني الاخوة والصداقة

تحية من القلب الى القلب شكرا من كل قلبي

نتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على

انجاز هذا العمل ما واجهناه من صعوبات ، و نخص بالذكر الأستاذ المشرف

"أحمد قايد نور الدين" الذي لم يبخل علينا بمساعدته و توجيهاته ونصائحه

القيمة في مسار دراستنا التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث كما أتقدم

بالشكر الجزيل إلى طلبة الثانية ماستر

و أتقدم بهذه العباراة المتواضعة كعرفان

" عمل المعروف يدوم و الجميل دايم محفوظ "

إهـــــداء

الحمد لله العليم بذات الصدور، المحيط بما يجري في الكون من شؤون وأمور ، الذي لو لا هدايته لما اهتدينا لهذا حمدا كثيرا مباركا فيه ، ونشكره على نعمه علينا في بلوغ ولو قطرة من بحر لا يرتوي من مائه عالم ولا متعلم وعملا بقوله صلى الله عليه وسلم : " إن أشكر الناس لله أشكرهم للناس ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله "

أهدي هذا العمل إلى من ربتني و أنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات ، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة وأبي العزيز أدامهما الله لي و إلى إخوتي وأفراد أسرتي سندي في الدنيا و لا أحصي لهم فضل

إلى من عمل بكد في سبيلي تعلميي معنى الكفاح و أوصلاني إلى ما أنا عليه أبي و أمي الكريمين أدامهما الله لـــــــي

كما أهدي هذا العمل أيضا إلى كل طلبة السنة ثانية ماستر تخصص " تدقيق محاسبي " دفعة 2015 و في كلمات متواضعة

أتمنى أن تعبر عن معناها إلى كل من سعى في سبيل الله إلى نشر العلم وتعليم أصوله ، كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من أشرف على هذا العمل الأستاذ " **أحمد قايد نور الدين** " و إلى جميع الأساتذة الكرام

وأشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل ولو بشيء قليل .

الـفهـرس

الشكر والتقدير IV

الاهداء.....V

قائمة الجداول VI

قائمة الملاحق VIII

الفهرس XIII

المقدمة .....أ

الفصل الأول الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

تمهيد.....2

المبحث الأول مدخل إلى المخطط الوطني المحاسبي

المطلب الأول نشأة المخطط الوطني المحاسبي.....3

المطلب الثاني مفهوم المخطط الوطني المحاسبي 4

المطلب الثالث الإطار القانوني للمخطط الوطني المحاسبي..... 5

المطلب الرابع أهداف المخطط الوطني المحاسبي 6

المطلب الخامس مبادئ المخطط الوطني المحاسبي 7

المطلب السادس أقسام المخطط الوطني المحاسبي و الجداول المعتمدة 9

المطلب السابع تقييم المخطط الوطني المحاسبي 15

المبحث الثاني دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الأول الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي الجزائري 25

المطلب الثاني أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط الوطني المحاسبي 26

المطلب الثالث استبيان اللجنة لتقييم المخطط الوطني 27

المطلب الرابع تقييم أعمال لجنة المخطط الوطني المحاسبي.....30
المطلب الخامس أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي والاختيار الجزائرية للإصلاح 32
المطلب السادس قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي 47
خلاصة.....87
الفصل الثاني المؤسسة و عملية اتخاذ القرار
تمهيد 89
المبحث الأول عموميات حول المؤسسة الاقتصادية
المطلب الأول مفهوم المؤسسة الاقتصادية 90
المطلب الثالث المفهوم التقليدي للمؤسسة الاقتصادية 90
المطلب الرابع المفهوم الحديث 91
المطلب الخامس أنواع المؤسسات الاقتصادية.....91
المطلب السادس أهداف المؤسسة 97
المبحث الثاني عملية اتخاذ القرار
المطلب الأول تعريف اتخاذ القرار.....100
المطلب الثاني أهمية اتخاذ القرارات 102
المطلب الثالث تصنيف اتخاذ القرارات 103
المطلب الرابع.مراحل اتخاذ القرار 109
المطلب الخامس المشاكل والمعوقات التي تعترض عملية اتخاذ القرار.....116
المطلب السادس العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار.....118
المطلب السابع علاقة النظام المحاسبي المالي بتدعيم عملية اتخاذ القرارات 118
خلاصة 120

الفصل الثالث الدراسة الميدانية

المبحث الأول لمحة تاريخية عن الشركة الوطنية للنقل – SNTR 123

المطلب الأول تعرف المؤسسة 123

المطلب الثاني ما قبل انشاء الشركة **SNTR** 124

المطلب الثالث ظهور الشركة الوطنية للنقل البري 124

المطلب الرابع مهام ودور كل خلية وكل مصلحة 126

المطلب الخامس مهامها 129

المطلب السادس الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للنقل 131

المطلب السابع قياس انبعاثات الغازات الدفيئة (GES) لمؤسسة SNTR – سطيف 142

خلاصة 170

المبحث الثاني الدراسة الميدانية

المطلب الأول عينة الدراسة 161

المطلب الثاني حدود الدراسة 162

المطلب الثالث أدوات الدراسة 162

المطلب الرابع أسئلة المقابلة 163

المطالب الخامس توجيه أسئلة المقابلة إلى أفراد العينة 163

المطلب السادس هيكل المقابلة 163

المطلب السابع عرض نتائج المقابلة 164

خلاصة 172

خاتمة 173

قائمة المراجع 175

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي فيما يخص الميزانية	82
2	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي فيما يخص حساب النتيجة	85
3	انبعاثات الغازات الدفيئة حسب الشاحنات/ السكك الحديدية/ السفن (غرام/طن حسب كلم) G/TK))	138
4	المــؤشرات البيئية حسب *EcoTransIT*	145
5	الإحصائيات الخاصة بالأسئلة المطروحة	162

مقدمة

عرفت نظرية المحاسبة تطورا مذهلا بفعل الفكر الهادف إلى التحسين المستمر و البحث عن الفعالية القصوى الممكنة من معالجة بيانات المؤسسات الاقتصادية بغض النظر عن استخدامات الأنظمة المحاسبية و في ظل ذلك انبثقت عن هذه الأنظمة مجموعة معتبرة من الاجتهادات الداعية إلى إعطاء الصورة الصادقة لمختلف عناصر المركز المالي للمؤسسة .

إن العقود الأخيرة من القرن الماضي شهدت الكثير من الجدل حول الأثر السلبي للتباين في التطبيقات و الممارسات المحاسبية بين دول العالم على الأسواق المالية الدولية ، وهو ما جعل القوائم المالية و المحاسبية غير قابلة للمقارنة على المستوى الدولي .

لقد عمدت الهيئات الدولية و على رأسها مجلس المعايير الدولية **IASB** ، إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول والحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية و السعي للقضاء على الفروق الجوهرية ما بين المعايير الوطنية و الدولية ، و ذلك بتفعيل المرجعية المحاسبة بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال و من ثم إصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية وفق آليات التوحيد و التوافق المحاسبي.

وقد شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي

بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية ،

و ذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال النظام المحاسبي الدولي كليا أو تتكيف مع خصوصياتها .

باشرت الجزائر في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال فأصدرت النظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات التي شرع في تطبيقها ابتداءا من سنة 2010 ، مما حتم على المعنيين مواكبة هذه التغيرات و فهمها خاصة الجانب التقني منها و ما تحمله من أبعاد.

تعتبر القوائم المالية و المحاسبية الصورة التي تعكس الوضعية المالية و الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة . فالقوائم المالية و المحاسبية يتم إعدادها و عرضها على أساس مجموعة من المعايير المحاسبية التي تختلف من بيئة محاسبية إلى أخرى ، و هذا راجع لعوامل البيئة المحاسبية المؤثرة فيها . كما تعكس في مضمونها و طرق عرضها احتياجات الأطراف المستعملة لها و الذين يؤثرون إلى حد كبير في شكلها و محتواها من خلال التأثير على الهيئات التي تضع المعايير المحاسبية .

إن عملية اتخاذ **القرار** هي الهدف الأساسي الذي **تعمل المؤسسات** على أدائه بكفاءة وفعالية من **خلال العمليات** الإدارية المختلفة، وهو الوصول إلى ترشيد القرارات لتطوير المؤسسة و حل مشاكلها، وتتخذ هذه العلمية عدة مراحل ووسائل، والتي يتم فيها طرح مقترحات وأفكار دون مناقشة لها، وبعد أن تنتهي هذه المرحلة ، يبدأ المجتمعون بتحليل تلك المقترحات من توضيح نقاط قوتها ونقاط ضعفها، ومن ثم يتم التوصل إلى

الاقتراح الأنسب وإجراء التعديلات عليه حتى الوصول إلى القرار الأنسب الذي يمكّن المؤسسة من القيام بأعمالها بأعلى درجات الكفاءة والفاعلية.

فالنظام المحاسبي المالي الجديد بمختلف كشوفاته المالية جاء ليوحد و ينظم العمليات المحاسبية المختلفة التي تقوم بها المؤسسات ، فهو المنهج التطبيقي المتطور الذي من خلاله تستطيع المؤسسة الاعتماد عليه خاصة في اتخاذ القرارات التي تتخذها على مستوى الإدارة، فالنظام المحاسبي المالي هو القلب النابض للمؤسسة في عملية اتخاذ القرارات المناسبة التي تساعد المؤسسة عي تحقيق الأهداف المرجوة .

و عليه النظام المحاسبي المالي له دور كبير في مختلف القرارات التي تتخذها الكيانات في سبيل نجاحها و تطورها إلى الأحسن .

مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية :

ما مدى إمكانية النظام المحاسبي المالي في دعمه لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ؟

من خلال الإشكالية العامة يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1 -هل يمكن القول أن الكشوف المالية تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة ؟

2 -هل تعتمد عملية اتخاذ القرار على ما جاء به النظام المحاسبي المالي ؟

الفرضيات

1- يجب أن تعبر الكشوف المالية عن الواقع الفعلي للمؤسسة .

2- لابد من اعتماد عملية اتخاذ القرار على مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة أساسا في القوائم المالية المعمول بها في المؤسسة .

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كون نظام المحاسبي المالي نظاما يسمح بترجمة الواقع الاقتصادي للمؤسسات و العمل على الإفصاح لنتائجها المالية ، فلا بد أن يتماشى مع التغيرات الحالية و المستقبلية و تكييفه باستمرار مع تطورات عالم الأعمال ، فبهذا نستطيع العمل على :

- متابعة التغييرات و تحليل الفكر المحاسبي من خلال التحولات التي عرفها الاقتصاد العالمي منذ القرن العشرين .
- تحديد آثار التطورات و نتائج هذه التحولات على الممارسات المحاسبية و دور المحاسبة المالية في الاقتصاد الحديث .
- تحديد آثار مختلف التوجهات على الجزائر بشكل خاص ، و دراسة و مواكبة الرهانات و الآثار الناجمة من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الصادر في 2007 وفق المعايير المحاسبية الدولية الذي بدأ الشروع في تطبيقه في 2010/01/01 .

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم نظرة تحليلية و بناءة حول الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية و خاصة الجزائرية منها ، و تحديد المبادئ التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي في تدعيم اتخاذ القرارات داخل المؤسسة من خلال تحديد أسس و قواعد تتماشى مع التوحيد المحاسبي المالي و مجالات دلالته ، و من ثم العواقب التي قد تواجهها الجزائر و مستلزمات تطبيق هذا النظام و العوائق و المشاكل التي قد تنجم عن ذلك على المؤسسة الجزائرية و سبل حلها .

دراسات سابقة

هذه مختلف الدراسات التي من الممكن أن نتطرق إليها و تسنى لنا الاطلاع عليها و التي قد ترتبط بشكل أو بآخر بموضوع أطروحتنا :

1 -دراسة مداني بلغيث بعنوان " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية " المقدمة ضمن متطلبات دكتورا دولة في العلوم الاقتصادية – جامعة الجزائر – 2004 ، و تتلخص هذه الدراسة في تحديد أهمية التوحيد الدولي في إصلاح الأنظمة المحاسبية و كيفية تفعيل ذلك في الجزائر بما يتماشى مع حقائق الاقتصاد و ضرورة تبني إستراتيجية عند اعتماد معايير المحاسبة الدولية و تحقيق أهدافها المسطرة .

و قد توصل الباحث إلى :

- ضرورة إرساء إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يحدد الاختيارات التي تم تبنيها في مجال التوحيد و يشكل إطارا مرجعيا لحل المشاكل الناشئة من تطور الواقع الاقتصادي .
- إتباع مسلك توحيدي فعال و رشيد يقوم على دراسة الوجود و تحديد احتياجات المعلومات بالنظر إلى مستوى التطور الاقتصادي للبلد .

2 -دراسة شعيب شنوف بعنوان " الممارسة المحاسبية في شركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي المالي " التي قدمت ضمن متطلبات نيل دكتورا في العلوم الاقتصادية – جامعة الجزائر– 2007 ، و التي تتعرض لأهمية التوحيد المحاسبي.

و قد توصل الباحث إلى :

- عدم تماشي المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 مع إحتياجات البيانات المالية إلى المعلومات ، مما يفرض إعتماد أساليب جديدة للإبلاغ المالي و الإفصاح عن حقيقة العمليات الاقتصادية .
- إعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال الإعلام المالي و إعداد القوائم المالية .

3– دراسة بوركايب عبد الرحمان عدنان بعنوان " معايير المحاسبة الدولية و آفاق اعتمادها في الجزائر " ضمن متطلبات نيل الماجستير في العلوم الاقتصادية – جامعة

الجزائر – 2007 ، بحيث تتعرض هذه الدراسة لهيئات و متطلبات و معايير التوحيد الدولي ، ثم تعرج إلى دراسة نقدية للمخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 و استعراض النظام المحاسبي المالي الذي اعتمد في سنة 2007 و تحديد آثاره و مزايا تطبيقه و عيوبه .

و قد توصل الباحث من خلال بحثه إلى :

- وضع مجموعة عمل مشتركة بين المصف الوطني للخبراء المحاسبين و ممثلي المؤسسات و المجلس الوطني للمحاسبة و المديرية العامة للضرائب لمعالجة أهم الصعوبات المتعلقة بمشروع النظام المحاسبي المالي .
- تطوير التبادلات بين الهيئات المحاسبية الوطنية و الدولية للاستفادة من التجارب المختلفة .
- الشروع في برامج تكوين المكونين الذين سينشرون الرؤية المحاسبية .
- إدراج معايير المحاسبة الدولية في برامج التعليم الجامعي و التكوين المهني .
- تعيين مجموعات تتكلف بمشروع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات .

منهج الدراسة

المنهج المتبع في دراسة البحث هو المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر ملائما خاصة فيما يتعلق بالجانب النظري و المتمثل في المفاهيم " **النظام**

المحاسبي المالي و اتخاذ القرار " التي تعتمد على مثل هذه المناهج ، بالإضافة إلى الاستعانة بمنهج دراسة الحالة الذي سأتطرق إليه في الفصل الرابع و هو الجانب التطبيقي من خلال اجراء دراسة ميدانية سأقوم على إثرها بتوظيف أهم ما سيأتي في الجانب النظري من معطيات و تحاليل ، و ذلك للخروج بنتائج مقبولة و واقعية في نهاية الدراسة و التي ستكون بشركة الوطنية للنقل " **SNTR** " – **المنطقة الصناعية ببلدية سيدي عمار – ولاية عنابة .**

خطة البحث

حيث سأعتمد في موضوع البحث على ثلاثة فصول ، الفصل الأول سيتناول النظام المحاسبي المالي و الفصل الثاني سيتناول اتخاذ القرار في المؤسسة و الفصل الثالث سيتناول الجانب الميداني الذي سأحاول فيه الإجابة على كل التساؤلات و الفرضيات المقترحة للوصول الى الهدف المنشود و هو النتائج ، كما ستكون هذه الدراسة في الشركة الوطنية للنقل " **SNTR** " التي مقرها بلدية سيدي عمار – ولاية عنابة – كما سبق ذكرها .

الفصل الأول

الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

تمهيد

تعتبر المحاسبة كأداة من أدوات التسيير ، حيث تسمح للمؤسسات بتنظيم المعلومات المحاسبية ، معالجتها ، تقييمها و تسجيلها على أساس أرقام موضحة في قوائم مالية ، ومن هنا تظهر الحاجة إلى دراسة المحاسبة للاستفادة من البيانات المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية و الأحداث التجارية ، الأمر الذي يؤدي إلى ترحيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات ، و بالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد سواء على المستوى الجزئي أو المستوى الكلي [1] .

وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الاطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المعمول به سنة 1975 ، والذي أصبح يعاني نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة ، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط الوطني المحاسبي لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي ، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الحديد ، المتوافق مع معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية [2] .

(1) مذكرو تخرج بعنوان " المعالجة المحاسبية لـــ tva وفق النظام المحاسبي المالي " ، 349c ، ص 5

(2) مذكرة تخرج بعنوان " النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، 96sf ، ص7

المبحث الأول مدخل إلى المخطط الوطني المحاسبي

بناءا على النظام الاقتصادي الجزائري الذي اختارته الجزائر ، وجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغباتها ، لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد سمي بالمخطط المحاسبي الوطني ، و الذي أعلن عنه بموجب مرسوم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، و هو يتضمن إدراج مقاييس تسييرية من نوع جديد ، تمكن من التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية .

كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جيدة تربط محاسبة المؤسسات بالمحاسبة الوطنية ، وهذا من أجل تحقيق توافق وانسجام بين التخطيط والتسيير والرقابة .

فالمخطط المحاسبي الوطني يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط ، أهداف المحاسبة ، مستعملي المعلومة المحاسبية والمؤسسات التي تخضع لهذا المخطط .

المطلب الأول نشأة المخطط الوطني المحاسبي PCN

عقب الاستقلال كان المخطط المحاسبي عام 1957 محل التطبيق للمؤسسات الوطنية قبل إصدار المخطط المحاسبي الوطني حيث كان المحطط المحاسبي العام قد وضع للتأقلم في محيط ليبرالي لا يلبي حاجات السياسة الموجهة . فكان لا يسمح بالحصول على معلومات لاستغلالها من طرف مسيري المؤسسات المالية والمخططين الوطنيين ، ومن أجل وضع سياسة تسييرية داخل المؤسسة الوطنية وجب التفكير في نظام يقوم على إشباع هذه الحاجات والسياسات الداخلية .

حيث باشرت الجزائر في سنة 1969 أول محاولة لإحلال المخطط المحاسبي حيز التنفيذ بعد محاولة ثانية في 1972 لإحلال المخطط المحاسبي العام .

هذا المخطط أنجز من طرف المؤسسة الوطنية للمحاسبة بمساهمة المعهد الوطني للتخطيط والدراسات الاقتصادية ومختصين في شؤون التسيير والاقتصاد ، الذين حددوا أساليب للمحاسبة حيث أعلن بموجب المرسوم رقم 75-35 المؤرخ في 29 افريل 1975 [1] .

المطلب الثاني مفهوم المخطط الوطني المحاسبي PCN

هو عبارة عن قائمة حسابات مصنفة من 1 إلى 8 مع شرح :

- الأصناف الثمانية و بعض الحسابات .
- طرق تقييم الأصول .
- نماذج الوثائق الشاملة والملحقة بها التي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة .

[1] منصور عبد الكريم ، كتاب المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، سنة1992 ، ص9

وترسل إلى الجهات المعنية . وهو يتضمن إدراج مقاييس تسييرية من أجل التسيير الحسن للمؤسسة و المراقبة عليها ، كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جديدة تربط محاسبة المؤسسة الخاصة بالمحاسبة الوطنية وذلك أخذا بعين الاعتبار النقاط التالية :

- حاجات مستعملي المعلومة المحاسبية .
- تثبيت وتسهيل مفردات لغة المحاسبة وتهيئة مستند مرجعي .
- تلبية حاجات المخططات الوطنية وإعداد وسائل التنبؤ واتخاذ القرارات .
- تقديم للمحاسبة الوطنية معلومات مجمعة ، معبرة وواضحة وذات طابع اقتصادي .

المطلب الثالث الإطار القانوني للمخطط الوطني المحاسبي

حسب الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن لأحكام المخطط الوطني المحاسبي الخاص بالهيئات العمومية الصناعية والتجارية ، وكذا المؤسسات الهادفة للربح تخضع للاقتطاع على الربح الحقيقي .

وقد جاءت بعض المواد القانونية نذكر منها :

المادة 01 : " من أجل وضع معايير محاسبية للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة فإن هذه الفقرة تهدف إلى وضع تحديد نهائي لأشكال استعمال المخطط الوطني المحاسبي **".**

المادة 04 : " المخطط الوطني المحاسبي لابد أن يكون بالشكل الكافي ليسمح بالقيام بكل التسجيلات ومراقبة كل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة **" .**

المادة 05 : " يمكن للمؤسسة فتح حسابات فرعية داخل الحسابات الرئيسية وذلك بحسب حاجاتها وطبيعة نشاطها **".**

المرسوم التنفيذي المؤرغ في 23 جوان 1975 : **"** المتعلق بطرق تنفيذ المخطط الوطني المحاسبي والذي يعالج التنظيم ، التسيير المحاسبي ، تقييم الاستثمار ، المخزون وإعداد القوائم المالية الختامية حيث يجبر المؤسسات بمسك محاسبة مفصلة ودقيقة التي تمكن من المراقبة و تحضير القوائم المالية .

المطلب الرابع : أهداف المخطط الوطني المحاسبي

تعتبر المحاسبة ذات بعد مادي أي أنها خلاصة مجموعة مختلفة من العمليات والتدفقات ، وللحصول على بيانات محاسبية يواجه عدة مشاكل عملية ويقصد بها مشكل التنظيم والتسجيل المحاسبي ، بقصد الرقابة الداخلية وعليه يمكن تلخيص الأهداف فيما يلي [1] :

- ✓ التسجيل الكامل أي تسجيل البيانات المحاسبية وحفظها وفق الترتيب الزمني الذي تحققت فيه .

---

(1) **بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط1999، ص 13**

- ✓ مراقبة مدى صحة ودقة البيانات وإجراءات المعالجة المحاسبية .
- ✓ تقديم معلومات للهيئات الاقتصادية .
- ✓ تسهيل عملية اتخاذ القرارات .
- ✓ حساب بعض المؤشرات الاقتصادية المجمعة .
- ✓ جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الاحصائية والتخطيط .
- ✓ تحسين فاعلية المؤسسة بمعرفة مستوى المخزون ، التكاليف ...الخ .

المطلب الخامس مبادئ المخطط الوطني المحاسبي

لم تكن هناك مبادئ مصرح عنها في نص المرسوم التنفيذي للمخطط الوطني المحاسبي إلا أننا نجد هذه المبادئ في سرد المواد القانونية [1] :

❖ مبدأ الكيان القانوني المادة 01 من الأمر 35-75 : " تحدد المؤسسة الملزمة بتطبيق المخطط الوطني المحاسبي والمتمثلة في الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي ، التجاري والشركات الاقتصادية المختلطة وكل المؤسسات الخاضعة للنظام الجبائي .

❖ مبدأ العملة النقدية نص المادة 09 على إستعمال العملة الوطنية .

❖ مبدأ القيد المزدوج تنص عليه المادة 09 من الأمر 35-75 الذي يقتضي تسجيل القيود وفق هذا المبدأ .

---

(1) بوتيم محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة1999، ص39

- ❖ مبدأ الجدية تنص عليه المادة 13 من الأمر 35–75 حيث تلزم المؤسسات بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل التدفقات بعناية .
- ❖ مبدأ سنوية الدورات تنص عليه المادة 16 من الأمر 35–75 يحدد تاريخ إغلاق كل دورة في 12/31 .
- ❖ مبدأ التكلفة التاريخية تنص عليه المادة 18 و 21 من الأمر 35–75 في تقييم كل عناصر الميزانية .
- ❖ مبدأ الحيطة و الحذر تنص عليه المادة 22 من الأمر 35–75 الذي بمقتضاه يسمح للمؤسسات بتأسيس مؤونة لتدني قيم الأصول وذلك في حدود المعقول .
- ❖ مبدأ استقلالية الدورات ويمكن استنتاجه من خلال المبادئ السابقة الذكر بما في ذلك ضرورة القيام بالجرد السنوي عند نهاية كل دورة .
- ❖ مبدأ ثبات طرق تقييم الحساب ويمكن استنتاجه من خلال مبدأ التكلفة التاريخية .

المطلب السادس أقسام المخطط الوطني المحاسبي والجداول المعتمدة [1]

ورد في المخطط الوطني المحاسبي قائمة من الحسابات وإن هذه القائمة تعتبر أسلوب لتنظيم الحسابات التي تمسكها المؤسسة والتي يفترض فتحها في دفتر الأستاذ ، ومن هذا المنطلق يمكن استخراج أي حساب وفي أي وقت وبسهولة تامة .

إن الحسابات قد قسمت إلى ثمانية أصناف أو مجموعات ورتبت ترتيبا رقميا وبشكل متسلسل وهذه الأصناف هي أصناف رئيسية ، لكل صنف رقم رئيسي تتفرع من هذه الأرقام الرئيسية أرقام فرعية داخل كل صنف من أجل فهم و توضيح الحسابات الفرعية.

حيث يقسم المخطط الوطني المحاسبي PCN هذه الأصناف إلى :

1* أصناف حسابات الميزانية

تتكون من خمسة أصناف مرقمة من 1 إلى 5 مرتبة حسب سيولتها واستحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها وبدورها تقسم المجموعتين :

أ- حسابات الأصول

تشمل حسابات الأصول صنف 2 ، 3 و4 حيث تتزايد من اليمين أي الجهة

---

(1) وزارة الاقتصاد ، مبادئ المحاسبة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة1994 ، ص56 .

المدينة وتتناقص من الطرف الأيسر أي الجانب الدائن [1] .

- **صنف رقم 02 الاستثمارات**

يشمل هذا الصنف على مجموعة القيم والأملاك الدائمة التي اشترتها أو أنشأتها أو حازت عليها المؤسسة . وهي تسمى بالأصول الدائمة أو الثابتة ويتفرع هذا الصنف إلى :

ح/ 20 مصاريف إعدادية ، ح/21 قيم معنوية ح/ 22 أراضي ... الخ .

صنف رقم 03 المخزونات

هي الأصول المتداولة التي تشتريها أو تنتجها المؤسسة والتي تحتفظ بها إما لغرض البيع أو لغرض استعمالها في عمليات الصنع أو تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع .

يتفرع هذا الصنف إلى : ح/30 بضائع ، ح/31 مواد أولية ..الخ[2] .

---

(1) هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط2002 ،ص19

(2) بويعقوب عبد الكريم ، مرجع سابق ، ص55

صنف رقم 04 الذمم

تمثل مجموعة الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بعلاقاتها مع الغير من شراء ، تصنيع ، بيع ، أداء خدمات ، مساهمات أو سندات ، ويشمل على مجموعتين من الحسابات الأولى هي الأموال التي تمتلكها المؤسسة ولم تتحصل عليها بعد أي أنها مازالت في ذمة الغير ، والحسابات الثانية تتمثل في الأموال التي تم تحصيلها وتسمى بالأموال الجاهزة أو السيولة النقدية المتوفرة لدى المؤسسة .

يشمل هذا الصنف على الحسابات التالية : ح/40 ، ح/42 ، ح/43 ...الخ .

ب- حسابات الخصوم

تشمل الأصناف الأولى و الخامسة حيث تتزايد من الدائن وتتناقص من المدين .

- **صنف رقم 1 الأموال الخاصة**

يتضمن هذا الصنف كل الوسائل التي يساهم بها صاحب المؤسسة و وضعها تحت تصرف إدارة المؤسسة بصورة دائمة . الحسابات الرئيسية لهذا الصنف هي: ح/ 10 ح/13 ح/17 .

- **صنف رقم 5 الديون :**

يتضمن هذا الصنف الحسابات التي تحصلت عليها المؤسسة و التزمت بتسديدها إلى الغير . و من الحسابات الرئيسية نجد : ح/53...

- **أصناف حسابات التسيير :** تشمل الصنفين 6 و 7 حيث رتبت حسب طبيعتها

أ- صنف رقم 6 التكاليف :

يضم هذا الصنف كل المصاريف التي أنفقتها المؤسسة أثناء ممارستها لنشاطها أو خارج نشاطها العادي و علاقاتها مع الغير خلال الدورة . ومن الحسابات الرئيسية نجد ح/60 بضائع مستهلكة، ح/61 مواد أولية مستهلكة .

تتبع حسابات التكاليف في تزايدها و تناقصها حسابات الأصول .

ب- صنف رقم 7 الإيرادات :

يضم هذا الصنف كل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة أثناء ممارستها لنشاطها أو خارج نشاطها خلال الدورة .

تتبع حسابات الإيرادات في تزايدها و تناقصها حسابات الخصوم [1].

---

(1) محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص173

➢ **صنف النتائج :**

يتضمن الأرباح و الخسائر التي تحصلت عليها المؤسسة في نهاية الدورة المالية فهي الأرصدة المتبقية عن طرح التكاليف من النواتج .

2* الجداول المعتمدة حسب المخطط الوطني المحاسبي PCN

1- الميزانية

و تمثل الحالة المالية للمؤسسة بامتيازات محاسبية في لحظة زمنية معينة ، وبعبارة أخرى هي الصورة الفوتوغرافية للوضع المالي للمؤسسة ، فالميزانية تقدم وضعية المؤسسة في تاريخ محدد لأنها تحتوي على نشاط المؤسسة من الأصول و الخصوم .

إن عناصر الأصول و الخصوم مرتبة حسب طبيعتها و ليس حسب سيولتها و لابد من تحديد النتيجة للوصول إلى المساواة بين الأصول و الخصوم .

2- جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج يجمع بين المصاريف و الإجراءات و نتائج الدورة للأصول إلى نتيجة و يظهر في أحد الحسابات المجهولة الثامنة .

إن التكاليف و الإجراءات تسجل حسب طبيعتها بغية إعطاء بعض المؤشرات الاقتصادية كالقيمة المضافة ، كما اعتمد المخطط الوطني المحاسبي حسابين لتحويل التكاليف .

الأول خاص بتحويل تكاليف الإنتاج و **الآخر** يتعلق بتحويل تكاليف الاستغلال و ذلك قصد توزيع التكاليف على عدة سنوات (مصاريف إعدادية) ، و أيضا حدد المخطط الوطني المحاسبي عناصر الاستغلال و عناصر خارج الاستغلال (تكاليف ، الإجراءات) الداخلة في حساب نتيجة خارج الاستغلال التي لا تعكس النشاط العادي للمؤسسة .

3- الجداول الملحقة

الجداول أو الوثائق الملحقة التي تكمل الجداول السابقة التي تقدم المعلومات الضرورية في شكل ميزانية ، وجدول حسابات وهذه الجداول هي :

- جدول حركة الذمة المالية .
- جدول الاستثمارات .
- جدول الاهتلاك .
- جدول المخصصات أو المؤونات .
- جدول المدينين .
- جدول الأموال الخاصة .
- جدول المخزون .
- جدول استهلاك السلع ، المواد واللوازم .
- جدول تفصيلي لمصاريف التسيير .
- جدول المبيعات ، أداء الخدمات و جدول النواتج .

- جدول الارتباط (مقبولة ، مقدمة) .
- جدول المعلومات المتنوعة .

المطلب السابع تقييم المخطط الوطني المحاسبي PCN

لقد اكتشف مستعملو المخطط الوطني المحاسبي بعض العيوب و النقائص أدت إلى مواجهة مشاكل محاسبية عديدة ومتنوعة أثرت على تطبيق المخطط الوطني المحاسبي في ظل وجود العديد من المزايا من تطبيقه .

1- عيوب المخطط الوطني المحاسبي **pcn**

أ- من الجانب النظري : إن تقديم المخطط الوطني المحاسبي للتنفيذ أظهر العديد من التقصير على الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي للمصطلحات المستعملة .

- **التفسير المفاهيمي**

إن الإطار المفاهيمي يتلخص في العديد من التعاريف والتوضيحات ، وهذا ما لا نجده في المخطط الوطني المحاسبي أنه غير واضح نسبيا ، لأنه لم يوضح أهدافه والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية وتنسيق الحسابات ..الخ .

إن المخطط الوطني المحاسبي يقوم بوضع ، عرض ، تصنيف وترتيب الحسابات حسب طبيعتها ، وهذا التبويب يسهل ويعطي الامتيازات لواضعي معلومات الاقتصاد الكلي ، فمثلا إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حسابات القيمة المضاعفة والناتج الداخلي الخام ..الخ .

غير أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي هو تلبية حاجيات مستعملي المعلومات المحاسبية من المستثمرين المساهمين والملاك ، وحاجتهم الأساسية بمعرفة الذمة المالية للمؤسسة من أجل بناء قرارات دقيقة ، لكن القوائم والجداول المنجزة وفق المخطط الوطني المحاسبي لا تحدد فقط الذمة المالية للمنشأة ، وبالتالي وجب تعديل قوائم مالية لإجراء التحليل المالي .

كما أن المبادئ المحاسبية المتعامل بها غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل الأصول ، الخصوم ، الأموال الخاصة ، النواتج والتكاليف ...الخ ، غير أن إجراءات التعديلات على المخطط الوطني المحاسبي يخلق مخططات قطاعية أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير استعمال المحاسبة التحليلية وهي وسيلة أساسية لتحديد التكاليف [1] .

- **اختصار الاستعمال على المؤسسات ذات النشاط الوطني :**

إن الجانب التطبيقي للمخطط الوطني المحاسبي يقتصر على المؤسسات التي نشاطها في الجزائر أي أنه لا يشير إلى المجتمعات التي من شأنها إتباع المعايير المحاسبية الدولية ، إذ أن لهذه المؤسسات فروع عديدة عبر العالم وهذا ما يستدعي مسك

---

[1] مذكرة تخرج بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط المحاسبي المالي إلى النظام المحاسبي المالي ،C 234 ، ص 67

الدفاتر وإعداد القوائم الخاصة بكل بلد على حدى مما يصعب عملية تجميع حساباتها .

إن المخطط الوطني المحاسبي يقوم على أساس مبادئ الجباية و لا يتماشى مع التغيرات الحاصلة في شكل المؤسسات وحجمها و فروعها ، حيث أن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجتمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفق المعايير الدولية .

- **التقصير على مستوى المصطلحات**

يتمحور هذا التقصير أساسا في النقاط التالية [1] :

- وجود العديد من الثغرات والغموض في بعض المصطلحات المستعملة .
- المصطلحات القاعدية غير معرفة بدقة مثل الصورة الصادقة ، الشفافية المالية ، منفعة المعلومة ، الأهمية النسبية واستمرارية الاستغلال . ..الخ .

ب- من الجانب التقني

يتعلق بالإطار المحاسبي فيما يخص نقصان بعض الحسابات أو تصنيفها ، الوثائق الشاملة ، الجرد الدائم ، قواعد التقييم وسير الحسابات ، معالجة العمليات ووثائق الاثبات الخاصة بالمحاسبة و الجباية .

(1) مذكرة بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي ، c234 ، ص35

- **عدم شمولية المخطط الوطني المحاسبي لكافة الحسابات**

فيما يخص المخطط الوطني المحاسبي هناك الكثير من النقائص على مستوى أغلب المجموعات ، لذلك سنذكر بعض الحسابات التي يراها خبراء المحاسبة بأنها غير ظاهرة في المخطط الوطني المحاسبي ويجب إعادة النظر فيها :

المجموعة الأولى

* رأس المال المهتلك والغير مهتلك .

* علاوات تحويل السندات إلى أسهم .

* المؤونات النظامية .

* سندات المساهمة .

المجموعة الثانية

*. المصاريف الموزعة على عدة سنوات لتهييئات كبرى .

*. الأراضي الغير مهيأة .

*. الاستثمارات المالية .

*. القرض الايجاري .

*.إعادة تقييم الاستثمارات .

المجموعة الثالثة

*. النواتج والإعانات المستقبلية .

*. مؤونات نقص قيمة المجمعات والحسابات المالية .

المجموعة الخامسة

*. الديون المقدرة للعطل المدفوعة .

*. الكشوفات البنكية .

*. الكشف على الحساب .

*. حساب الدمج الحسابي .

المجموعة السادسة

*. خسائر الصرف .

*. الخدمات البنكية .

*. منحة التمدرس .

*. التكاليف بالعملة الصعبة .

- **تصنيف وتبويب الحسابات بغير المنظور المالي [1] :**

إن القوائم المالية المنجزة على أساس طبيعة العناصر ، هذا ما يساعد أو يسهل عملية التحليل الاقتصادي الكلي لكن هذا التصنيف لا يساعد على اتخاذ القرارات لأن الأساس في اتخاذ القرارات هو الجانب المالي ، فبالتالي وجب إعادة تبويب الميزانية على

(1) مذكرة بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي سبق ذكرها ، ص37

أساس السيولة إلى استخدامات متداولة و استخدامات ثابتة و إلى الموارد الدائمة و الموارد المتداولة .

و على هذا الصدد فإن متخذي القرارات يسعون إلى الحصول على المعلومات المالية ذات جودة لأن الجانب المالي هو الحساس في المؤسسة .

و بالإضافة إلى أن المجموعة الرابعة تحوي حسابات النقدية و بعض الحسابات التي لا تمثل حقوق المؤسسة مثلما هو الحال للسندات و الأسهم نراها تمثل استثمارات أكثر من ما تمثل حقوق ، كما يجب ألا تكون حسابات الديون و الحقوق في مجموعتين مختلفتين .

و أيضا نجد غموض في تصنيف الاستثمارات و يجب إعطاء للمؤسسة حرية التمييز بين ما هو متعلق بالاستغلال ، و ماهو خارج الاستغلال و فيما يخص التكاليف و الإيرادات خاصة فيما يتعلق بتشكيل المؤونات التي عادة ما تدرج ضمن عناصر خارج الاستغلال و هي في الحقيقة عنصر يكرس مبدأ الحيطة و الحذر للمؤسسة خلال دورة الاستغلال .

أما فيما يخص تكاليف البحث و التطور فعادة تسجل ضمن المصاريف الإعدادية إلا أن واقع هذه التكاليف ينحاز الى تكوين القيم المعنوية للمؤسسة لذا يجب تصنيفه وفق هذه الجهة .

2- القوائم المحاسبية والجداول الملحقة

- **الميزانية**

تعبر الميزانية عن صورة شاملة ، واضحة ومفسرة للوضعية المالية للمؤسسة ، لكن ما نراه في الميزانية هو عبارة عن مجاميع لتسهيل حساب وتحديد النتيجة أي أن شكلها جبائي بالدرجة الأولى . و هذا ليس بالمفيد لمستعملي المعلومات المالية ، بالتالي وجب إعادة تبويبها إلى استخدامات متداولة واستخدامات ثابتة و إلى موارد دائمة و متداولة .

- **جدول حسابات النتائج**

شكل جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني المحاسبي لا يعبر عن النتيجة المالية بل يوضح نتيجة الدورة الخاضعة للضريبة ، ومع هذا فإن النتيجة لا تعبر عن

نجاعة تسيير المؤسسة ، وكذلك يقدم بعض الأرصدة الوسيطية للتسيير المعروفة على المستوى الكلي .

كما أنه لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة للقيام بالمقارنة لتحديد مدى تطور نشاط المؤسسة ، النتيجة المحددة حسب هذا الجدول ليست مؤشر على نجاعة تسيير المؤسسة .

- **الجداول الملحقة**

- **جدول حركة رؤوس الأموال :**

هذا الجدول لا يقدم تمييز بين تدفقات رؤوس الأموال المستغلة وتدفقات الاستثمار والتدفقات المالية ولا يسمح بإجراء مقارنة مع معلومات ومعطيات الدورة السابقة ، كما أنه ليس بجدول التمويل وليس بجدول تدفقات الخزينة .

- **جدول الأموال الخاصة :**

يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية .

- **جدول الالتزامات :**

فهو يقدم المعلومة المتعلقة بأصل الالتزام وليس كيفية معالجة هذه الالتزامات .

- **الجداول من 4 إلى 15 :**

لا يقدمون إلا التحليل بالطبيعة لعناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج ، فهي لا تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة ، لذا تعتبر أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية .

عوض المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 المخطط المحاسبي الفرنسي سنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير ، حيث أعطى هذا المخطط معالجة لعمليات المحاسبة العامة ، وأهمل الجانب المتعلق بالمحاسبة التحليلية ، كما أنه لم يعطي مخططات محاسبية قطاعية ولم يعالج حسابات التجميع .

فالمخطط الوطني المحاسبي يحتوي على ثمانية مجموعات حسب الترقيم العشري وترتيب العناصر على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج ، والجداول الشاملة جددت بـــ17 جدول ملزمة بإعدادها كل المؤسسات مهما كان حجمها أو شكلها القانوني ، كما اعتمد طريقة الجرد الدائم لتقييم المخزونات وحدد التكلفة التاريخية كأساس للتقييم ، وأعطى أيضا شكل الجداول المحاسبية ، قواعد التقييم وسير الحسابات .

لم تظهر نقائص المخطط الوطني المحاسبي إلا بعد تفتح الجزائر نحو اقتصاد السوق ، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي ، وهذا ما أدى إلى اعتماده من قبل الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية .

فمن أجل نقائص المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه مع المحيط الاقتصادي الجديد، طرح مشروع إصلاح المخطط الوطني المحاسبي كمرحلة مكملة لعملية إصلاح المؤسسات .

المبحث الثاني دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد

إن انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة خلف فرصة لإصلاح المخطط الوطني المحاسبي المعمول به منذ سنة 1975 إلى يومنا هذا الذي أصبح يعاني نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداءا من المبادئ العامة ، مرورا بقواعد تقييم وتصنيف الحسابات ، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط الوطني المحاسبي لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي ، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية **IAS/IFRS** .

لذا لابد من الاجابة على العديد من التساؤلات التي أدرجناها ضمن هذا المبحث ، والمتعلق بأعمال الاصلاح المحاسبي ومشروع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال التطرق إلى أعمال الاصلاح التي قامت بها الهيئات الوطنية والأجنبية ، والمشروع الجديد الذي اعتمدته الجزائر في إطار الاصلاح المحاسبي ، والتوافق مع المعايير الدولية و كذا أهم التغيرات التي جاء بها هذا المشروع مقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975.

المطلب الأول الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي الجزائري

بدأت أعمال الاصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 ، لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 ، و الذي لم يساير التوجه الذي انتهجته الجزائر آنذاك . غير أننا سنركز على أعمال الاصلاح التي قامت بها الدولة بداية من سنة 1998 التي تكفل به المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر ، ثم أسندت مهمة الاصلاح فيما بعد إلى هيئة أجنبية .

المطلب الثاني أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط الوطني المحاسبي

في إطار الاصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية والذي تم تأسيسه سنة 1996 ، حددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي و تكييفه وفق متطلبات الانتقال نحو الاقتصاد العالمي وجعل المحاسبة كأداة فعالة للتسيير .

حيث كون المجلس مجموعة للتفكير بمدخل منهجي لمراجعة المخطط الوطني المحاسبي ، وبعد الموافقة على مسعى مجموعة المفكرين تم تحويلها إلى لجنة المخطط الوطني المحاسبي ، حيث انتهجت اللجنة المسعى التالي :

- تقييم الجداول التوضيحية والنقائص على مستوى المخطط الوطني المحاسبي .
- إعداد مشروع مخطط محاسبي .
- جمع الملاحظات وتوصيات المختصين والمستعملين حول المشروع .
- إعداد مخطط محاسبي جديد بناءا على ملاحظات المختصين .
- طرح المشروع على المجلس المحاسبي للاختبار .

المطلب الثالث استبيان اللجنة لتقييم المخطط الوطني المحاسبي [1]

في إطار عملها احدثت لجنة المخطط المحاسبي الوطني استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني ، حيث أرسل الاستبيان الأول إلى خبراء المحاسبة في جانفي سنة 1999 ، حيث كان هذا الاستبيان طويل نوعا ما و أرسل في فترة كان فيها الخبراء

منشغلين بأعمال نهاية الدورة ، و هذا ما يفسر العدد القليل للأجوبة المرسلة إلى المجلس الوطني للمحاسبة ، أما الاستبيان الثاني فهو أيضا موجه إلى خبراء المحاسبة أرسل في جويلية من سنة 2000 ، حيث كان أقل من سابقه .

يتكون الاستبيان الأول من جزأين ، يتعلق الجزء الأول بالاهتمامات العامة ، معالجة المبادئ المحاسبية ، نقد ومرجعية المفاهيم ، عرض القوائم المالية ، الإطار المحاسبي و تسوية الحسابات ، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون و مؤشرات التسيير و يطلب من المجيبين لهذا الاستبيان إعطاء رأيهم حول كل موضوع .

(1) مذكرة تخرج ، بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي ، سبق ذكرها ، c 234 ، ص 42

و الجزء الثاني يتعلق بالتقييم الحالي للمخطط الوطني المحاسبي أي تنظيم و مسك المحاسبة ، المصطلحات ، قواعد و سير الحسابات و التقييم ، و هي مأخوذة من نصوص المرسوم و القرار المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني .

و فيما يتعلق بالاستبيان الثاني كانت الأسئلة مفتوحة و متعلقة بالمصطلحات و الإطار المحاسبي و بتقديم الميزانية ، جدول النتائج ، الملاحق ، الوثائق الشاملة و طرق التقييم .

لابد من الإشارة إلى أن الاستبيانين ركزا على المشاكل التقنية و على الشكل العام ، و أيضا خصص إطار مفاهيمي لتوجيه أعمال اللجنة لإعطائها قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية .

حيث كانت نتائج الاستبيان الأول للتقييم ملخصة في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر 1999 و الذي يحتوي على الملاحظات و كشف إثبات الحالة من طرف المجيبين للاستبيان ، و توصلت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى الخلاصات التالية [1] :

تكريس فصول خاصة للمبادئ ، قواعد التقييم و المصطلحات المحاسبية .

(1) مذكرة تخرج بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي ، c 234 ، ص 43

- إعادة النظر في عدد و شكل ومحتوى الجداول الشاملة .
- إعادة تهيئة و إثراء مدونة الحسابات ليستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين .

بالإضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى :

- التسجيل المحاسبي و تقييم السلع ، المواد و المنتجات (نظام الجرد) .
- هيكل و تسمية و محتوى بعض الأصناف و عناوين الحسابات.

اختارت اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني و اعتمدت في أعمالها غلى المبادئ التوجيهية التالية :

- المبادئ المحاسبية ، قواعد التقييم و سير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط المحاسبي الجديد .
- مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة ، واضحة و محسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين .
- الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة ، مبسطة و كاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية و المعالجة الآلية للمعطيات .

- الملاحق يجب أن تكون مبسطة و ثرية و يجب أن تلعب دورا مكملا بالنسبة للميزانية و جدول حسابات النتائج .

- المحاسبة التحليلية غير مقننة في المخطط المحاسبي الجديد و تترك تحت تصرف المؤسسة .

و لكن هذه النقاط تطرح العديد من الأسئلة منها : من هم المستعملون للمعلومة المحاسبية ؟ و إلى متى تبقى المحاسبة التحليلية خارج المخطط المحاسبي ؟

المطلب الرابع تقييم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني :

لقد حققت اللجنة في فيفري 2000 تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي :

استمرارية النشاط ، سنوية الدورة ، استقلالية الدورات ، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها ، وحدة النقد ، التكلفة التاريخية ، الحيطة و الحذر ، استمرارية الطرق المحاسبية ، الأهمية النسبية ، عدم المقاصة بين حسابات الأصول و الخصوم و بين الأعباء و الايرادات ، المعلومة الجيدة ، تغليب الواقع على الشكل و عدم المساس بالميزانية الافتتاحية .

حيث أن مبادئ تغليب الوضع على الشكل و الأهمية النسبية و المعلومة الجيدة تكون محل اختبار معمق. وحصل أيضا تعديل على مستوى الإطار المحاسبي و نوجزه فيما يلي :

- الأموال الخاصة من حيث تغيير العنوان و إحداث حسابات جديدة .
- الاستثمارات من ناحية المصطلحات مثل الأصول الثابتة عوض الاستثمارات و أيضا تصنيف الأصول الثابتة إلى مادية و معنوية و مالية و إلغاء التصنيف بالتخصيص فيما يتعلق بالبنايات الإدارية و التجارية و تجهيزات الإنتاج و التجهيزات الاجتماعية .
- المخزونات من ناحية تعريف فكرة التكلفة المباشرة و زيادة حساب لدراسة المخزون ، و مراجعة مدونة الحسابات ، إبقاء أو إلغاء الجرد الدائم .
- الأعباء من ناحية المحافظة على ترتيب التكاليف حسب طبيعتها ، و تغيير التكاليف خارج الاستغلال بالتكاليف الاستثنائية ، و التفرقة بين أعباء الدورة الحالية و السابقة ، إعادة النظر في حسابات ح/ 696 ، ح/75 ، و ح/ 78 ، و زيادة بعض الحسابات الخاصة بكل من الخدمات و مصاريف المستخدمين و الضرائب و الرسوم .

تغيير الفكرة التي تعتبر أن الميزانية و جدول حسابات النتائج هما الجدولان اللذان يقدمان أفضل معلومة و لابد من تغيير شكل الميزانية بإظهار كل من المجاميع الجزئية ، الاستثمارات المادية ، المعنوية و المالية ، الحقوق ، الخزينة و إحداث خانة بإظهار معطيات نشاط الدورة السابقة .

إذن يظهر أن التغيير ارتكز حول الجانب الشكلي ، و أيضا حول الجانب التقني و لم يقترح إطار مفاهيمي خاص بالمخطط الوطني بما يظهر الأهداف و المستعملين...الخ ،

المطلب الخامس أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي و الاختيار الجزائري للإصلاح [1]

1- أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي

لقد توقفت أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001، و أعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي و التي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي .

و بعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني ، قدمت مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث سيناريوهات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، عرضت الأخيرة على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحد السيناريوهات الذي يكون محل دراسة معمقة من طرف مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي .

(1) مذكرة تخرج ، ماجستير ، لسنة 2007/2006 ، ص69

أ- تهيئة بسيطة للمخطط الوطني المحاسبي

حسب هذا السيناريو فإنه يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني و يحدد الإصلاح بتحديث التقنيات مع الأخذ بعين الاعتبار التغييرات الاقتصادية في الجزائر.

و من مزايا هذا السيناريو هو عدم إثارة الشك في التطبيقات المحاسبية للممارسين و الأساتذة و الأدوات البيداغوجية للتكوين ، لكن بساطة هذا السناريو ليست بدون أضرار حيث لم يتم تحديث النظام المحاسبي الجزائري و احتفظ ببعض نقائصه الحالية ، و لم يجد حلول للمشاكل التقنية التي تلقتها المؤسسات.

ب- تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية :

حسب هذا السيناريو يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية.

حيث يسمح هذا السيناريو للمؤسسات بعرض ة تقديم الحسابات بشكل واضح و مفهوم للمستثمرين الأجانب و تحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة.

و يقدم هذا السيناريو السلبيات :

- ✓ إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية و بعض الأحكام الجديدة.
- ✓ تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بالتكوين .

ج- إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

هذا السيناريو يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد و متطور على أساس المبادئ ، الأسس و القواعد المعتمدة و الصادرة عن المعايير المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية .

لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف ، معايير المحاسبة الدولية و حاجيات المستثمرين الأجانب ، و من جهة أخرى فإن اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم و التدريس المنتهجين ، و يبقى الاختيار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري **(CNC)** .

2- الاختيار الجزائري للإصلاح

بعد تقييم السيناريوهات الثلاث المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري باختيار السيناريو الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية و الذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة لاختيار المتخذ من طرف لجنة المخطط المحاسبي الوطني .

كما يجب الإشارة إلى أن البنك العالمي و صندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها ، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر و الذي كان له الأثر على الخيار الجزائري ، و هذا ما يفسر التغيير الجذري لاتجاه الإصلاح .

إن إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 كان سببا في ظهور النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الذي يدخل في إطار تحديث التجهيزات و الذي يجب أن يساير الإصلاحات الاقتصادية ، و يأخذ المرجع المحاسبي الجديد للمؤسسات جزءا كبيرا من معايير المحاسبة الدولية و معايير التقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية **(IAS/IFRS)** .

في الواقع يتعلق الأمر بتغيير الثقافة المحاسبية التي تتجاوز مجال المحاسبة المتمثلة في محاولة تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** لأنها مطبقة من أكثر من 100 دولة من بينها دول الإتحاد الأوروبي ، و أكثر من 120 منظمة مهيمنة في العالم .

و في هذا السياق فإن المشروع المحاسبي المالي الجزائري الجديد يمثل مرجعية واضحة للمعايير الموجودة حاليا حيث تمت دراسة المشروع الجديد و أخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة .

و هذا المشروع الجديد يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** حيث يتضمن تعريف للإطار المفاهيمي (مجال التطبيق ، مستعملو القوائم المالية ، طبيعة و أهداف القوائم المالية ، القواعد الأساسية للمحاسبة و المبادئ الأساسية للمحاسبة) .

القواعد العامة و الخاصة بالتقييم و التسجيل المحاسبي (المبادئ العامة و القواعد الخاصة بالتسجيل و التقييم للعمليات العادية و الخاصة) فضلا عن تضمنه لقواعد العرض في القوائم المالية (الأصول ، الخصوم ، حساب النتيجة ، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق) .

و على غرار المخطط المحاسبي الوطني يدمج المشروع الجديد في خطواته المنهجية مدونة و سير الحسابات لأن أغلبية المهنيين تم تكوينهم حسب هذا المخطط و المستمد من النماذج المستعملة إلى يومنا هذا (الفرنسية و الألمانية) . على عكس المدرسة الأنجلوساكسونية أين تعتبر هذه المفاهيم ثانوية .

مما يستلزم إعداد دليل تطبيقي يظم :

- تنظيم المحاسبة (التنظيم و المراقبة ، عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية ، الدفاتر المحاسبية ، إثبات و حفظ المستندات المحاسبية) .
- مدونة و سير الحسابات (مبادئ مخطط الحسابات ، إطار وسير الحسابات) .

إن قرار إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لإعداد مرجع محاسبي مالي جديد يلزم الاحتفاظ بالمبادئ الخاصة للمخطط المحاسبي الوطني **IFRS** متطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية .

المطلب السادس عرض الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد

يعتبر مشروع النظام المحاسبي الماي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني **(CNC)** لتحسين النظام المحاسبي الجزائري و الذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي .

حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية **IAS/IFRS** .

و سنتطرق في هذا المبحث إلى كل من الإطار المفاهيمي و تنظيم المحاسبة لهذا النظام و كذا قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي .

أولا : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد

قدم النظام المحاسبي المالي الجديد إطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير و تقديم القوائم المالية ، حيث يقسم الإطار المفاهيمي إلى :

1- تعريف النظام المحاسبي المالي : عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة ، و سمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية :

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية ، تصنيفها ، تقييمها ، تسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان ، و نجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية [1] .

يعني وصف المحاسبي المالي بما يتضمنه من ترتيبات أنه سيتناول المحاسبة المالية من هيث التحليل المحاسبي والأسس والقواعد ، المصطلحات ، وكذلك الحسابات والقوائم الختامية ، كما يتناول النظام المحاسبي المالي الجديد محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية .

2- أهداف النظام المحاسبي المالي

يتمثل النظام المحاسبي المالي في عملية تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** .

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك ، تجميع ، تحديد ، و تقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة ، من أجل تحقيق الأهداف التالية :

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية ، و أداء و تغيرات الوضعية المالية للمنشأة،

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، العدد74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص3

بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها .

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا .
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة على المستوى الوطني و الدولي بين الوحدات .
- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها .
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء إلى الدولة ، و المستعملين اللآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين و الدائنين فيما يخص صدقهم و شفافيتهم .

- المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية ، مراقبة و مجمعة ضمن شروط الموثوقية .
- ترقية و تعليم المحاسبة و التسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذالك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار ، أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية والسماح بالتسجيل بطريقة شاملة و موثوق فيها لكل المعاملات و العقود الاقتصادية للمؤسسة ، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها و مضمونة منتظمة (**TVA ,IBS**) ، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية **IFRS** .
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن التناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول .

يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية وإعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط .

3- مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 05،04،02 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي :

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيم بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ، و المعنيون بمسك المحاسبة هم :

الشركة الخاضعة لأحكام القانون التجاري .

- يتم تطبيق النظام المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي .
- الشركات الخاضعة للقانون التجاري .
- كل تابع للقطاع العام أو الخاص أو القطاع المختلط .
- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات كالتعاونيات .
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة .
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ، و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين .
- ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنيون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية (الدولة ، البلدية) .

ثانيا- الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية [1]

1- محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام)

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق ، وطبقا لهذا الأساس فإنه سيتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها ، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها .

(1) طارق عبد العال ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقرير الدولية الحديثة ، مرجع سابق ،ص91

2- استمرارية النشاط :

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل ، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها ، ولكن إن وجدت هذه النية ، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلفة وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك .

ثالثا- المبادئ المحاسبية الأساسية

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها بـــ12 مبدأ :

❖ **الدورة المحاسبية :** عادة ما تكزن الدورة المحاسبية سنة وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا .

❖ **استقلالية الدورات :** ويعني أن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها ، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة للدورة المعنية .

❖ **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية :** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة و منفصلة عن ملاكها ، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع .

❖ **قاعدة الوحدة النقدية :** أي تسجل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية و خاصة في الملحق ، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية .

❖ **مبدأ الأهمية النسبية :** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم .

❖ **مبدأ ثبات الطرق :** أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية و كل تغيير لابد أن يبرر في الملحق [1].

❖ **مبدأ الحيطة و الحذر :** و يقصد به الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد ، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم و

إفراط في قيمة الأصول و الإيرادات ، أو التقليل في قيمة الخصوم و التكاليف .

❖ **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية :** و يفترض أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها .

---

(1) بوتين محمد ، " ندوة في المحاسبة " ، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي ، د. يحي فارس بالمدية ، سنة جامعية 2007/2006

❖ **تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني** : من الضروري محاسبة العمليات المالية و الأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية و ليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني و الحقيقة الاقتصادية ، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر قانونيا عملية إيجار لعدم انتقال الملكية ، أما من الناحية الاقتصادية تعتبر عملية بيع أو شراء .

❖ **مبدأ عدم المقاصة** : المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات و النفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها ، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد .

❖ **مبدأ التكلفة التاريخية** : تسجل عناصر الأصول و الخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها ، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة .

❖ **الصورة الصادقة** : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة ، و حتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد و مبادئ المحاسبة ، و إذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه و الإشارة إلى ذلك في الملحق .

رابعا : تعريف الأصول ، الخصوم ، الأموال الخاصة ، النواتج و الأعباء

عرف النظام المحاسبي المالي الأصول ، الخصوم ، الأموال الخاصة ، النواتج و الأعباء كالآتي :

1- الأصول : هي كل الموارد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر المؤسسة منها مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية ، و عليه فإن الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول .

2-الخصوم : هي الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية و يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد و ينتظر منها الحصول

على منافع اقتصادية و منه يلاحظ أن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم .

3-الأموال الخاصة : هي الفرق بين الأصول الجارية و الغير جارية و تتكون من رأس المال المطلوب و الغير المطلوب ، و بعض الاحتياطات و الرصيد المرحل و فرق التقييم .

4-النواتج : هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخالات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم .

5- الأعباء : هي انخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول و زيادة الخصوم .

و عرف أيضا النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية بأنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات و مجموع الأعباء للدورة المحاسبية ، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف و الإيرادات للدورات السابقة ، و حدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع و المنتجات المباعة للمواد و الخدمات مقيمة بسعر البيع .

خامسا : تنظيم المحاسبة

حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 07-11 تنظيم المحاسبة ، و أهم ما جاء فيها :

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها و تبليغها.
- تمسك المحاسبة العملة الوطنية .
- تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة واحدة في السنة على الأقل ، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية .
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.
- تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق .
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة .
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها و كذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية .
- يرقم رئيس محكمة المنشأة و يؤشر على دفتر اليومية و دفتر الجرد.
- تمسك المحاسبية يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام اللآلي .

المطلب السابع : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية .

أولا – مبادئ التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم ، الإيرادات والتكاليف

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول ، الخصوم ، الإيرادات ، والتكاليف فيما يلي [1] :

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول ، الخصوم ، رؤوس الأموال ، النواتج والتكاليف .

(1) مذكرة تخرج ، تداعيات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، c234 ، ص56

- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة .
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية ، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها .
- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها .

- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم ، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها .

- يسجل العبئ في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم ، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها .

ثانيا – قواعد عامة للتقييم [1] :

- ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات ، كقاعدة عامة ، على اتفاقية

---

(1) حسب المادة 1.112 من قانون النظام المحاسبي المالي ، الصادر في الجريدة الرسمية في25/ مارس/ 2009 م

- التكاليف التاريخية . في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم بالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى :

  - القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) .
  - قيمة الانجاز .
  - القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة) [1] .

- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات ، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع ، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي :

*. بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء .

*. بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية ، من قيمة الإسهام .

*. بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا ، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها .

*. بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل ، تسجل الأصول غير المماثلة

---

(1) الجريدة الرسمية ، الفقرة 1.112 من قانون النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره

بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة ، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة .

*. بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان ، من تكاليف الإنتاج .

- تساوي تكلفة شراء أصل ، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ اجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية ، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية ، وكذلك المصاريف الممنوحة المباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام .
- تساوي تكلفة انتاج سلعة أو خدمة ما ، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة . تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل .
- يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته . و إذاثبت وجود مثل هذا المؤشر ، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.
- تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية .

- تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات. يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت . و إذا كان مثل هذا المؤشر موجود ، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل .
- يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية . وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل ، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي تم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة .
- وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات باعتبارها أصلا ، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في النقاط 121 – 20 إلى 121 – 27 فيما يخص إعادة التقييم ، يتم إدراج عملية التثبيت العيني والمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الاهتلاكات والخسارة في القيمة .

ثالثا – قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

أ- التثبيتات العينية والمعنوية

*. **التثبيت العيني :** هو أصل عيني يحوز الكيان من أجل الإنتاج ، وتقديم الخدمات ، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية ، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية .

*. **التثبيت المعنوي :** هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي . مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية . والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة ، والعلامات ، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى ، والإعفاءات ، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري .

*. طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول ، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل :

– إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان .

– إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة .

*. تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ، والرسوم المدفوعة ، والأعباء المباشرة الأخرى . ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ، ومصاريف الانطلاق في النشاط .

*. تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها ، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل .

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

*** تقييم التثبيتات : معالجة أخرى مرخص بها**

– حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في الفقرة **"5.121" من قانون النظام المحاسبي المالي** يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة .

غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه .

– وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها ، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأزلي باعتباره أصلا ، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة .

– إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه ، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان **" فارق إعادة التقييم "** .

– إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (**إعادة تقييم سلبية**) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في

الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه . ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة تقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء .

ب- أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة

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

* سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان ، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات ، أو أن تمارس مراقبتها : المشاركة في الفروع ، الكيانات المشاركة لها ، أو المؤسسات المشتركة.

* السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر ، مردودية مرضية ، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها .

* السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها ، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك .

* القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير : الحسابات الدائنة لدى الزبائن ، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى .

فهذه الفئات الأربع من الأصول المالية تشكل تثبيتات مالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية (لكن في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة ، تكون سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج) .

– تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين ، بما في ذلك مصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب .

– تسجل في الكشوف المالية الفردية ، المشاركات في الفروع و المؤسسات المشتركة و الكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في مستقبل قريب ، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة . وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة ، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول .

– التكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي أو الخصوم المالية عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه

الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه ، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل .

– تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع .

ج– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

– تمثل المخزونات أصولا :

*. يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري .

*. هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات .

*. تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له .

– تشمل تكلفة المنتوجات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها :

*. تكاليف الشراء (المشتريات ، المواد القابلة للاستهلاك ، المصاريف المرتبطة بالمشتريات ...) .

*. تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان) .

*. المصاريف العامة ، المصاريف المالية ، والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزون .

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم ، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة .

- عملا بمبدأ الحيطة ، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية ، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق .

- يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بإعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (**FIFO**) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة .

د- الإعانات

- الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا .

- تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها . وفيما يخص

التثبيتات القابلة للاهتلاك ، تكون الكلفة هي الاهتلاك . وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة .

- تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه .

- يؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف . وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب طريقة خطية .

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول :

*. بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات ،

*. وبأن الإعانات سيتم استلامها .

- في الحالة الاستثنائية التي يدفع فيها الكيان إلى تسديد إعانة ، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي :

*. يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ،

*. يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء .

ه- مؤونات المخاطر والأعباء

- مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد .

وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية :

*. عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث ماضي .

*. عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام .

*. عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه .

- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء .

- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها .

وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية .

- لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجها أصلا في الحسابات .

و- القروض والخصوم المالية الأخرى

– يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها .

وبعد الاقتناء ، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة ، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية .

التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات :

*. منقوصا من التسديدات الرئيسية ،

*. مضافا أو منقوصا من الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه .

– تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض :

*. الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض .

*. اهتلاك علاوات الاصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القروض .

*. الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار – التمويل .

*. فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد .

– المعالجة المحاسبية الأخرى المرخص بها :

تدمج كلفة الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل (الاستثمار القاري ، المخزون) .

ويوقف إدماج التكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه .

والمبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل المعني .

ي– تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

– تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها .

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

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

رابعا – الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة

فلقد قام النظام المحاسبي المالي الجديد بعمليات خاصة أخرى قام بمعالجتها نذكرها في النقاط التالية :

1. العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

أ- شركات المساهمة

– العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة . وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين .

– عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير ، تكون أعباء ومنتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء .

– عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة ، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء .

– عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة ، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك .

ب– امتيازات المرفق العمومي

– في إطار امتياز المرفق العمومي ، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في أصل ميزانية الكيان صاحب الامتياز .

– يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء ، بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد .

ج– العمليات المنجزة لحساب الغير

– تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل ، في حساب أطراف أخرى . ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله .

– تدرج العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتوجاته .

2. عقود طويلة الأجل

– يتضمن العقد إنجاز ، سلعة ، خدمة ، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنواة مالية مختلفة . ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

*. عقود بناء ،

*. عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة ،

*. عقود تقديم خدمات .

– تدرج في حسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم) .

– إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم . أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة . فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).

– عندما يكون محتملا ، في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام). يعمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير موضحة بعد بالتسجيلات الحسابية.

3. الضرائب المؤجلة

– فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها .

– الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب نتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

*. اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .

*. عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية ، ضرائب مستقبلية محتملة .

*. ترتيبات ، إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة .

وعند إقفال سنة مالية ، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي .

– تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين .

هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأة ، المبلغ ، تاريخ انقضاء الأجل ، وطريقة الحساب والإدراج في الحسابات) .

4. عقود الايجار التمويلي

– عقد الايجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة ، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة .

وايجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر ، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عمد تحويلها .

يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل ، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية بدلا من شكل العقد أو صيغته . والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أو تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد تمويل تتمثل فيما يلي :

*. ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار .

*. عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار ، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار .

*. مدة الخيار تخطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية .

في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المأجر .

*. الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة .

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار ، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل ، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني .

- **عند المستأجر**

– يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا .

– يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية .

- **عند المؤجر**

غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر ، فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل ، و في مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك التي

تشتمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ .

- **عند المؤجر**

الصانع أو الموزع للملك المستأجر ، يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع) ، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية .

تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد .

– تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر لدى المؤجر كما لدى المستأجر كليهما بالتمييز بين :

*. الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي ،

*. تسديد المستحقات الرئيسية .

يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات . و إذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعدو المستأجر مالكا للأصل

عند نهاية عقد الإيجار ، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية .

– يدرج في الحسابات عقد التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة . وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ ابرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار .

خامسا عرض القوائم المالية

إن إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يتطلب معرفة أهداف القوائم المالية وخصائصها ، وكذلك دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق أهداف القوائم المالية وخصائصها [1] .

(1) كتاب المحاسبة الدولية ومعييرها ، د. حسين القاضي ، د. مأمون حمدان ، ص273

أولا أهداف القوائم المالية وخصائصها

1. أهداف القوائم المالية :

ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية إعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية .

كذلك ورد في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية ، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية .

ولكن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدتها ، مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الابقاء على الإدارة أو عزلها[1] .

(1) كتاب معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، ص273

2. خصائص القوائم المالية

***. القابلية للفهم :**

يقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية .

***. الملاءمة :**

تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة ، سواء أكانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير امكانية أعمال التنبؤات .

***. الموثوقية :**

يقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير امكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة ، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الاجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة الحيطة والحذر . وعرض المعلومات بشكل كامل تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها .

***. القابلية للمقارنة :**

جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية . و ذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس و عرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية . وكذلك الافصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والافصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة .

تعريف الكشوف المالية [1]:

– كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى إعداد كشوف مالية .

والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على :

- ميزانية ،
- حساب النتائج ،
- جدول سيولة الخزينة ،
- جدول تغير الأموال الخاصة ،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج .

(1) فقرة 1.210 من قانون النظام المحاسبي المالي من الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/03/25

1. الميزانية

حسب الفقرة 1.220 من قانون النظام المحاسبي المالي :

– تصف الميزانية بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم . وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

أ. الأصول

* التثبيتات المعنوية ،
* التثبيتات العينية ،
* الاهتلاكات ،
* المساهمات ،
* الأصول المالية ،
* المخزونات ،

* أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،

* الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ،

* خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية .

ب. الخصوم

* رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال ، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى .

* الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة ،

* الموردون والدائنون الآخرون ،

* خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ،

* المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) ،

* خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية .

2. حساب النتائج

حسب الفقرة 1.230 من النظام المحاسبي المالي

- حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية . ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب .

ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / أو الخسارة .

حسب الفقرة 2.230 من النظام المحاسبي المالي

- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية :

* منتجات الأنشطة العادية ،
* المنتوجات المالية والأعباء المالية 0
* أعباء المستخدمين .
* الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة .
* المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .
* نتيجة الأنشطة العادية .
* العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) .
* النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
* النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى الشركات المساهمة .

3. جدول سيولة الخزينة

حسب الفقرة 1.240 من قانون النظام المحاسبي المالي

– الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية .

حسب الفقرة 3.240 من قانون النظام المحاسبي المالي

– تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة .

الطريقة المباشرة

* تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ، الموردون والضرائب ..) قصد ابراز تدفق مالي صافي .

* تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

الطريقة غير مباشرة

تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

* آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات ، تغيرات الزبائن ، المخزونات ، تغيرات الموردين ..) ،

* التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) ،

* التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى .

4- جدول تغير الأموال الخاصة

حسب الفقرة 1.250 من النظام المحاسبي المالي

- يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

* النتيجة الصافية للسنة المالية .

* تقديرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .

* المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة .

* توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

5. ملحق الكشوف المالية

حسب الفقرة 1.260 من النزام المحاسبي المالي

- يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

* القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (**المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة**) .

* مكملات الإعلام ضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .

* المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

– تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم ، وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة [1] .

– إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح ، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية ، وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي :

* طبيعة الحادث .

* تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره .

– يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه

[1] الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ، فقرة 2.260

الكشوف ، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء ، ونفس المضمون ، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية [1] .

سادسا دراسة مقارنة القوائم المالية

للقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي والنظام المحاسبي المالي الجديد المطابق للمعايير الدولية ، سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية .

أولا الميزانية

- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق ، أما في النظام الجديد فيتم التصنيف

حسب الجاري وغير الجاري ، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا ، أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال .

- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي

---

(1) الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره 5.260

تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام المحاسبي الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم .

- هناك أيضا فرق وهو أنه في النظام الجديد يوجد عناصر مهمة في القوائم المالية مثل : الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض

العناصر الغير مهمة مثل : المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية .

المقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 .

جدول رقم 1 : المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الميزانية

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط المحاسبي الوطني 1975

تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات في الأصول نجد : - الأصول غير الجارية - الأصول الجارية **في الخصوم نجد :** - الأموال الخاصة - الخصوم غير الجارية - الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف : - المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية - حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية دورة الاستثمار – أصول غير جارية دورة الاستغلال – أصول جارية ،خصوم جارية دورة التمويل –أموال خاصة، خصوم غير جارية	**تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 5 أصناف** – أموال خاصة – الاستثمارات – المخزونات – الحقوق تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما ، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة .

المصدر : حواس صالح ، مرجع سابق ، ص215

ثانيا حساب النتيجة

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

المنظور التقليدي حسب الطبيعة (**كما هو عليه في PCN**) مع اختلاف مستويات المعالجة ، أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء ، تكاليف التوزيع و البيع و التكاليف الإدارية و يعتبر هذا المنظور اختياري و ليس إجباري و يتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم **PCN** .

- من حيث الشكل فجدول حساب النتائج حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل مما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة ، الفائض الإجمالي للاستغلال ، النتيجة قبل الاهتلاك و قبل السياسة المالية ، يطرح فقط مصاريف المستخدمين و الضرائب و الرسوم ، و لم يطرح المصاريف المالية و لم يضف الإيرادات المالية و لم يطرح مخصصات الاهتلاك كما هو معمول به في النظام القديم .
- حسب النظام الجديد فإن شكل حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة .
- يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات و النتيجة المالية و يكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي . بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في

المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية و تكاليف استثنائية [1] .

(1) حواس صلاح ، أطروحة الدكتوراه بعنوان " التوجه الجديد نحو معايير اللابلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق " كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008/2007 ، ص213

جدول رقم 2 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص جدول حساب النتيجة

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني المحاسبي 1975
- تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة، وتصنف حسب وظيفتها ، جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة ، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية). - بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات ، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح/12 . - عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج . - تحسب الضريبة على الأرباح **IBS** وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة .	- تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج ، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن . - نتيجة الاستغلال في ح/83 . - نتيجة خارج الاستغلال في ح/84 . - النتيجة الاجمالية قبل الضريبة في ح/880 - أما نتيجة الدورة (النتيجة الصافية) فتسجل في ح/88 • إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (ح79 ، ح/69) تكون عنصر من عناصر النتائج . • تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة .

المصدر حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص216

ثالثا جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط الوطني المحاسبي حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال ، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل ، بالإضافة أنه يسمح بالمقارنة مع الدورة السابقة ويعتبر مهم بالنسبة للتحليل المالي .

رابعا يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جدية أيضا أتى بها النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك حسب معيار (**IAS 1**)الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة .

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط الوطني المحاسبي والذي يعتمد على 15 جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج[1] .

(1) مذكرة تخرج ، تداعيا الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ص88

خلاصة

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين ، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي **IAS/IFRS** .

إن النظام المحاسبي المالي الجديد أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات ، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية ، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية ، والتكيف مع المعطيات الجديدة ، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى ، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية .

الفصل الثانـي

المؤسسة وعملية اتخاذ القرار

تمهيد

اتخاذ القرار يمثل جوهر العملية الادارية حيث لابد على أي مدير عند قيامه بمختلف الوظائف التسييرية داخل المؤسسة من تخطيط ، تنظيم ، تسيير و رقابة ، و اتخاذ مجمل القرارات المناسبة [1] .

فعادة ما تصادف المسيرين مشاكل عويصة تتطلب الفصل فيها من خلال عملية اتخاذ القرارات ، و من هنا تبرز أهمية عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمسير حيث تتوقف مدى فاعلية القرار المتخذ على الأسلوب الذي يتم به إعداد و اتخاذ القرار و كفاءة الأفراد المشاركين في إعداده ، و ينعكس هذا على كفاءة الأداء التنظيمي بالنسبة للمنظمات .

و من خلال الفصل الثاني سنتطرق لبعض ما يمكن التطرق إليه حول هذه العملية، أسسها ، أنواعها ، و مراحلها و ذلك في إطار المؤسسة الاقتصادية التي حاولنا إعطاء نظرة شاملة عنها [2] .

---

(1) دورالمحاسبة التحليلية ، في اتخاذ القرار داخل المؤسسة ، c170 ، ص 32

(2) دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية ، c365 ، ص45

المبحث الأول عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول مفهوم المؤسسة الاقتصادية

تمثل المؤسسة الاقتصادية محور النشاط الاقتصادي حيث تلعب دورا هاما في تطوير الاقتصاد العام ، فهي الوحدة التي تمارس النشاط التجاري و الإنتاجي من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ، الشيء الذي جعلها محل اهتمام الكثير من الباحثين ، حيث حددت لها عدة مفاهيم :

المطلب الثاني المفهوم التقليدي

تعرف المؤسسة على أنها خلية إنتاجية بسيطة ترتكز أساسا على إنتاج السلع و الخدمات لعرضها في السوق ، فأعتبر أصحاب هذا المفهوم أن :

- المؤسسة هي المتعامل الاقتصادي الذي ينتج السلع و الخدمات لغرض بيعها .
- المؤسسة عبارة عن متعامل اقتصادي يقوم بإنتاج السلع و الخدمات للسوق تحت سلطة أو إدارة مقاولة .
- أما بالنسبة للكاتب " **PAUL GRONE JONE** " : فإنه يرى أن المؤسسة تقوم بتوليف الكميات و العوامل آخذة بعين الاعتبار الأسعار التقنية من أجل تعظيم النتيجة .

و مما سبق نلاحظ عدم الدقة في تحديد المفهوم الأنسب للمؤسسة الاقتصادية لأن المفاهيم السابقة ضيقت مفهومها في متغيرين أساسيين هما الكميات و الأسعار سواء تعلق الأمر بالسلع المنتجة أو عوامل الإنتاج ، و بطريقة تمكنها من بلوغ المستوى

الذي يضمن لها تحقيق الربح ، و في نفس الوقت اعتبرها نظام أو محيط مغلق يستوفي المعلومة في الحاضر و المستقبل دون جهد أو عناء ، في حين أن المؤسسة حقيقة غير ذلك فهي عبارة عن محيط متفتح على عدة جوانب و قيود متمثلة أساسا في المتعاملين الاقتصاديين .

المطلب الثالث المفهوم الحديث

يضم التعريف الحديث مختلف النظريات التي تخالف النظريات الكلاسيكية و هي تركز على عناصر أخرى أهمها الانسان ، التكنولوجيا و البيئة ، و بالتالي يظهر مفهوم جديد للنظام المفتوح و العقلانية .

حيث أصبح ينظر للمؤسسة نظرة شاملة كوحدة كاملة لا يمكن تجزئتها ، و اعتمادها المتبادل على بعضها البعض من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ، ضف إلى ذلك أن المؤسسة أصبحت مركز لاتخاذ القرارات و أصبحت تتميز بقدرة على تدعيم نفسها باستراتيجيات لتسيير المضايقات الداخلية .

و قد حدد بعض الباحثين الاقتصاديين تعاريف عديدة للمؤسسة و ذلك حسب نظرة كل واحد منهم :

* بالنسبة للدكتور صخري : تعتبر المؤسسة الاقتصادية الوحدة التي تتجمع بها الموارد البشرية اللازمة للنشاط الاقتصادي و الإنتاجي و النشاطات المتعلقة بها من تخزين و بيع من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجلها .

* أما الدكتور أحمد طرطار فعرفها بأنها : عبارة عن مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المالية التي وجدت من أجل إنجاز المهام التي أنشأتها من أجلها و المتمثلة بصورة عادية في إنتاج السلع أو الخدمات الموجهة لإشباع حاجيات المجتمع .

* يعرفها الدكتور أوكيل : على أنها مجموعة من عناصر الإنتاج البشرية و المالية التي تستخدم و تسير بهدف إنتاج المواد ، السلع و الخدمات و كذلك بيعها و توزيعها .

و بالتالي يمكن اعتبار المؤسسة مجموعة من الطاقات البشرية و المادية المستثمرة من أجل تحقيق أهداف معينة و تختلف هذه الأهداف باختلاف نوع المؤسسة .

المطلب الرابع : أنواع المؤسسات الاقتصادية

تصنف المؤسسات الاقتصادية إلى عدة أصناف يمكن إيجازها كما يلي :

1- من حيث طبيعة النشاط :

تصنف المؤسسة الاقتصادية حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه إلى :

أ- **المؤسسة التجارية** : و هي تلك المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري عن طريق شراء منتجات نهائية و إعادة بيعها في السوق دون تحويلها ، و يتم ذلك بكميات كبيرة في الأروقة و المساحات الكبرى .

ب- **المؤسسات الخدمية** : و هي المؤسسات التي تهتم بتقديم الخدمات ، كمؤسسة النقل، البريد و المواصلات و غيرها من المؤسسات الأخرى .

ج- **المؤسسات الزراعية** : مؤسسات تقوم باستثمار الأراضي و استصلاحها و زيادة إنتاجيتها .

د- المؤسسات الصناعية : هي تلك التي تهتم بإنتاج السلع انطلاقا من المواد الأولية ، فهي تقسم إلى : صناعات إستراتيجية و صناعات تحويلية ، و هذه المؤسسات عادة ما تكون ضخمة و تتطلب رؤوس أموال كبيرة .

2- من حيث طبيعة الملكية :

تصنف المؤسسات الاقتصادية إلى ثلاثة أنواع :

*- المؤسسات الخاصة : مؤسسات تعود ملكيتها لفرد أو مجموعة من الأفراد و تسمى بالمؤسسة الفردية ، حيث ليس لها وجود مالي مستقل فهي مرتبطة بصاحبها من حيث التمويل ، التنظيم ، التسيير و اتخاذ القرارات .

و من خصائص هذا النوع وجود صاحب المشروع بصفة دائمة داخل المؤسسة و مراقبته لسير العمل ، مما يضمن له النجاح و حل كل المشاكل آنيا .

و من عيوبها صعوبة الحصول على اعتمادات المؤسسات المالية لأن هذه المشروعات غالبا ما تصفى مباشرة بعد وفاة مؤسسها و لأن الورثة ليس من الضروري أن يكونوا دائما على نفس درجة كفاءة المؤسس الأول .

ففي حالة تعدد الملاك فإن المؤسسة تتمتع بتواجد مستقل ، و تكون لها شخصيتها المعنوية القائمة بذاتها .

*- المؤسسات العمومية : مؤسسات تعود ملكيتها للدولة و تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة للمجتمع ، تتميز بكونها تنشط في السوق و تتحصل على مجمل مواردها من نشاطها ، و مقارنة بالمؤسسات الخاصة أنها تتميز بكون سلطة الرقابة بيد الدولة .

و يغلب على المؤسسات العمومية الطابع البيروقراطي الحكومي لكون بعض القائمين على هذه المشاريع هم موظفون حكوميين ، بالإضافة لإثبات أجور العمال نسبيا مهما كانت النتائج المتحصل عليها .

*- المؤسسات المختلطة : تعود ملكيتها و إدارتها للدولة بالاشتراك مع الشركات الخاصة بسبب إدماج كل من الرأس المال العام و الخاص ، ما يؤدي لتقليص عيوب الطرفين .

ضف أن الدولة لا تتحمل كل الأعباء المالية ما عدا الجزء الذي تشترك فيه برأس المال ، أما فيما يخص بالالتزامات المالية التي تتحملها الدولة فهي تتقلص بسبب مساهمة الأشخاص بالادخار ، و إضافة لكل هذا فالمساهمة تبعث نوع من الثقة لدى المستثمرين .

3- حسب الشكل القانوني

يمكن تقسيم المؤسسات تبعا للشكل القانوني إلى :

&- المؤسسات الفردية :

مؤسسات تعود ملكيتها إلى شخص واحد ، و لهذا النوع عدة مزايا :

- سهولة في الانشاء و التنظيم .

– صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول و الأخير عن نتائج أعمالها ، و هدفه الأساسي تحقيق أكبر ربح ممكن .

– صاحب المؤسسة هو الذي يقوم بإدارة و تسيير هذه المؤسسة ، ما يسهل العمل و عملية اتخاذ القرار المناسب .

&– الشركات : مؤسسات تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزمون بتقديم حصة من المال لاقتسام ما قد ينشأ عن المؤسسة من ربح أو خسارة ، و تنقسم بشكل عام إلى نوعين رئيسيين :

– شركة الأشخاص : كشركة التضامن ، التوصية البسيطة و شركة ذات مسؤولية محدودة .

– شركة الأموال : شركة ذات مسؤولية محدودة ، التوصية بالأسهم و شركة المساهمة .

المطلب الخامس : وظائف المؤسسة

1– التموين :

عملية حيوية ذات أهمية كبرى في المشاريع التجارية و الصناعية بالإضافة للمشاريع الحكومية ، و هذا بشراء الكمية المطلوبة بالجودة المناسبة ، السعر الملائم و في الوقت المحدد ما يؤدي إلى رفع الإنتاج و الإنتاجية المشاريع .

و تنقسم وظيفة مصلحة التموين إلى قسم النقل و الشراء :

النقل : تقوم إدارة التموين بمهمة نقل المواد الأولية منت مخازن الموردين أو نقل البضائع المباعة إلى مخازن العملاء .

الشراء : سر نجاح إنتاج المؤسسة مرتبط أساسا بتحديدها لمستلزماتها من المواد و السلع الضرورية و شرائها في الوقت المناسب و بالسعر الذي يلائم المؤسسة .

2- الإنتاج : و هو تحويل المدخلات من المواد إلى مخرجات يطلبها المستهلكون بشكل واسع ، فوظيفة الإنتاج تعتمد على برنامج البيع و مرتبطة أساسا بأهداف معينة تحدد من خلال النوعية ، الكمية ، المدة و التكاليف .

بالنسبة للتخزين تفرضه عملية الإنتاج ، من صنع المؤسسة أو مؤسسات أخرى محلية أو أجنبية .

3- التسويق : ذلك النشاط الرئيسي المتخصص أو مجموعة الأنشطة المترابطة اللازمة لتحقيق أهداف التسويق ، و تتطلب كفاءة هذه الوظيفة بدل جهد خاص ، كالبحوث و التصميمات .

4- الوظيفة المالية : تعد أهم الوظائف في المؤسسة الاقتصادية ، فلا يمكن في أي حال من الأحوال الاستغناء عنها من طرف المؤسسة .

بالإضافة لما سبق يمكن أن نذكر كل من :

5- الوظيفة التقنية : نقصد بها مراقبة عملية تنفيذ و سيرورة الإنتاج ، و ذلك في حالة المؤسسات الصناعية .

6- الوظيفة المحاسبية : تختص بتسجيل ، ترتيب و تحليل حركة الأموال و الحصول على وضعية تمكن من تقديم معلومات إلى المصالح الإدارية .

7- وظيفة الأمن : تضمن الحماية البشرية و المادية و ذلك ضد مجمل الأخطار المحتملة .

8- الوظيفة الاجتماعية : تسهيل الحياة اليومية للعامل و عائلته .

و عليه لا يمكن لأي مؤسسة أن تقوم بنشاطها من إنتاج أو تسويق أو غيرها من الوظائف المختلفة دون توفير الأموال اللازمة لتمويل نشاطاتها المختلفة .

المطلب السادس : أهداف المؤسسة [1]

1- تعظيم الإنتاج والبيع :

أ- **تعظيم الإنتاج :** الإنتاج هو إعداد الموارد المتاحة عن طريق تغيير شكلها أو طبيعتها الفيزيائية و الكيميائية ، حتى تصبح قابلة للاستهلاك الوسيطي أو النهائي .

و يتم الإنتاج بموارد عملية ، مالية ، بشرية و موارد مادية و ذلك ضمن قيود هيكلية هي الطاقة الإنتاجية ، الطاقة التخزينية ، الطاقة المالية و الطاقة التوزيعية .

يتم تعظيم الإنتاج وفق معيارين : الكفاءة الفنية و الكفاءة الاقتصادية .

1- الكفاءة الفنية : هي الانتقال إلى مستوى إنتاجي أحسن و ذلك باستنفاذ موقع الوفر.

2- الكفاءة الاقتصادية : فهي مؤشر يفسر قياسا ماليا بين المدخلات و المخرجات.

[1] محاضرات أ. كساب – مقياس تسيير المخزون – 2001/2000

ب– البيع : بما أن المؤسسة تقوم بتعظيم إنتاجها وفق الكفاءة الفنية و الاقتصادية ، فهي تحتاج إلى تعريف هذه المنتجات ، فإذا كان الإنتاج و التوزيع خطان ، أي كل ما ينتج يباع فلا يوجد أي مشكل ، أما إذا كان ما ينتج أقل مما يباع فإن المشكل يكمن في قسم الإنتاج ، و إذا كان ما ينتج أكثر مما يباع فتظهر مشكلتان : الأولى تسويقية و الثانية تخزينية . ففي الثانية أي التخزينية نحتاج إلى المحافظة على المواد ضمن شروط السلامة حتى يأتي وقت استعمالها .

2– تخفيض التكاليف بصفة عامة :

تبحث المؤسسة عن مواقع الوفر من أجل استنفاذها ، و بالتالي استغلال الاحتياطات استغلالا أمثل أو الوصول إلى تكاليف بأقل مستوى ممكن .

3– تخفيض تكاليف النفاذ بصورة خاصة :

إذا حدث انقطاع في التموين تتجه المؤسسات إلى المخزونات ، و إذا لزم الأمر تستعمل مخزون الأمان و هو مخزون احتياطي ضد العشوائية لمواجهة فترة العجز لطارئ ما قد يتسبب في تأخير وصول المدخلات أو توسيع الاستخدام .

و بالتالي ستجد المؤسسة نفسها أمام حالتين :

مخزون أمان كافي لتغطية فترة الانقطاع : لا يوجد مشكل للمؤسسة لكن يجب أن تعوضه فيما بعد .

مخزون أمان غير كافي لتغطية الاستخدام : هنا تتوقف عملية الإنتاج و بالتالي يحدث عجز داخلي في المؤسسة . و تظهر تكلفة العجز الداخلي و هي تكلفة متعيرة متزايدة تماما بدلالة الزمن و على المؤسسة أن تتحمل هذه التكلفة أي يتحملها المستهلك .

إذا لم يتوقف الانقطاع في التموين سوف تكون هناك خطورة على صورة المؤسسة خاصة المؤسسة التي تنتج إنتاج وظيفي .

4- تعظيم الربح :

الربح = الإيرادات – التكاليف

الإيراد = الكمية * السعر

هناك مجموعة من القرارات لتعظيم الربح :

- زيادة السعر مع ثبات التكلفة .
- زيادة السعر مع زيادة التكلفة .
- تخفيض السعر مع ثبات التكلفة .
- تخفيض السعر مع تخفيض التكلفة .

5- إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق

لكي تصل المؤسسة إلى مركز تنافسي في السوق يجب أن تنافس غيرها من المؤسسات في أبعاد المنافسة و المتمثلة فيما يلي : السعر المناسب ، النوعية ، الكمية المناسبة ، الوقت المناسب ، طريقة الدفع المناسبة و وجود مواقع معلوماتية مناسبة .

6- تعظيم القيمة السوقية بسهم :

كل المؤسسات تحتاج إلى تحديث أو تغيير الآلات و المعدات لتوسيع طاقتها الإنتاجية ، التخزينية و المالية .

أول من يعرف صورة المؤسسة المالية هم المساهمون عن طريق الجمعية العامة ، العملاء و الموردون . و كلما كانت الصورة المالية جيدة يزداد الطلب على الأوراق المالية للمؤسسة ، و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع القيمة السوقية لهذه الأوراق .

إن تعظيم القيمة السوقية للأوراق المالية هو هدف إستراتيجي يسمح بالنمو و الاستمرارية .

المبحث الثاني عملية اتخاذ القرار

المطلب الأول تعريف اتخاذ القرار [1] .

لا يوجد اختلاف كبير بين الكتاب في تعريف عملية اتخاذ القرار و إن كان هناك في بعض الأحيان اختلاف في الشكل و طريقة التعبير . لكن هذا لا يلغي أن كل التعاريف تحمل في طياتها نفس المضمون .

(1) كتاب نظريات اتخاذ القرار – مدخل كمي ، د. مؤيد عيد الحسين الفضل ، ط1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2004 ، ص2

يعرف الدكتور عبد الغفار حنفي عملية اتخاذ القرار بأنها : " عملية اختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسة " .

أما الدكتورة نادرة أيوب فتعرفها بأنها : " العملية التي تبنى على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي الاختيار بين البدائل " .

بالنسبة للدكتور عبد المعطي عساف فيعرفه : " بأنه سلوك واعي و منطقي و ذو طابع جماعي و يقوم على أساس المفاضلة الموضوعية بين عدد من البدائل المتاحة لمواجهة مشكلة ما " .

و يعرفه أيضا الدكتور يونس عبد العزيز المقدادي و زميله بقولهما : " أنه الاختيار القائم على أساس بعض المعايير أي البديل من بين البدائل " .

كما يعرفه الدكتور مصطفى أبوبكر و زميله مصطفى مظهر : " بأنه مرحلة خاصة بتقييم المنافع النسبية لمجموعة من البدائل المتاحة ، بحيث يختار البديل الأمثل لتنفيذه " .

من خلال التعاريف السابقة لا نرى اختلافا كبيرا في تعريف عملية اتخاذ القرار إلا أن ما يلفت انتباهنا هو الفرق الموجود بين تعريف القرار و عملية اتخاذ القرار ، و هذا ما تؤكده الدكتورة نادرة أيوب بقولها : " أن القرار هو الاختيار لبديل واحد من بين

البدائل أو أكثر ، أما عملية اتخاذ القرار فتشير إلى العملية التي تبنى على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي اختيار للبدائل " .

إن التعاريف السابقة تدلنا على حقيقة أن القرار الإداري يستلزم توفر عناصر معينة حتى يمكن القول بأن هناك قرار و هذه العناصر هي :

- عملية الاختيار .
- وجود بديلين على الأقل متمايزين .
- وجود غاية أو هدف يراد الوصول إليه .

المطلب الثاني أهمية اتخاذ القرارات [1] .

تستمد عملية اتخاذ القرارات أهميتها بالنسبة للعملية الإدارية من كونها تمثل نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأن التوقف عن اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة .

ومن هنا اعتبرت عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية ، وأنها العمل الغالب للمدراء ، ونظرا لذلك فإن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على قدرة وكفاءة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات سليمة ومناسبة .

كما أن هذه العملية الصعبة تحتاج إلى قدرات فنية وعلمية ، وتزداد هذه العملية أهمية وصعوبة وتعقيدا بازدياد حجم المؤسسات ضخامة وتعدد أهدافها ومهامها ، وارتباط تلك المهام بمصالح المجتمع .

(1) كتاب مؤيد عبد الحسين ، مرجع سبق ذكره ص4

وبالتالي فإن أساسية ومحورية عملية اتخاذ القرارات في العملية الإدارية تتجلى من خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة ، فنجد مثلا أن التخطيط لا يتم إلا باتخاذ القرار الأول وهو نخطط ثم نتخذ القرار الذي يهتم بتحديد ما يلي :

- الأهداف من التخطيط الواجب تحقيقها .
- الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .
- طريقة تنفيذ الأعمال وتحديد النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف .
- مكان وزمان تنفيذ الخطط .

ولذل تعد عملية اتخاذ القرارات هامة ومكملة لوظيفة التخطيط ، أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها قرارات تبين :

- درجة تفويض السلطة (المركزية ، اللامركزية) .
- المسؤولية وأسس توزيع العمل على المناصب .
- العلاقات بين الاقسام والإدارات .
- خطوط الاتصال بين مختلف اجزاء المؤسسة .

المطلب الثالث تصنيف القرارات

يمكن الاعتماد في تصنيف القرارات الإدارية على أساس عدة معايير : بيئية ، مدى تكرار القرار ، وفقا لوظائف المؤسسة و كذا حسب أهميتها .

1- تصنيف القرارات حسب بيئة القرار :

يمكن تصنيف القرارات الإدارية حسب الحالة التي يتخذ القرار في ظلها كما يلي :

أ- قرارات في ظل التأكد التام :

يقصد بحالة التأكد التام أن يكون متخذ القرار على علم تام بتلك المعلومات الملائمة و اللازمة لاتخاذ القرار ، و يفترض في هذه الحالة أن متخذ القرار يستطيع أن يجدد كل الاستراتيجيات الممكنة و المتطلبات اللازمة كما يعرف نتيجة كل استراتيجية [1].

ب- قرارات في ظل حالة المخاطرة :

تشير عملية اتخاذ القرار في ظل المخاطرة على الحالة التي يوجد فيها عدد من الاستراتيجيات المختلفة لتحقيق الهدف و يكون لكل استراتيجية أكثر من نتيجة أو عائد [2].

ج- قرارات في ظل حالة عدم التأكد :

يقصد بحالة عدم التأكد تلك الحالة التي لا تتوفر فيها كمية كافية من المعلومات عن المتغيرات و نتائج القرارات المتخذة ، و هي القرارات التي غالبا تقوم باتخاذها الإدارة العليا عندما ترسم أهداف المشروع العامة و سياسته ، و تكون الإدارة في ظروف لا تعلم فيها مسبقا إمكانية حدوث أي من المتغيرات أو الظروف المتوقع وجودها بعد اتخاذ القرار، و ظلك بسبب عدم توفر المعلومات و البيانات الكافية و بالتالي صعوبة التبؤ بها.[3]

(1) مذكرة أهمية نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة ، LMD49

(2) منصور البدوي –دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات –1987 ص58–67

(3) نادرة أيوب – مرجع سبق ذكره ص46

2– تصنيف القرارات حسب مدى تكرارها

تصنف على هذا الأساس إلى ثلاثة أنواع و هي كالآتي :

*. القرارات الروتينية (مبرمجة)

هي تلك القرارات التي تتكرر يوميا ، أسبوعيا أو شهريا و التي يتم برمجتها بحيث نقوم بإتباع برنامج معين نحدد فيه أساليب و طرق التعامل معها ، و مثال ذلك رقابة المخزون و جدولة الإنتاج ، و هي قرارات لا تحتاج في اتخاذها إلى جهد أو إبداع فكري كبير من قبل متخذ القرار و إنما يمكن اتخاذها فورا و بشكل تلقائي نتيجة التعود عليها ، و عادة ما تقوم المستويات الإدارية التشغيلية باتخاذ مثل هذه القرارات .

*. قرارات قليلة التكرار

و هي تلك القرارات التي تتخذ على المدى المتوسط و هي قليلة التكرار و تعتمد على جهد فكري متوسط و كذلك جمع معلومات غير روتينية ، مثل شراء سيارة لنقل و توزيع المنتجات أو شراء آلة إنتاجية أو تنزيل عامل معين فهذه الأمور قلما تحدث في المؤسسة و لهذا فهي قرارات قليلة التكرار ، و تتخذ هذه القرارات على مستوى الإدارة الوسطى أو الوظيفية .

***. قرارات نادرة التكرار**

هي القرارات الاستراتيجية و القرارات التي تتعامل مع مواقف جديدة غير متوقعة و غير مألوفة و ترتبط بالبيئة الخارجية أكثر منها بالداخلية ، تتميز بأنها ذات أهمية كبيرة و أنها معقدة و ذات آثار بعيدة الأمد ، مثل التحول من الإنتاج المستمر إلى الإنتاج حسب الطلب أو الاندماج مع مؤسسة أخرى ، أو شراء مؤسسة منافسة أو غزو أسواق جديدة ، فمثل هذه القرارات التي تتعامل مع المواقف غير مألوفة يصعب اتخاذها بشكل فوري لأنها تتطلب جهدا فكريا ووقتا كافيا لجمع المعلومات و القيام بالدراسات و الأخذ بالآراء و الاقتراحات التي تقدم البدائل و تنافسها و تبحث في الاحتمالات و نتائجها .

3- تصنيف القرارات حسب وظائف المشروع :

يمكن تصنيف القرارات إلى أربع أنواع حسب الوظائف الرئيسية للمشروع :

أ- قرارات متعلقة بالإنتاج :

وتتضمن القرارات العديدة المتخذة في المجال و المتمثلة في الآتي :

- القرارات التي تحدد الأسواق ، موقع المصنع ، حجمه ، سياسته ، وسائل الإنتاج ، إجراءات الشراء و المخزن السلعي و غيرها .

ب- قرارات متعلقة بالتسويق :

وهي القرارات التي تحدد الأسواق ، موقع مكاتب البيع ، تغليف المنتجات ، العلامات التجارية المستخدمة ، منافذ التسويق ، الأسعار ، الدعاية و الإعلان ، جهود تنشيط المبيعات و البحوث التسويقية .

ج- قرارات متعلقة بالتمويل :

وهي القرارات التي تحدد الهيكل المالي ، شروط الائتمان ، كمية رأس المال ، الحصول على أرصدة جديدة ، دفع حصص الأرباح ، خطط التمويل ، تحديد تكاليف التمويل ــ الاجراءات المكتبية للإدارة و الاندماج و التصفية .

د- قرارات متعلقة بشؤون العاملين :

و هي القرارات التي تحدد مصادر الحصول على العمل ، الأساليب الفنية لاختيار الأفراد ، التدريب ، تحليل العمل و تقييمه ، معالجة التأخر و التغيب ، حصص المعاشات، تنشيط وسائل الأمان ، علاقات الإدارة بالجماعات الخارجية و النقابات و الحكومة .

4- تصنيف القرارات حسب أهميتها :

يمكن تقسيم القرارات على أساس أهميتها و مستويات صدورها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- القرارات الاستراتيجية :

فالقرارات الاستراتيجية هي تلك القرارات التي تتأثر بمحيط المؤسسة الخارجي

ومدى التفاعل معه [1] ، أوهي تلك تهدف إلى تغيير أهداف الشركة في الأمد الطويل والشكل العام المرغوب للمؤسسة في المستقبل ، وبعبارة أخرى فهي القرارات التي تحدد ما سوف تكون عليه المؤسسة في المستقبل مثل حجمها أو مركزها التنافسي أو حصتها السوقية [2] .

وتقع مسؤولية اتخاذ هذا النوع من القرارات عادة على المستويات الإدارية العليا وهي عادة ما تتخذ في المدى البعيد أي من خمسة سنوات فما فوق .

ب- القرارات التكتيكية

وهي القرارات الوظيفية التي يتم اتخاذها على مستوى الإدارة الوسطى للوصول بالأنشطة الوظيفية المختلفة في المؤسسة كالإنتاج ، التسويق وغيرها إلى الأداء الأمثل [3].

و يتميز هذا النوع من القرارات بأنه يتخذ لفترة زمنية قصيرة عادة ما تكون سنة .

ج- القرارات التشغيلية

وتتعلق بالتوزيع الداخلي للموارد،ترجمة الأهداف و الخطط إلى مهام و أعمال و عادة ما تكون هذه القرارات متكررة و تتعلق بالأعمال الروتينية و هي من اختصاص الإدارة التنفيذية في المؤسسة [3].

(1) نادرة أيوب – مرجع سبق ذكره – ص45

(2) منصور البدوي ، مرجع سبق ذكره ، – ص48

(3) حنا نصر الله و آخرون ، كتاب مبادئ في العلوم الإدارية– 1999 – ص126

المطلب الرابع مراحل اتخاذ القرارات

إن بذل العناية الكافية و الحرص الشديد على سلامة اتخاذ القرارات ما هي في الواقع إلا تكريسا لاهتمام الملائم لتطوير العمل الإداري لأن القرار الإداري هو قلب العمل كما رأينا فيما سبق و أن أي محاولة تطوير أو إصلاح للإدارة مرتبطة باتخاذ أسلم القرارات و أفضلها.

وانطلاقا من هذه الأهمية ارتأينا أن ندرس هذه العملية بعمق لنفهم أسسها و ذلك من خلال عرضنا لمختلف مراحل العملية على ضوء آراء الكتاب و المفكرين :

1. اكتشاف المشكلة وإدراكها.
2. تشخيص طبيعة المشكلة.
3. جمع المعلومات اللازمة.
4. طرح الحلول و البدائل.
5. تقييم البدائل المطروحة.
6. اختيار البديل الأمثل.
7. تنفيذ القرار و متابعة التنفيذ .

المرحلة الأولى اكتشاف المشكلة و إدراكها

تواجه الإدارة بشكل يومي الكثير من الحالات التي يختلف فيها مستوى التنفيذ المحقق عن مستوى المرغوب في تحقيقه ، و قد تحدث طوارئ لم تكن في الحسبان تماما و تظهر المشاكل أساسا نتيجة وجود أوضاع غير مرغوب فيها ، و لكون أن المشاكل قد تكون في البداية غير ملموسة و ليس لها أثر مادي فإنه يتوقف التعرف عليها على قدرة الفرد و إدراكه لوجودها و تميزها و المقارنة بين ما يجب أن يكون و بين ما هو كائن فعلا ، و في هذا المجال تلعب الرقابة دورا أساسيا في اكتشاف الانحرافات بنوعيها (الإيجابية و السلبية) و المشاكل و المواقف غير المتوقعة في الوقت المناسب و ذلك لكي يستطيع معالجتها في أسرع وقت ممكن و قبل تفاقمها بعد تحديد أبعادها الزمانية و المكانية و كذا أسبابها .

المرحلة الثانية تشخيص طبيعة المشكلة

بعد التأكد من وجود المشكلة لابد من تشخيصها عن طريق توصيفها أولا بواسطة أسبابها ، مكانها ، حدودها ، حجمها ووقتها ثم القيام بدراسة و تفسير للمشكلة و من ثم وضع تصورات و آفاق علاج هذه الأخيرة و حلها بطريقة عملية صحيحة [1] .

أيضا يجب أن نتعرف على احتمال وجود مشاكل أخرى جانبية ليتم أخذها بعين

[1] عمار عوايدي – كتاب نظرية القرار الإدارية بين علم الإدارة و القانون الإداري– 1999 – ص55

الاعتبار حتى يكون القرار شامل للمشكلة ، بعد هذا يتم تحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها من جراء اتخاذ القرار.

ولكي يستطيع الإداري الوصول إلى تحديد طبيعة المشكل بشكل جيد ، عليه أن يجيب عن الأسئلة التالية [1] :

– ما نوع المشكلة ؟ – كيف نشأت ؟ – ما هي النقاط الهامة والجوهرية فيها ؟

– متى وأين وقعت ؟ – ما هو الوقت الملائم لحل المشكلة ؟

– ما هي المشاكل المترتبة على عدم حلها في الوقت المناسب ؟

– ما هي المعلومات اللازمة وما هو مصدرها ؟

المرحلة الثالثة جمع المعلومات اللازمة

تعتر عملية تجميع الحقائق والمعلومات الأمور الحيوية عند اتخاذ القرارات ، فالقرارات لا تتخذ من فراغ أو جهل معلوماتي ، وعلى المدير أن ينتقي الحقائق ذات

العلاقة بالمشكلة ، وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزم كيفية الحصول عليه .

ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار إمكانية عدم الاستفادة من جميع البيانات والمعلومات التي تم تجميعها إما بسبب عدم ارتباط بعضها بالمشكلة موضوع البحث ،

---

(1) محمد أحمد ، كتاب الإدارة الحديثة – 2000 – ص296

وبالتالى العمل على استبعادها ، أو عدم دقة بعضها و صلاحيتها و بالتالي أخذ الحذر من استعمالها .

و لكن يضمن المدير متخذ القرار أنه قد توصل إلى كل الحقائق المتعلقة بالموضوع محل الدراسة يجب عليه أن يجمع بياناته من المصادر الأصلية أو على الأقل من المصادر الموثوق بها ، و أن تتصف بالصفات التي تساعد على الإلمام و التعرف على الحقائق التي تلزمه اتخاذ القرار السليم[1] .

المرحلة الرابعة طرح الحلول والبدائل

يقصد بالبدائل تلك التصرفات ّأو الحلول التي تساعد على الإقلاع عن الانحراف أو القضاء نهائيا على المشكلة،ويعد البديل الوسيلة الموجودة أمام الإدارة لحل المشكلة و

تحقيق الأهداف المطلوبة،فبعد تحديد طبيعة المشكلة بشكل سليم ، تجديد جميع أبعادها وتحليل البيانات التي جمعت بشان المشكلة ، يصبح بالإمكان تخيل الحلول المبدئية ، حيث أن البديل يتصف بقدرته على تحقيق هذه الأهداف التي يسعى متخذ القرار إليها و ان يكون ضمن حدود الموارد المادية و البشرية المتاحة لمتخذ القرار و أن وجود إحدى هاتين الصفتين دون الأخرى ينفي عنه صفة البديل . و تتطلب عملية طرح البدائل بعض الأساليب من بينها [2] :

---

(1) نادرة أيوب – مرجع سبق ذكره – ص58–59.

(2) محمد أحمد – مرجع سبق ذكره – ص322

- **الفريق المتنوع الخلفية Interdiciplinary team**

ويقوم هذا الأسلوب على تشكيل فريق عمل من أفراد ذوي خلفيات متنوعة لعرض مشكلة القرار عليهم ، واشتراط الخلفيات المختلفة يساعدنا في طرح حل باختلاف خلفيات الأفراد ووجهات نظرهم ، بحيث تدرس المشكلة من كل جانب .

- **جلسة الفكر الابتكاري Brainstorming session**

وهي طريقة يتم من خلالها جمع مجموعة من الأفراد ذوي كفاءات و من ثم إثارة حماسهم الفكري لإيجاد الحلول و إبداء آرائهم بكل حرية ، مع الأخذ بعين الاعتبار كل

القيود المفروضة على متخذ القرار والتي تحد من إيجاد بدائل كثيرة تحقق الأهداف المطلوبة .

المرحلة الخامسة تقييم البدائل المطروحة

بعد أن اتضح للمدير بدائل حل المشكلة وجب عليه إجراء تقييم لكل الحلول البديلة أي تحديد العيوب و المزايا المتوقعة لكل بديل ، ونجد أن هذه المرحلة تتطلب القدرة على التنبؤ بحوادث المستقبل لأن المزايا والعيوب لا تظهر إلا في المستقبل ، وتتطلب هذه المرحلة أيضا وضع معايير يقوم على أساسها كل بديل وهناك عدة معايير موضوعية لتقييم البدائل والمتمثلة في [1] :

---

[1] عبد الغفور يونس ، كتاب تنظيم وإدارة الأعمال ، دار النشر للتوزيع ، طبعة1990 ، ص406

***. إمكانية تنفيذ البديل :**

مدى توفر الموارد المادية والبشرية والطبيعية اللازمة لتنفيذ البديل المقترح من حيث سهولة وصعوبة التنفيذ .

***. آثار البديل على المؤسسة والمجتمع :**

أي ماهي الآثار المادية والنفسية التي يخافها تنفيذ هذا البديل على العمال المتعاملين وعلى قيمة المؤسسة .

*. **إمكانية إعادة النظر في البديل وتعديله :**

أي هل هناك فرصة لإعادة النظر وتعديل القرار بعد تنفيذه وظهور خلل معين .

*. **الزمن المستغرق في تنفيذ البديل :**

حيث يجب أن ينفذ البديل خلال فترة زمنية محددة وإلا تفاقمت وازدادت المشكلة حدة .

*. عدم ترك مشاكل أخرى من جراء تنفيذ القرار :

البديل الجيد هو الذي يقضي على المشكلة تماما ولا يخلف مشاكل أخرى .

المرحلة السادسة اختيار البديل الأمثل

بما أن المدير قد قام بمقارنة الايجابيات و السلبيات للبدائل فإن الخطة التالية هي اختيار أفضل حل وهناك خمس معايير للاختيار وهي :

- **المخاطرة**

حيث أن المدير يجب عليه أن يقدر مخاطر التصرف الذي يختاره وفي المقابل المكاسب المتوقعة ، لذا يجب أن تكون نسبة المكسب أكبر من نسبة المخاطرة .

- **الاقتصاد في الجهد**

ينبغي أن نختار الحلول التي يمكن أن تعطي أفضل نتيجة وبأقل جهد ممكن .

- **التوقيت**

فإذا كان الوقت يتسم بالعاجل فإن البديل يجب أن يكون سهلا وسريعا .

- **قيود الموارد**

يجب أن نختار البديل الذي يتفق مع وجود الامكانيات المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ مثل المهارات والأموال .

اختيار البديل

الذي ينسجم مع المؤسسة ، أهدافها ، سياستها ، فلسفتها ويحقق لها مجموعة من العوامل الاستراتيجية التي تحدد من طرف الإدارة .

المرحلة السابعة تنفيذ القرار ومتابعة التنفيذ

إن عملية اتخاذ القرار لا تنتهي بمجرد انتهاء مرحلة اختيار الحل الأمثل بل تمتد حتى وضع القرار موضع التنفيذ ، أي تحويله إلى عمل فعال ، و يجب أن يرفق التنفيذ بالمتابعة .

و يتم التنفيذ عبر خطوات متفق عليها هي [1] :

- صياغة وإعلان القرار .
- اختيار التوقيت السليم لانطلاق التنفيذ .
- اختيار المنفذين ، مراحل التنفيذ وتخصيص الموارد اللازمة لذلك .
- تحديد اجراءات وقائية لمنع حدوث انحرافات .

المطلب الخامس المشاكل والمعوقات التي تعترض عملية اتخاذ القرارات

تتصف عملية اتخاذ القرار بالصعوبة والتعقيد فكثيرا ما يجد الإداري نفسه معرضا لكثير من العوائق التي تمنعه من الوصول إلى القرار المناسب وهذه العوائق تتمثل في :

- **صعوبة إدراك المشكلة وتحديدها :**

المشاكل التي يراجعها الإداري مرتبطة ببعضها وتتداخل مسبباتها مع نتائجها مما يجعل الإدارة غير قادرة على تمييزها بدقة ، وبالتالي تتجه جهودها لمعالجة المزاهر الفرعية للمشكلة .

- **عدم القدرة على تحديد الأهداف :**

إن منخذي القرارات يسعون دائما إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من وراء هذه القرارات وهذه الأهداف ترتبط ببعضها البعض أحيانا وقد تتعارض أحيانا أخرى .

---

(1) نادرة أيوب ، مرجع سبق ذكره ، ص34

كما قد تختلف من حيث أهميتها مما يتطلب من الإداري أولا التمييز و التنسيق بين الأهداف المهمة و الأقل أهمية .

- **عدم القدرة على تقييم البدائل :**

في بعض الأحيان يجد الإداري صعوبة في تقييم البدائل حيث يصعب عليه إيجاد معايير يستخدمها لتقييم وتحديد المزايا والعيوب لكل بديل وتزداد هذه الصعوبة حينما تتعدد الأهداف .

- **صعوبة الاختيار والمفاضلة بين البدائل :**

تعد القدرة على المفاضلة بين البدائل وتحديد مدى سلامة القرار وصحته من أهم المشاكل التي تواجهها الإدارة عند اتخاذها لقرارات مختلفة وخاصة عند التشابه النسبي بين كل بديل ، أو عدم معرفة قيمة كل نتيجة ، أو عدم توفر المعلومات الكافية و كذا عدم القدرة على التنبؤ بالنتائج المترتبة عن كل بديل من البدائل المتاحة .

- **نقص المعلومات والبيانات اللازمة :**

يعد عدم توفر المعلومات الكافية لاتخاذ القرار من أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرار ، إذ تعد من أهم موارد المؤسسة في العصر الحديث ، حيث يجب أن تعطي صورة مجددة عن بيئة العمل ، ظروفها وإمكانيتها ، وذلك بغرض توضيح الأوضاع القائمة خارج المؤسسة وداخلها وبالتالي تساعد في اتخاذ قرارات سليمة .

المطلب السادس العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

إن متخذ القرار يواجه العديد من العوامل التي تؤثر في الاختيارات التي يوفرها قبل اتخاذ القرار و هذه العوامل تتمثل في :

1- أن معد و متخذ القرار يواجه العديد من البدائل ، بغض النظر عن أي شيء يتخذه .

2- ثمة نتائج عديدة يمكن الحصول عليها ، ويعتمد ذلك على الطريقة أو حركة القرار المختارة .

3- كل نتيجة أو عائد لديه بعض احتمالات الظهور ، وهذه الاحتمالات ربما تكون متساوية في كل عائد أو نتيجة .

4- معد و متخذ القرار يجب أن يحدد القيمة ، المنفعة والأهمية لتكون مرتبطة بكل عائد.

هذه العناصر الأربعة لعملية إعداد واتخاذ القرار تعرف بأنها الأبعاد الرئيسية لموقف القرار ويمثلها الشكل التالي :

المطلب السابع علاقة النظام المحاسبي المالي بتدعيم عملية اتخاذ القرار

تعتبر القوائم المالية الصورة المعبرة عن نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة ، لذا يجب أن تفي المعلومات المقدمة في تلك القوائم باحتياجات أصحاب المؤسسة الحاليين و المرتقبين بما يساعدهم في اتخاذ قرارات لتنمية المؤسسة وبما يعكس إيجابا على تنمية الاقتصادالوطني .

تمثل القوائم المالية وسيلة تبسيط لعرض البيانات الواردة في المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية بشتى أنواعها ، ويتم التعبير عن نتائج هذه العمليات في صورة مالية تهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية إلى استنتاج أكبر قدر من المعلومات المحاسبية

التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة . وذلك بهدف تقديم المعلومات بالشكل الأكثر نفعا وفائدة لمستخدميها واتخاذ القرارات .

تعتبر القوائم المالية السنوية المنشورة للمؤسسات والشركات أحد أهم مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، نظرا لتنوع المعلومات التي تحتويها، من حيث توفير الفرص المتكافئة للأطراف المعنية بهذه القوائم المالية للحصول على المعلومات التي تحتاجونها من أجل اتخاذ مختلف القرارات .

خلاصة

إن عملية اتخاذ القرارات في مؤسسة ما هي تلك العملية التي تمر بمراحل معينة ، و ذلك قصد الترشيد ومحاولة صنع القرار بشكل سليم يعالج المشاكل القائمة ، كما تساعد على مواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق الأهداف الموجوة .

فتتنوع هذه القرارات إلى عدة أنواع تصنف حسب أسس معينة مثل : درجة الأهمية، مدى التكرار ، بيئة القرار ووظائف المشروع ، كما أن هذه العملية تتأثر بمجموعة من العوامل البيئية الداخلية و الخارجية ، و تؤثر فيها من حيث جودة القرار الصادر أو من حيث الناحية الشكلية لهذا القرار .

كما أن هناك بعض المشاكل تعترض هذه الملية وتعيقها عن الوصول إلى الأهداف المرسومة ، ولعل من أهم المشاكل هو عدم توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

يعتبر النقل بمختلف أنواعه محرك العجلة الاقتصادية والحياة الاجتماعية للأفراد ، لذلك كان تطور أي اقتصاد يبدأ أولا بتطوير نظام نقل فعال يتماشى والخطط التنموية . حيث أثبتت تجارب الدول المتحكمة في نظم نقلها المردودية الاقتصادية والرفاهية

الاجتماعية الناجمين عن تطور النقل ، إلا أن الكفة البيئية من استهلاك النقل للطاقة ، مساهمته في الاحتباس الحراري ، الضجيج ، الاختناقات المرورية وما ينجم عنها من ضياع للوقت وتلوث هوائي مضر بالصحة...الخ أطاحت بالمردودية الاقتصادية وجعلتها موضع شك ، فإن كان التطور الاقتصادي على حساب الأرض التي يعيش عليها الإنسان فعلى الفرد ، المؤسسة والحكومة إعادة النظر في سلوكياتها ومراعاة الجانب البيئي في مختلف الميادين ، من الأنشطة والاستهلاك اليومين للفرد العادي إلى الاستثمارات الكبرى للدول والأقاليم .

من هذا المنطلق وإدراكا منا للدور المنوط بالبحث العلمي في هذا الجانب ، تمحورت مداخلتنا هذه حول قياس الأثر البيئي لمؤسسة نقل بضائع كمحاولة لإيضاح حجم الآثار الخارجية لنشاطها الاقتصادي ، للإجابة عن السؤال الرئيسي التالي: **ما مدى مساهمة مؤسسة نقل بضائع في الإضرار بالبيئة ؟ وكيف يمكن بلوغ أمثليه نشاطها من منظور بيئي ؟**

للإجابة على هذا التساؤل ، سنتناول أولا آثار النقل على البيئة والإطار المعيشي من آثار عالمية، إقليمية ومحلية. ثانيا سيتم قياس حجم التلوث الناتج عن نشاط المؤسسة الوطنية لنقل البضائع **" SNTR "** سطيف خلال شهر جويلية 2012 . ثالثا وبعد الحصول على نتائج كمية ، سنعرض مختلف الحلول الممكنة في ظل موارد المؤسسة

المتاحة لعقلنة نشاطها الاقتصادي ، من حلول تنظيمية (تسييرية) وعملية (تكنولوجية) ، و في الأخير سنعرض بعض تجارب مؤسسات نقل بضائع رائدة وحائزة على جوائز الإبداع في المحافظة على البيئة ، بهدف فتح أفق جديدة أمام المؤسسة محل الدراسة و أمام المؤسسات التي تنشط في نفس المجال على حد السواء ولمواكبة تطور البحوث البيئية طاقة- مناخ .

المبحث الأول لمحة تاريخية عن الشركة الوطنية للنقل – SNTR –

المطلب الأول تعريف المؤسسة

أنشأت الشركة المسماة " الشركة الوطنية للنقل البري" باختصار" ش.و.ن.ب "، شركة ذات أسهم " SPA " ، برأسمال قدره 750.000.000 دينار ، و الذي يوجد مقرها الاجتماعي ببئر مراد رايس (الجزائر) ، 27 شارع الاخوة بوعدو الثالثة ، قصد التوصل إلى تشكيل" مجمع " شركات ، عملا بمداولة الجمعية العامة غير العادية المؤرخة في 05.02.2001 " شركة تابعة " لفرع نشاطها الخاص" بنشاط نقل البضائع "وزودتها "

بقانون أساسي " لشركة ذات أسهم " ش.ذ.أ " برأسمال " أولي " قدره 1.000.000دينار .

المطلب الثاني ما قبل إنشاء شركة SNTR

بعد الاقتسال رئازجلا مل نكت كاذه ةهج ةنيعم محتل ىلع هقتاعا سمةيلوؤ قنلال كنشاط صبةف ةماع كلذو ةرطيسل تاكرشلا ةيرامعتسلاا لعى هاذ شنلاطا ، بوكلذ لمعت سلاتاطلا لعى العناية اذهب عاطقلا نم لاخل ريوطت ام هتثرو نع الاستعمار .

ففي ةنس 1963 ظهر ام يسمى بالتسيير يتاذلا تاسسؤملل يهو بعقرا عن شأصاخ سينوريب تاكرشلا وأ تاسسؤملا ايتاذ نكل اذه ميظنتلا مل حجنيو سونا عر ما سادبتل ظنتبمي خآر سةذ ONT 1964 ثمتملاول يف نايدلا لايطو قنللل نكلوه لم سيرمت طلايو ظنار شمللكال ةيلاملا ةيرادلإاو يتلا تناك هجاوت يغوبا شتعير قينونا حيدد سريوم نملاجها يموقلاة SNTR يغلأف اذه نايدلا أشنو هلدب ماظن ديدج ثمتيل في شلاةكر ينطولاة قنللل بلاير في 27 مارس 1967 .

المطلب الثالث ظهور الشركة الوطنية للنقل البري SNTR

بمقتضى القرار رقم (58/67) المؤرخ في 27 مارس 1967 بت إنشاء الشركة الوطنية للنقل البري بعد أن حل الديوان الوطني للنقل .

وبتاريخ 22 جويلية 1967 تم إصدار قرار يحمل قم 130/67 وبمقتضى التعريف بالنقل عبر الطرق بالبضائع ، وتحديد الدور الأساسي للشركة الوطنية للنقل البري ، ومن النصوص الصادرة لسنة 1967 تم فتح المجال أمام المؤسسات الوطنية الثلاث الخاصة

بالنقل (SNTR , SNTF , SNTV) ، وذلك بتوفير وسائل نقل على قدر المهام المحددة لكل منهم .

ومـــن خـــــــــــــــــلال هـــــــــــــــذ قلاـــــــــــــــتارار

ساـــــــــــــــــــتعاطت سسؤملاـــــــــــــــــــــــــــــات

يمومعلاـــــة و كذلك عبـــــض عتملاـــــنيلما نييداصتقلاا و الذين لهم نشاطات دمتعت ىلع النقل نأ سيـــاوديفت مـــن يهجتلاـــتاز و الوســـائل تلاـــي تم إحضارها و تزويد الشركة اهب ذنمو رودصـ هـــذ قلاـــتارار يزكرملاـــة ناكـــت نهـــكا شمـــاكل ، ةيميظنت ثيح نأ الشركة تعتمد على ةيزكرم ستـــرييـ شنلاـــاطات علـــى سحـــــــــــاب البنيـــة يلكيهلاـــة 1977 التي مت عطتست اهب غولب فادهلأا سملاـــقرط و لهـــاذ سلاـــبب تـــم فـــي ســـةذ تغييـــر كيهـــل ةكرشلا ةينطولا قنلال بلاري ، و ذلك عابتإ سايســـة ستلاـــرييـ اللامركـــيز التـــي ستـــيعدت بيكتـــف (82/148) وزيادة ددع تادحولا ربع بارتلا يينطولا هوـــاذ مـــا أكده سرملاـــمو قرـــم ملاوـــؤرخ في 17 في أفريل 1982 .

على مغرلا نم كل الارجاءتا ةذختملا فـــي هـــاذ صلاـــدد لاإ نأ شلاـــةكر لـــم ستـــعطت نأ طغتـــي طلبات قنلال و بالتالي غولب فادهلأا ةوجرملا اهنم فكان التوجـــه حنـــو سلاـــةيللاقت كمنهج يمنتللـــة ةيداصتقلاا و كان ذلك سنة 1998 لهذه ةكرشلا ةازاومو مـــع بلطتمـــتا ظنـــما سلاـــقو مـــن يحـــث ةيمك ةيعونو قنلال .

المطلب الرابع مهام ودور كل خلية وكل مصلحة

1 -الخلايا :

خلية المنازعات القانونية : يه سملاــةلوئ عــن يأ ضقــةي ينوناقــة فــي حولاــةد سواءء قلعتمــة امعلابل خادل سسؤملاــة وأ لاــنيذ جرخــاو هنمــا (عاقتــد) ، عفروــاو عدــىو هيلعــا وأ ستــديد تافلاخملا يتلا موقي اهب نيقئاسلا ، اماً اميف صخي نيمأتلاــتا سسؤملافــة عقوــت قعــد مــع **CAAT** قدمل عام .

خلية الفوترة : وهي تقوم بتحديد قيمة الفاتورة التي يجب على الزبون أن يدفعها .

خلية المراقبة والتسيير : المسؤول عن هذه الخلية يقوم بمتابعة جميع المصالح داخل الشركة من مصلحة الحاسبة والسائقين وغيرها .

خلية الأمن والوقاية : هي المسؤولة عن الأمن والاستقرار .

خلية الإعلام الآلي : مسؤولة عن حفظ المعلومات والمعطيات في الأقراص وتقوم بإرسالها إلى الإدارة المركزية ، بالإضافة إصلاح أجهزة الإعلام الآلي في المؤسسة .

2 -المصالح

مصلحة المستخدمين : وتقسم إلى :

-**القسم الإداري** : اهرودو وه قيسنتلا نيب فـــع تاورلاـــب صملاوـــةحل يعامتجلاالـــة ضإـــةفا ىلإ ماعتلال مـــع يربلاـــد لاـــدراو صلاوـــردا قيوـــمو ضيأـــا عباتمبـــة يمجـــع سمـــتخدمي المؤسسة .

-**قسم الأجور** : وهو وئسملال نع بتاور معلاـــال خادـــل سسؤملاـــة قيوـــمو ضيأـــا عباتمبـــة يقرتلاـــــتا، كوـــــكلذ عباتمـــــة سلاـــــنيقئا مـــــن خـــــلال لومحلاـــــة لوقنملاـــــة شـــــايرهـ عوـــــدد تارتموليكلا ةعوطقملا يكل ىقلتي تاولاعلا يف الأجر .

مصلحة المحاسبة :

-**قسم المحاسبة العامة** : عباتملاـــة يمويلاـــة صملـــفيرا حولاـــقد ستوـــيجل كل يلمعلاـــات المحاسبية ، معيول كذلك ىلع دادعإ ريرقت يرهشو وحل كل تايلمعلا المحاسبية .

-**قسم الخزينة** : رود اذه مسقلا هو إجراء كل تايلمعلا يلاملاـــة يروفلاـــة ثمـــل : ســـائق في ةمهم جاتحيو ىلإ ةلويس ، موقي اذه مسقلا اهريفوتب عوـــقدا مـــا كتـــنو قأـــل مـــن 5000.00 جد . موقيو اضيأ ديدستب بئارضلا ةصاخلا تافلاخملاب التي موقي بها السائقين .

مصلحة الصيانة : دعب ةحلصم قنلال يتأت ةحلصم الصيانة نم يحث يمهلأاة ، هفي تلالي تمعد ةحلصم قنلال كلذو نكمتتل نم لاغتسلاال ماكلال دراوملا ةسسؤملا نوكتتو من :

-**الورشة :** وه ناكملا يذلا متت هيف يلمعة صلاتناي كتتونو من ئرسي شروللاة مون نييكيناكيم نييئابرهكو و نيماحلا مهو نولوئسملا نع ةيلمع الصيانة .

- **المحطة :** يومت فيها يوزتد شلاتانحا بالوقود سواءء عباتة حوللتد وأ تادحولا الأيرخ وأ تانحاشلا ةدقاعتملا عم المؤسسة .

-**نزخملا :** هو ةرابع نع عدوتسم يوتحي ىلع طقع يغلارا يمجوع تاودلأا تلالي كميون اهلامعتسا يف ةنايصلا ، لاو نكمي جارخإ يأ عطق لاإ عبد سالملات مأنيي خملانزل قروة بلط ةيضمم نم فرط سيئر ةحلصم صلاتناي يومت قتميد سنةخ من هذه قيثوللة اضيأ ةحلصملا المحاسبة .

مصلحة النقل : يهو مهأ ةحلصم يف ةسسؤملا ذإ ربتعي حملارو ساسلأاي حوللتد ذإ في هذه ةحلصملا يتأت رماولأا نيقئاسلل مسقنتو إلى :

-**قسم نيرجأتسملا :** اذهو مسقلا موقي ابقتسابل مي كلا شلاتانحا خلاصاو قيوهو يقوتبع دوقع مهعم اذهو ةيطغتلا صقنلا يف الوحدة .

-**قنذال مسق قرادإ** : مهب اذهو مسقلا متهي نيقئاسلاب وكل ام قلعتي بهم .

-**قسم رئيس الفوج** : يضم تايناكمإ قيرشب قلثمتملاو في سلانيقئا و يدامة لثمتملاة في الشاحنات .

-**قسم قجمربلا** : اذه مسقلا كثير طاشنلا هو شنأط سقم في حولاقد يحث جيب نأ صتيل عيمجب تادحولا يكل متي ريضحت طخط سري سلانيقئا قيوم جمربب سمرا قنحاشلا زكارملاو يتلا فوس رمت اهيلع لاخل الرحلة .

المطلب الخامس مهامها

- ❖ نشاط نقل البضائع و تسيير ملحقاته ، سواء لحسابها الخاص أو للغير ، أيا كان طابعه وطني أو دولي ، وبمقتضى ذلك فهي تنفذ بواسطة وسائلها الخاصة أو بواسطة وسائل مستأجرة من قبلها كل عمليات نقل البضائع .
- ❖ القيام بكل العمليات المالية اللازمة لتنفيذ التزاماتها التعاقدية الناجمة عن عملية النقل"تسبيقات ، تأميناي ، تعويض قيمة البضاعة،مصاريف التخزين ومصاريف العبور .
- ❖ تحقيق لحسابها أو لحساب الغير عمليات العبور و العمليات المتصلة به .
- ❖ تطور النشاطات الملحقة"سلسلة الملحقات .

تسويق قطع الغيار و العجلات المطاطية و القطع المستهلكة .

التسمية الاجتماعية : " شركة النقل البري للبضائع و الملحقات " باختصار" لوجيترانس"

المقر الاجتماعي : حدد المقر الاجتماعي بالقبة(الجزائر) ، 44 طريق فرنان حنافي ، مع مؤسسات ثانوية ب :

ناحية الوسط

- رويبة(الجزائر) ، المنطقة الصناعية ، ص.ب242 .
- المحمدية(الجزائر) ،27شارع خطاب بن يوسف .
- الخميس ، المنطقة الصناعية لنشاط الجنوب .
- البليدة ، أولاد ايعيش ، المكان المسمى " المنطقة الصناعية " .
- البويرة ، المكان المسمى " منطقة الحطائر "
- بجاية ، إيغيل وازوق .

ناحية الشرق

- عنابة ، الشابية - سهل مجوبة ، المنطقة الصناعية .
- سطيف ، عين تبينت ، الحي الصناعي .
- سكيكدة ، منطقة الايداع حمروش حمادي .
- باتنة ، كشيدة ، المكان المسمى " المنطقة الصناعية " رقم02 .

ناحية الغرب

- وهران . السانيا. المكان المسمى " طريق السانيا " رقم 56 .
- أرزيو. المنطقة الصناعية .
- سيدي بلعباس . المنطقة الصناعية .
- بشار. المكان المسمى"طريق بشار الجديد.ص ب 270

ناحية الجنوب

- حاسي مسعود . قاعدة " ش.و.ن.ب " المكان المسمى "المنطقة الصناعية" .– ص ب رقم 121
- توقورت المنطقة الصناعية .– ص ب 40
- غرداية.بنورة.المكان المسمى " المنطقة الصناعية " ص. ب09
- المدة : حددت مدة الشركة ب 99سنة ابتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري .
- رأس المال الإجتماعي : حدد رأس المال الاجتماعي بمبلغ قدره 1.000.000دينارينقسم إلى 100 سهم .

المطلب السادس الآثــار الاقتصادية، الاجتماعية والبـيـئـيـة للنـقل

لا يمكن وضع أي خطة تنموية بعيدا عن ضمان نظام نقل في مستوى هذه الخطط لأن النقل محرك التنمية ، إذ هناك رابطة قوية ما بين مستوى تقدم المجتمع و أهمية

النقل، فمثلا الولايات المتحدة الأمريكية تنفق حوالي ربع دخلها القومي على النقل بمختلف صوره . وفي هذا الإطار يصعب الفصل ما إذا كان التقدم الاقتصادي هو السبب في خلق حاجة للنقل أم أن وجود نظام كفؤ متكامل للنقل هو الذي يحرك التطور الاقتصادي . في المقابل نجد أن حوالي 25% من التلوث الجوي سببه النقل بمختلف أنماطه .

إذن فالنقل هو قطاع اقتصادي قائم بذاته ، خدماتي في جزء منه يقدم خدمة ضرورية للمجتمع ، وهو في نفس الوقت أكثر القطاعات المسببة للاحتباس الحراري. بهذا يكون قد ضم الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة ، ويشكل رهان بالنسبة للاقتصاد ، البلاد والعالم بأسره . ويمكن تناول آثار النقل عموما على ثلاثة مستويات كما يلي :

1- الرهانات العالمية

فيما يخص قطاع النقل هناك رهانات كونية وآثار بيئية تتفاقم أكثر فأكثر ، هذه الرهانات تمس مستقبل هذا القطاع وكل الدول عليها أن تجتمع لمناقشة وإيجاد حلول لآثار تعدت التقسيمات الحدودية ، ولا تميز بين الدول الأكثر ولا الأقل تلوثا وتضم هذه الرهانات ما يلي :

1-1 تبعية النقل لموارد غير متجددة

إن العلاقة بين النقل والبترول هي علاقة قوية جدا ، فمن المهم جدا التساؤل حول مستقبل هذا المورد الطاقوي الطبيعي والغير متجدد . حيث على المستوى العالمي كان الاستهلاك التجاري للطاقة الأولية (G tep 8.3) في 1990 أما في سنة 2000 فكان

الاستهلاك 9.3 ، وبالنظر للنمو الديمغرافي والاقتصادي يُنتظر نمو نظامي من الحاجة إلى البترول يصل إلى 11.7 G tep لسنة 2010 و 14.9 لسنة 2020 .

في إطار هذه التبعية للنفط يستهلك النقل أكثر من 55% من الطاقة على المستوى العالمي ، 67% على المستوى الأوربي ويصل إلى 71% سنة 2020 . كما يشير المعهد الفرنسي للبترول (**IFP**) في دراسة له سنة 2005 أن التقديرات المختلفة للاحتياطي تقارب نحو 40 سنة من الاستهلاك حسب الوتيرة الحالية للإنتاج ، فإنتاج البترول هو إنتاج محدود بينما الطلب العالمي عليه في زيادة مستمرة .

في دراسة قام بها « **Benjamin Dessus** » مدير برنامج « **Ecotech**»

أن النمو المحتمل للاستهلاك في الدول السائرة في طريق النمو مرتفع جدا . فمثلا إذا ساوى معدل امتلاك السيارة في بلد مثل الصين المعدل الحالي للبرتغال سيؤدي إلى استهلاك طاقوي مساوي للطلب العالمي الحالي .

تبقى هذه التبعية توحي بالخطر وتهدد بنفاذ مورد طبيعي مهم ، وهو ما يفسر الميزانيات الضخمة والاهتمام البالغ للبحث عن موارد طاقوية بديلة للنفط (Carburants **Verts Véhicules électrique et hybrides**,….)

2-1 الاحتباس الحراري

قبل التعرض إلى كيفية مساهمة النقل في ارتفاع درجة حرارة الأرض من المهم أن نعرف ماذا يقصد بالاحتباس الحراري ؟

الاحتباس الحراري يمثل ظاهرة فيزيائية طبيعية تساعد على الحياة على سطح الأرض ، فالعديد من الغازات تسمى غازات الاحتباس الحراري أو الغازات الدفيئة (**GES : Gaz à Effet de Serre**) تشكل حاجز حول الأرض لكي تسمح بالإبقاء على حرارة الشمس التي تعيد الأرض إرجاعها وهو ما يعرف بالاحتباس الحراري الطبيعي (**Effet de Serre naturel**) .

خلال القرن العشرين ارتفعت درجة حرارة الأرض بـــ 0.74 °م ، هذا الرقم يمكن أن يبدو بسيط لكن النظام المناخي جد حساس ويتأثر بأقل التغيرات . يقدر العلماء أن ارتفاع متوسط الحرارة يمكن أن يصل إلى 6. 4 °م خلال المائة سنة القادمة (وهو ما يمثل فارق حرارة يساوي ما يفصلنا عن الحقبة الجليدية الأخيرة) .

نقل بمختلف أنواعه مصدر حوالي 15% من ا لانبعاثات العالمية لـــ **"GES"** ومصدر 28% من انبعاثات CO_2 كما موضح في الشكل رقم 02 . ضف إلى ذلك التطورات التي يشهدها هذا القطاع وتنامي حاجياتنا من التنقلات وزيادة الحركية (أشخاص، بضائع) .

Source : OCDE-AIE (2011), CO2 Emissions from Fuel Combustion

تبقى أن مسؤولية النقل في الاحتباس الحراري دون مستوى التقدير لأن GES ليست منبعثة فقط من فوهة محركات المركبات، ولكن هي عبارة عن دورة كاملة .

2- الآثــار الإقــلــيــمــيــة

المستوى الثاني من الرهانات يتعلق بالتلوث الإقليمي ويشمل خاصة الأوزون والأمطار الحامضية .

2-1 الأوزونيعتبر الأزون (O_3) شكل تأصلي للأوكسجين (ثلاثي الذرة) ملوث خاص ، باعتباره لا يصدر مباشرة ولكن يحول التفاعلات الفوتو كيميائية بين أكسيد الآزوت (NO) والهيدروكربونات المنشطة بأشعة الشمس .

تركيز الأزون في الجو مربوط بعدة تفاعلات كيميائية معقدة تقود إلى توازن ديناميكي بين الأوكسجين وأكسيد الآزوت (NO) وثاني أكسيد الآزوت (NO_2) ، حيث يمكن تبسيط ذلك بالمعادلتين التاليتين :

فتركيز جد ضعيف لأكسيد الآزوت لا يسمح بتكوين الآزوت ، وفي نفس الوقت تركيز عالي جدا يقود إلى تفاعلات هدم للأزون المتواجد في الجو. اختلال هذا التوازن في الجو يؤثر على الصحة العمومية، يسبب العديد من الأمراض (مثل الربو) ، يؤثر على النباتات ، العتاد ، الطبيعة (فمثلا خسائر محصول القمح الناتجة عن الأوزون في سنوات

التسعينات في فرنسا كانت بين 10 و 25%). وللنقل دور كبير في تكوين هذا الملوث ($_3O$)، لأنه في سنة 2000 كان مصدر نصف أكسيدات الآزوت الموجودة في الجو .

نفس الشيء عند الحديث عن ثقب الأوزون، إذ نجد النقل يتحمل مسؤولية كبيرة في هذا خاصة مع تطوير المبردات في السيارات ومختلف المركبات. فطبيعة الغازات المستعملة في حلقة التبريد تمكنت من المشاركة في هدم الأوزون ومن جهة أخرى نمو الحركة الجوية للطائرات يبقى له أثره حتى إن كان يبدو هذا الأثر اليوم مهملا .

2-2 الأمطار الحامضية

تنتج هذه الظاهرة بملامسة الهواء الرطب (الماء الموجود في الجو) كل من غازات ($_2SO$) و (**NOX**) ليتحولوا إلى حمض السلفوريك ($_4SO_2H$) وحمض النتريك ($_4HNO$). لهذا التفاعل الكيميائي عدة عواقب وخيمة .

- آثار محلية جد قوية وقاتلة إذا تركزت هذه الأحماض في الضباب المشكل داخل المدن، كما كان الحال سنة 1952 في لندن .

- حموضة البحيرات وقد قيست الظاهرة سنة 1968 من قبل السويدي « **S.Oden** » الذي أثبت تزايد حموضة بحيرات بلاده منذ عدة سنوات نتيجة مياه السيول القادمة من بريطانيا وأوربا الوسطى خاصة .

- هدم للغابات حيث لوحظ متأخرا منذ سنوات الثمانيات خاصة في ألمانيا .

فيما يخص النقل فلقد وضع في مقدمة مسببات هذه الظاهرة ، خاصة عند الحديث عن أحماض السولفريك والنتريك ، فالأول ناتج خاصة من النقل أما الثاني فمصدره المنشآت الصناعية أو من التدفئة التي تستعمل المحروقات أو الفحم .

3- الآثـــــــار المـــــحـــلـــيـــة : وهي تنقسم إلى ثلاثة أنواع :

1-3 التلـوث الجـوي المـحـلـي

الموضوع الذي نفكر فيه أكثر كلما تكلمنا عن الآثار البيئية للنقل هو تلوث الهواء خاصة في المدن ، هذا الموضوع له اهتمام كبير خاصة أن هذا التلوث يمثل رهان حقيقي للصحة العمومية على المدى الطويل . ينتج عن الانبعاثات الغازية للنقل ، نحصي أساسا: أكسيد الكربون (CO_2) ، أكسيد الآزوت (NO) ، ثاني أكسيد الآزوت (NO_2) ، ثاني أكسيد الكبريت (SO_2) والأوزون (O_3) ، بالإضافة إلى الجزيئات الصغيرة الصلبة الناتجة عن سير المركبة خاصة عند القيام بالكبح ، الاحتكاك بين العجلات والطريق ، عند الاحتراق الغير تام للوقود خاصة في محركات الديزل التي تطرح غبار دقيق جدا أو تلك الناتجة عن نقل مواد ملوثة . وتختلف كمية هذه الانبعاثات حسب وسيلة النقل المستعملة .

جدول رقم03: انبعاثات الغازات الدفيئة حسب الشاحنات/ السكك الحديدية/ السفن (غرام/طن حسب كلم) ((G/TK

	الشاحـــنات	السكك الحديدية	الســـفـــــن
CO	2.4 – 0.25	0.015 – 0.02	0.20 – 0.018
CO_2	451 –127	102 – 41	40 –30
HC	1.57 – 0.3	0.07 – 0.01	0.08 – 0.04
NO_x	5.65 – 1.85	1.01 – 0.2	0.58 – 0.26
SO_2	0.43 – 0.10	0.18 – 0.07	0.05 – 0.02
الجزيئات الصلبة	0.90 – 0.04	0.08 – 0.01	0.04 – 0.02
COV	1.1	0.08	0.1 – 0.04

Source : **transport de marchandises Les incidences sur l'environnement du**,
ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES, .OCDE 1997

إن معرفة تركيز هذه العناصر في الجو يكون من خلال قياس جودة الهواء خاصة في المدن التي بها أكثر من 100.000 ساكن . وقد وضعت منظمة الصحة العالمية (OMS) القيم القصوى لكل نوع من أنواع الملوثات السابقة في الجو .

إن مختلف الغازات الدفيئة ليس لها نفس الحياة في الجو، ولا نفس القدرة على الاحتباس الحراري. لذلك يستعمل **CO2-e** المكافئ ومقياس للقدرة على التسخين

الإجمالي للغازات الدفيئة لفترة مرجعية 100 سنة .

3-2 الضـــجـــيـــج

نتحسس الضجيج عبر عدة ميكانيزمات فيزيولوجية وبسيكولوجية معينة ، فعلى المستوى السمعي تتحسس الأذن البشرية للأصوات التي ما بين 20 و 16.000 هرتز ، وقد حددت الدراسات أن الصمت يكون عند حوالي 18 **db** ، الراحة المقبولة عند حوالي 35 **db** ويبدأ تحسس الضجيج بين 60 و 62 **db**، أما 70 **db** فتعتبر النقطة السوداء ، والضجيج المرتفع يكون ابتداء من 75 **db** حسب مدة التعرض لهذا الضجيج . في هذا نذكر أن الضجيج الناتج عن المترو هو 90 **db** ، الطائرة عند الإقلاع 120 **db** وعلى 60 متر .

لكن المشكل الحقيقي للضجيج يتمثل في آثاره الغير مباشرة من حيث : عوارض القلق و إفساد وقت الراحة ، إنقاص مدة النوم (مجتمع ينام جيدا يعمل جيدا) ويزيد من عدد مرات الاستيقاظ خلال فترة النوم وهو ما يمثل عموما مشاكل النوم ، بالإضافة إلى التأثير على مستوى التعليم في المدارس ومستوى الأداء في العمل . وينتج عنه حالات القلق المختلفة التي تزيد من حدة العديد من الأمراض كما أثبت العلم أن الضجيج يسبب

التأخر البسيكولوجي للأطفال ، كما لا ننسى أنه سبب ابتعاد و هروب العديد من الحيوانات.

نجد أن النقل حاضر في كل هذه السيناريوهات عندما يتعلق الأمر بالضجيج الناتج عن حركة السير والازدحام في الطرقات و على السكك الحديدية و مختلف الهياكل القاعدية و كذلك لحدة الأصوات الناتجة عن اتصال العجلات بالطريق ابتداء من سرعة تفوق 40–50 كلم/سا ، ولا ننسى الضجيج الناتج عن الأشغال وشق الطرقات وإنشاء الهياكل القاعدية للنقل .

3-3 حوادث المرور

تشكل حوادث المرور رهانا كبيرا للنقل البري ، حيث تولي له السلطات العمومية الكثير من الاهتمام وتعد السيارة الوسيلة الأكثر خطرا إذ أن خطر الحوادث في السيارة أعلى منه في النقل العمومي ، 24 مرة أكثر من الطائرة و34 في حالة القطار .

فحسب إحصائيات (OMS) حوادث الطرقات تحصد أكثر من 1.2 مليون قتيل سنويا، ومن 20 إلى 50 مليون جريح أو معوق . وتعد حوادث الطرقات أول أسباب الموت المبكر في العالم للفئة العمرية ما بين 15–44 سنة (الثاني في البلدان ذات الدخل الضعيف أو المتوسط) . فهي تزيد من الفقر في البلدان ذات الدخل الضعيف أو المتوسط ، إذ 90% من الضحايا في هذه البلدان هم من الفئة المنتجة . كذلك فإن حوادث المرور تتوزع بطريقة غير عادلة ، ففي إفريقيا القارة الأقل من حيث نسبة امتلاك السيارة تمثل

الأكبر في العالم من حيث معدلات الضحايا لكل 100.000 ساكن (36 بالنسبة للرجال و17 بالنسبة للنساء) مقابل 31 و11 للمعدل العالمي و21 و7 في أوربا.

في الجزائر 60% من الضحايا هم أقل من 30 سنة وبين 30- 33% من الضحايا هم من المشاة، إذ تقدر تكلفة القتيل 5.65 مليون دج و الجريح بـــ 0.17 مليون دج .

4-3 استـهـلاك الحـيـز المـكانـي

يعتبر استهلاك الحيز المكاني وجها آخر للأثر البيئي للنقل ويتعلق بالمكان الذي تشغله وسائل النقل والهياكل القاعدية ، فوسائل النقل " خاصة السيارة " تشغل حيزا سواء عند تحركها أو عند توقفها ، إذ أن السيارة لا تتحرك سوى 5% فقط من الوقت ، أي أن التوقف هو الذي يستهلك المكان أكثر .

أما الهياكل القاعدية للنقل من طرقات ومحطات سكك الحديد ومرآب ، زيادة على استهلاكها للمكان تتميز بأثرها المهدم للبيئة فهي تعتبر تدخل غير محبب على المناظر الطبيعية بالإضافة إلى آثار القطع التي تؤثر على طريقة عيش الأفراد ، وبذكر الطبيعة والغابات لا ننسى الحيوانات التي تفر من الأماكن التي تشق بها الطرقات أو السكك الحديدية . أما عند تخصيص الحديث عن الوسط الحضري فالأماكن المخصصة للهياكل القاعدية للنقل خاصة المواقف والمرائب وسط المدينة كان يمكن أن تخصص للمساكن و

الإقامات .

في هذا السياق يمكن الإشارة إلى الآثار البيئية للمشروع الضخم الساري انجازه بالجزائر اليوم (طريق شرق–غرب) الرابط بين عنابة وتلمسان على طول 1216 كلم، والأضرار التي أحلقها بالثروة الغابية والحيوانية خاصة بشرق البلاد .

المطلب السابع قياس انـــبـــعاثات الغازات الدفيـــئة (GES) لمؤسسة SNTR – ســـطيـــف–

إن قياس إنبعاثات **GES** أمر ضروري للمؤسسة لفهم مصدر هذه الانبعاثات ، ومن ثم تحديد الإجراءات اللازمة لتخفيضها وضمان متابعة وتقييم فعالية الإجراءات المتخذة .

1- لمـاذا الـقـيـاس ؟

يتم القياس للأسباب التالية كما يلي :

1-1 الـفـرص Opportunités

- **تخفيض التكاليف :** إن تخفيض انبعاثات ***GES*** يكون نتاج عقلنة التدفقات وبالتالي تخفيض التكاليف (تكاليف النقل، استهلاك الطاقة،....) .
- **أسواق/منتجات وخدمات جديدة :** دمج واستباق توقعات المؤسسة فيما يتعلق باستهلاك الطاقة وانبعاثات **GES** تعتبر مصدرا مهما للإبداع .

- **تعبئة الموظفين** : من خلال تطوير جاذبية، دافع وولاء الموظفين نحو الالتزام المسؤول في المساهمة في تخفيض الانبعاثات .
- **العلامة التجارية :** تعزيز العلامة التجارية للمؤسسة يكون من خلال التزامها بالمعايير الـــبيئيـــة .

2-1 المـــخـــاطـــر *Risques*

- **الامتثال التنظيمي** : عدم قدرة المؤسسة على إثبات حسن النية في تطبيق التنظيمات والتشريعات البيئية بأدلة معنوية وملموسة يعتبر خطر حقيقي للمؤسسة .
- **الجوانب التشغيلية/الماليـــة :** بالنسبة للخطر التشغيلي يتمثل بعدم القدرة على شرح مدى معرفة الآثار الخارجية ، تنفيذ العمليات والأدوات المستعملة في التحكم في المخاطر، أما الخطر المالي يتمثل في أخذ خيارات خاطئة قد تؤدي في المستقبل إلى تدمير القيمة وهذا بسبب تقييم خاطئ أو غير كاف لكمية الانبعاثات ،
- **خطر العلامة التجارية** : يكون من خلال الوقوع في تناقضات بين الالتزامات والتطورات الحساسة على المستوى المحلي ، الجهوي والعالمي .
- **خطر المقارنة** : وهو أن يكون هناك تفاوت كبير للمؤسسة نسبة لتجارب

المؤسسات الرائدة أو الأقاليم .

2- أداة الـــقـــيـــاس *EcoTansIT Worl*

تسعى العديد من المؤسسات لتحديد وقياس آثار النقل بمختلف أنماطه بهدف العمل على تخفيضها . ولأجل هذ ا ، معهد البحوث في الطاقة والبيئة (**IFEU**) et ***Heidelberg*** والمؤسسة الاستشارية في تسيير السكك الحديدية ***GmbH*** (***RMCon***) طورا الأداة **EcoTransIT** التي تحدد كمية الانبعاثات المتعلقة بنقل السلع

EcoTransIT يقيس الآثار البيئية لنقل البضائع من حيث استهلاك المباشر للطاقة و انبعاثات الغازات الدفيئة المتعلقة بالنقل ، ويغطي القياس أيضا الاستهلاك والانبعاثات الغير مباشرة المرتبطة بإنتاج ، نقل وتوزيع الطاقة ، العمليات اللازمة لإنشاء وتسليم المركبات .

هناك العديد من العوامل التي تحدد حجم الآثار البيئية لنقل السلع، والتي أخذت في الحسبان عند تصميم **EcoTransIT** وهي :

- نمط النقل ونوع المركبة .
- نوع قاطرات الجر .
- شبكة النقل .
- حمولة المركبة .
- الاستعمال الأولي للطاقة .

- كثافة السلع المنقولة .

- خصوصيات النقل الدولي للبضائع .

كما يمكن إجراء المقارنة بين الاستهلاك الطاقوي وانبعاثات **GES** حسب مختلف أنماط النقل (النقل عبر الطرقات ، السكك الحديدية ، النقل البحري و الجوي) .

خلافا لمعظم الحسابات البيئية التي تركز فقط على انبعاثات CO_2 فإن **EcoTransIT** يحدد استهلاك الطاقة بالإضافة إلى الغازات الدفيئة، و ذلك كما يلي :

- **استهلاك الطاقة الأولية :**
- **جدول رقم04: المؤشرات البيئية حسب *EcoTransIT***

	المؤشرات البيئية	**الآثار البيئية**
PEC	استهلاك الطاقة الأولية	مؤشر أساسي لاستهلاك المواد الأولية
CO2	إنبعاثات غاز الكربون	المؤشر الرئيسي للاحتباس الحراري
CO2e	إنبعاثات الغازات الدفيئة (غاز الكربون المكافئ) $O_2N*298+_4CH*25 + _2e = CO_2CO$	غازات دفيئة أخرى
NOX	إنبعاثات أكسيد الآزوت	تشكيل الأوزون على علو منخفض والصيف الضباب الدخاني.
SO2	إنبعاثات ثاني أكسيد الكبريت	استنزاف الغابات وتحمض التربة والمياه الجوفية، كما يمكن أن يسبب الأمراض التنفسية.
NMHC	الهيدروكربونات	تشكيل الأوزون على علو منخفض وحدوث الصيف الضباب الدخاني.
PM10	الغبار والجسيمات الناتجة عن المركبات.	خطيرة جدا على صحة الإنسان

Source: http://www.ecotransit.org/

3- أسباب اختيار أداة القياس ومؤسسة SNTR

هناك العديد من أدوات قياس انبعاثات **GES** المتعلقة بالنقل ، ولكن وقع اختيارنا على الأداة **EcoTransIT** للعديد من الأسباب تتمثل فـــي :

- **أداة معيارية:** يمكن استعمال **EcoTransIT** في مختلف أنحاء العالم، عكس الحاسبات الأخرى فهي محدودة الاستعمال في بعض الدول .

- **قابلية المقارنة :** يمكن مقارنة انبعاثات ***GES*** المتعلقة بنقل البضائع حسب مختلف أنماط النقل (طرقات، سكك حديدية، بري وبحري) .

- **مجانية وسهولة الاستعمال :** ***EcoTransIT*** متوفر على شبكة الانترنيت مجانا وبـــ 8 لغات مختلفة ، كذلك سهل الاستعمال ولا يحتاج إلا معلومات كثيرة ومعقدة .

- **جائزة الإبداع اللوجستي 2011** : حاصل على جائزة الإبداع اللوجستي عن فئة "**أفضل إبداع في النقل واللوجستيك من وجهة نظر التنمية المستدامة** " .

أما سبب اختيار مؤسسة **SNTR** يرجع إلى كونها متعامل تاريخي في مجال نقل السلع في الجزائر ولها شبكة فروع موزعة على كامل التراب الوطني .

4- انبعاثات GES لمؤسسة SNTR سطيف خلال شهر جويلية 2012

لقد تم في قياسنا لانبعاثات ***GES*** لمؤسسة **SNTR** سطيف بالاعتماد على

معلومات شهر جويلية 2012 والتي تتمثل في :

- كمية البضاعة المنقولة : تقدر بـــ 2 356.5 طن ،
- نوع البضاعة : تختلف حسب زبائن المؤسسة فتتنوع بين بضائع كثيفة، متوسطة الكثافة وخفيفة مثل : مركبات رونو ، الوقود ، الاسمنت ، الملح ...الخ .
- مكان التحميل : يختلف حسب الزبائن و السلع المنقولة فنجد : أرزيو ، بليدة ، جيجل، أدرار، عنابة ، عين توتة ، سطيف ، خنشلة ....الخ .

الوجهة مكان التفريغ كذلك متعددة مثل : الجزائر العاصمة ، وهران ، تلمسان ، تمنراست ، الأغواط ، ورقلة ، جنات ، تيبازة ، سوق أهراس ، عين صالح...الخ .

ثالثا : الحلول الممكنة لمؤسسة SNTR للتخفيض من انبعاثات GES

يجب على المؤسسة إدراك أهمية القياس واتخاذ الأفعال (**Les actions**) اللازمة لتخفيض انبعاثات **GES** وفقا للموارد المتاحة لديها ، وذلك من خلال العديد الحلول سواء كانت تنظيمية أو تكنولوجيا .

فيما يلي عرض لأهم الحلول الممكنة على المستوى العام ومن ثم بعض الحلول لمؤسسة **SNTR.**

1- الحلول على المستوى العام

1-1 التكنولوجيا

كما ساعدت التكنولوجيا في تطور وسائل النقل وزيادة التلوث، فهي تتجه اليوم أكثر

فأكثر لإيجاد حلول مناسبة للحد من التلوث الناتج عن وسائل النقل، الهياكل القاعدية وحتى المستعملين أنفسهم ومثال ذلك نذكر :

أ- الوقود الحيوي والم ـــــــــــــــــحركات الجديدة : الوقود الحيوي **(Biocarburant)** يتكون أساسا من الإيثانول ذو مصدر نباتي (الذرى مثلا)، والذي يتميز بكون CO_2 الصادر عنه متوازن في جزء منه مع CO_2 الموجود في الجو الذي تطرحه النباتات خلال نموها . كذلك استهلاك 01 لتر من هذا الوقود يؤدي إلى تخفيض 75% من انبعاثات GES مقارنة باستهلاك نفس الكمية من وقود المحروقات (مع العلم أن كل المحركات الجديدة تقبل حتى 10% من الإيثانول). بالإضافة إلى استعمال **(Gaze de pétrole) (GPL)** الذي يعتبر أقل طرحا لأكسيد الآزوت و (Gaze Naturel Véhicule) الذي يستعمل خاصة من قبل حافلات النقل الحضري .

نجد في سنة 2009 الانتاج العالمي من الوقود الحيوي من الجيل الأول بلغ 73 مليون طن ***(Mtep 52)*** ما يمثل 4.5% من الاستهلاك العالمي للنفط الذي بلغ ***1.7 Milliards Tep*** من نفس السنة .

ب- المـــركبات: فيما يخص السيارات فقد طورت عدة طرق في مسيرة البحث عن السيارة النظيفة ومن بين هذه الطرق :

-استعمال المصفاة التي تحتفظ بالغازات باستثناء Co_2 ، تطوير السيارات

التي تعمل بالكهرباء مما يعني طرح أقل لـــ CO_2 ، لكن يعاب على هذا النوع من السيارات سرعتها وضرورة التوقف لإعادة شحن البطارية للسيارات الهجينة تعمل بالوقود والبطارية في آن واحد لكنها تبقى غالية الثمن مما يعني قلة اقتنائها .

-السيارات بالطاقة النووية ولكنها ملوثة أيضا ، كذلك من المخطر توفير الطاقة النووية للجميع .

وتبقى الأبحاث جاريـــة في هذا المجال إذ يعول كثيرا على الطاقـــــــــــــــــة الشمسية والماء في هـــــــــــــــذا المجـــــــــــــــــال .

ج- تحسين الهياكل القاعدية : مما لاشك فيه أن تخفيض التلوث يمر أيضا عبر تحسين الهياكل القاعدية البرية وتسهيل تدفق حركة المرور . ولقد تطورت حاليا هياكل قاعدية يحتوي الاسمنت فيها على ثاني أكسيد التيتان الذي يتفاعل مع أشعة الشمس أو الإنارة الاصطناعية ويحول إلى ثاني أكسيد الآزوت إلى نترات بقيمة أقل من عتبة التلوث . فالهدف هو جعل الطريق أقل تلويثا، لكن يبقى العيب الوحيد هنا هو كلفة هذا الطريق .

د- نظام النقل الذكـــي

يقصد بـــ (ITS) بالإنجليزية أو (STI) بالفرنسية تطبيق مختلف تكنولوجيات الإعلام

والاتصال في النقل ، بهدف :

- المساعدة في قيادة المركبات وتحديد المواقع خاصة استعمال نظام تحديد المواقع الجغرافية GPS .
- تسيير حركة المرور وتسهيل انسياب تدفقات الحركة المرورية بالتحكم في الإشارات الضوئية المرورية .
- إدارة السلامة المرورية عن طريق إرسال معلومات لمستعملي الطريق مثلا حول الأحوال الجوية كالضباب .

وقد أوضحت الممارسات والدراسات أن مستقبل النقل هم في التطبيق الجيد لهذه التقنيات، ومن أهم فوائد تطبيق نظام النقل الذكي هي :

- **السلامة المرورية** : وهو أهم ما يهدف إليه **ITS** ، بحيث ساعدت النظم التي طورت لقيادة المركبات مثل الحفاظ على خط السير ، تفادي التصادمات ، متابعة يقظة للسائق والتوضيح في مجال الرؤية للتقليل من أخطاء القيادة الناجمة عن إجهاد السائقين . كما ساعدت نظم الإغاثة اللحظية في حالة الحوادث والإعلام في حالة التقلبات الجوية من زيادة متطلبات السلامة والأمن .

- **النواحي البيئية** : وتكون نتيجة الوفورات الناتجة عن الحد من المسير غير اللازم للمركبة ، وبالتالي إنقاص حجم الوقود المستهلك والحد من انبعاثات الغازات المختلفة

وعلى رأسها ثاني أكسيد الكربون ، وهذا بـــخدمات نظم المعلومات المرورية وتوجيه المركبات بما يوضح للسائق أفضل الطرق للوصول إلى نقطة الهدف بعيدا عن المسارات التي ترتفع بها الحركة المرورية .

- **توفير الوقت** : بتطبيق **ITS** ينتج لنا مزايا كثيرة من ناحية الوقت سواء لقائدي المركبات أو مستخدمي وسائل النقل العمومي ، حيث يستطيع المسافر برمجة وتخطيط كافة خطوات رحلته مما يعني اختصار الوقت .

1-2 القـــوانـــيـــن الدولـــيـــة والـــرســـوم المـــحـــلـيـــة

بين الأهمية الكبرى لقطاع النقل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من جهة ، وتداعياته البيئية من جهة أخرى . تنصب معظم اللقاءات الدولية لإدماج النقل في التنمية المستدامة ، إذ تسن مختلف التنظيمات للحد من التلوث البيئي واستنزاف الثروات الطبيعية ومن بينها تلك التي اقترحتها الولايات المتحدة الأمريكية الملوث الأول في العالم في إطار مؤتمر (**KOYOTO**) وهي ما يسمى بـــرخص التلويث المباعة (**Les permis d'émissions négociables**) والتي تطبيقها في النقل يقتضي :

- تحديد كمية من الانبعاثات التي يمكن أن تطرح في زمن معطى ومنطقة معينة .
- تحديد كمية معينة من الاستنزاف والاستغلال للموارد الطبيعية في وقت محدد بغرض السماح للطبيعة بتجديد مواردها بالنسبة للموارد المتجددة والبحث عن موارد بديلة فيما

يخص الموارد الغير متجددة .

هذا على المستوى الدولي أما فيما يتعلق بالمستوى المحلي فنجد السياسات التي تترجم في شكل ضرائب أو دعم لتوجه الطلب على النقل ، إذ تدعم مختلف حكومات الدول النقل الجماعي وتحسن من صورته، وفي المقابل تفرض ضرائب ورسوم على شراء واستغلال السيارات الخاصة، الوقود، المرافق داخل المدن ،...الخ . وهي كلها رسوم متعددة الأهداف ، فلا يمكن أن نجد رسم ذو هدف بيئي محض بل يجب أن يكون متناسق مع الميزانية والعدالة الاجتماعية .

- الحلول بالنسبة لمؤسسة SNTR

– الصيانة الدورية للمركبات وخاصة مراقبة استهلاك الوقود .

– عند اقتناء مركبات جديدة ، الحرص على أن تكون مزودة بالتكنولوجيات الجديدة كتلك التي تستخدم أنواع الوقود البديل أو العجلات المبتكرة الأقل تلويثا .

– تكوين السائقين خاصة فيما يتعلق بتصرفاتهم وسلوكياتهم ، التركيز على احترام السرعات المحددة قانونيا ، احترام كل التنظيمات المتعلقة بالقيادة وأوقات الراحة ، فتكون النتيجة " سائق أكثر أمنا وربحا " .

– مكافأة السائقين الأكثر اقتصادا في الوقود مثلا : منحهم أحسن المركبات (الأكثر حداثة) أو مكافئات مالية .

– إعداد نظام معلومات شامل يعمل على تسجيل استهلاك الوقود لكل رحلة وكل سائق ، المسافة الفعلية المقطوعة ، الوزن الإجمالي للمركبة فارغة/ مملوءة ، وزن كل حمولة ، نوع البضاعة .

– الحوار مع الزبائن ، الموردين ، مؤسسات النقل واللوجستيك الأخرى ، مؤسسات السكك الحديدية ، مؤسسات النقل المتعدد الوسائط بغية معرفة إذا كان هناك عروض نقل ممكنة وملائمة للمؤسسة مقارنة بالتكاليف الحالية للنقل .

– تجربة النقل بالسكك الحديدية كلما أمكن ذلك للرحلات التي تفوق 200 كلم ، لتفادي الطرقات المزدحمة والنقاط السوداء في ضواحي المدن وتخفيض عدد الرحلات . كذلك إقامة شراكة مع مؤسسات لديها نشاطات النقل لنقاط انطلاق ووصول متقاربة لإمكانية حجز قاطرات كاملة .

– قبل إقامة أي موقع جديد للمؤسسة أو أنظمة جديدة ، يجب التأكد أن الأولى قريبة من الهياكل القاعدية الحديدية والبرية وبأن الثانية تكامل هذه الصيغ ، أي أن إستراتيجية تجارية جديدة يجب أن تسمح ببعض المرونة في اختيار الصيغة المستقبلية للنقل .

– مراقبة أداء المركبات التي تستعملها الشركة ، عددها أو عدد المركبات/الكيلومتر ***VK*** هل زاد بطريقة أسرع من الكمية الموزعة أو من الربح بعد البيع؟ إذ كان هذا هو الحال يجب إيجاد شرح وأداة لتخفيض عدد المركبات أو عدد ***V.K***،

– استعمال برمجيات تسمح بتنظيم التوزيع اليومي بطريقة عقلانية، كذلك استشارة السائقين والزبائن في هذا لتقديم الاقتراحات. حيث أن استعمال البرمجيات يعطي نتيجة أحسن إذا تزاوجت مع استشارة الأطراف المعنية في الأنظمة اليومية للمؤسسة .

– تبني نظام تسييري للنقل يعتمد على التوزيع النجمي للتقليل من عدد الرحلات وتعظيم حمولاتها .

– استشارة الزبائن والفاعلين في سلسلة اللوجستيك لمعرفة هل من الممكن تخفيض عدد الشاحنات داخل المدينة . من خلال تفريغ البضائع بمستودعات بضواحي المدينة وتتم عملية التسليم فيما بعد عن طريق شاحنات أقل حجما و تلويثا وفي أوقات تنقص فيها حركة المرور .

– جمع الطلبيات عند عملية التوزيع لعدد من الزبائن في قطاع جغرافي صغير وذلك لتخفيض عدد **V.K** .

– عقد شراكة مع مؤسسات تقوم بالتوزيع داخل المدينة مثل: بائع بالجملة ، مركز البريد بحيث تكامل طلبيات المؤسسة مع دورياتها .

رابعا: تجارب رائدة في مجال نقل السلع

إن الطابع المهني للنقل يتضمن إيجاد حلول إبداعية للمشاكل البيئية التي تسبب بها ، ففي أوربا نجد العديد من المؤسسات سجلت تقدما كبيرا فيما يخص الأداء البيئي بشكل

حقق لها مزايا تنافسية وتجارية . فتم وضع برامج إبتكارية تهدف إلى الاقتصاد في الوقود لأن هذا يسمح لها بتخفيض التكاليف، كذلك الشراكة مع السلطات المحلية لتخفيض عدد الشاحنات داخل المدينة مع القدرة على الاستجابة لطلبات الزبائن بفعالية اقتصادية .

فيما يلي يتم عرض 05 طرق إبداعية في مجال تخفيض انبعاثات **GES** لنقل السلع ، واهم التجارب الرائدة لمؤسسات أوربية في كل طريقة :

الطريقة01: الإنقاص من تأثير كل صيغة نقل بفضل التطور التكنولوجي

– في المملكة البرطانية نجد مؤسسة **TNT** أجرت تعديلات على محركات مركباتها بلغت تكلفتها 3000 **GBP** للمركبة الواحدة . هذا ما أدى إلى زيادة الاقتصاد في الوقود بـــــــــــــ 3500***GBP*** للمركبة الواحدة/السنة/ لمسافة مقطوعة تفوق 100.000 كلم (السنة المرجعية لسعر الوقود 1991) ، تشغل **TNT** 370 مركبة من هذا النوع من إجمالي 2669 مركبة تجارية .

– المؤسسة اللوجستية الألمانية **DKS** تملك شاحنتين من نوع **Benz Mercedes** 1117 ثنائية التشغيل بالديزال أوالكهرباء . وهي مناسبة للتوزيع وإيصال السلع في المناطق الحضرية لأنها أقل ضجيجا وتلويثا ، ولديها قدرة شحن تقدر بـــ 11 طن ، سرعة قصوى 30كلم/سا وذاتية 50 كلم/سا في الصيغة الكهربائية .

– المجموعة الفرنسية للبيع بالمراسلة تقوم بإرسال السلع إلى مستودعات التوزيع الواقعة

في المناطق الحضرية بواسطة شاحنات الديزال العادية ، واستعمال الشاحنات الكهربائية من المستودع إلى المستهلك النهائي وذلك بالتعاون مع **ADEME** .

الطريقة 02: تكوين السائقين بغية تحسين تصرفاتهم وسلوكياتهم

– منظمة أصحاب العمل للنقل واللوجستيك "***EVO***"في هولندا تقوم بتقديم دروس وبرامج لتكوين و تعليم السائقين سياقة أكثر اقتصادا ، كذلك تقوم مؤسسة مرسيدس لصناعة السيارات بتقديم دروس مماثلة هذا ما أدى إلى تخفيض استهلاكها للوقود من 5 إلى 10% .

– المؤسسة البريطانية ***B*lagden Packaging L*td*** قامت بإنقاص استهلاكها للوقود إلى 18% بفضل وضع تدابير أخرى مثل منح علاوات (مكافئات) لسياقة اقتصادية لتحفيز السائقين على السياقة الصحيحة ، وذلك بإيقاف المحرك عند الموقف ، تفادي الإسراع المفاجئ مما يؤدي إلى التقليل من عدد الحوادث وزيادة عمر المركبة وانخفاض مصاريف الصيانة والتصليح والتأمين .

– في شركة **Groupe Lane** الهولندية نجد كل السائقين يأخذون دروسا في "أحسن التطبيقات " فيما يتعلق بقيادة المركبات ، فاشترطت هذه الشركة تخفيض سرعة مركباتها إلى 56 ميل/سا قبل أن يشترط القانون ذلك . هذا ما جعلها تقتصد بـــ 10% من نفقات الوقود .

الطريقة 03: تحويل نشاط النقل إلى صيغ أكثر ملائمة للبيئة

- المؤسسة الألمانية **Deutshland Suchard Jacobs Kraft** تستعمل السكك الحديدية لنقل موادها الأولية . فالنقل السككي يعادل 4300 رحلة لمسافة طويلة أي 7200 تسليم محلي كان يتم سابقا عبر الشاحنات ، وهو ما نتج عنه اقتصاد في الطاقة بقيمة 40% .

- ***BASF*** شركة ألمانية للصناعات الكيمائية ، تستعمل النقل النهري لأكثر من 70% من *تموينها* و27% لتوزيع منتجاتها .

- **IKEA** المنتج السويدي للأثاث و الأواني ، تتمثل سياسته في استعمال النقل النهري أكثر ما يمكن لمسافات تفوق 200 كلم ، التنسيق بين النقل البري و النهري و كذلك عقد شراكات مع شركات أخرى التي هي بحاجة إلى استعمال النقل السككي لتتقاسم معها قطار كامل أو عدد من القاطرات ، و هذا ما قامت به عندما أرادت نقل منتجاتها من إيطاليا إلى اسبانيا حيث قامت بنشر إعلانات في الجرائد الايطالية للبحث عن شركاء في هذا المسار.

- المؤسسة الألمانية للصناعات الكيميائية ***Henkel*** أعادت تنظيم نظامها الإنتاجي لتستفيد من ايجابيات السكك الحديدية ، هذا التنظيم الجديد للتوزيع سمح بإلغاء 22000 رحلة برية في السنة عوضت بـــ 13500 رحلة عبر السكك الحديدية ، وجعل المسافة المقطوعة لكل مركبة 300 كلم في المتوسط .

الطريقة 04: تخفيض عدد المركبات ، مركبة – كيلومتر، طن– كيلومتر

– قامت كل من وزارة النقل ، البيئة والاقتصاد الهولندية ، منظمة أصحاب العمل للنقل واللوجستيك "***EVO***" ومنظمة النقل البري **Transactie** بوضع أداة تسييرية قابلة للتطبيق في المؤسسات الإنتاجية واللوجستية تسمح بتخفيض ما بين 10–15% المركبات في الطرقات ، التلوث والتكاليف .

– قلصت السلسلة ASDA عدد توزيعاتها اليومية لمحلاتها من 60 إلى 03 ، و ذلك بتجميع الكميات القليلة للبضائع بتشكيل حجم كبير. و بالمثل ، البائع بالتجزئة السويدي **KF** و شركة **BTL** جمعت حمولاتها لتقلص من عدد مركبة – كيلومتر فقاموا بفتح مركز شحن مختلط في مدينة **Malmö** أين تجمع البضائع المرسلة من 25 موردا لترسل نحو المستودعات الإقليمية . بواسطة هذه الطريقة تم تخفيض 75% من عدد التوزيع اليومي للمساحات الكبرى .

الطريقة 05: اللوجستيك الحضري

قامت مؤسسات لوجستية في ألمانيا بعقد شراكة تسمح بتقليص عدد الشاحنات في الطريق وتحسين البيئة الحضرية ، هذه الشراكة المسماة **Logistik City** المتواجدة في عدة مدن ألمانية. فمثلا في مدينة **Fribourg** نجد شراكة تجمع بين 12 مؤسسة ، ثلاثة منها تضع بضائعها التي تسلمها لمراكز المدينة في محلات المؤسسة الرابعة التي مهمتها توزيع البضائع في هذه المنطقة (وسط المدينة) ، أما المجموعة الثانية المتكونة من 05

شركاء تضع بضائعها في مستودع قريب من مركز المدينة ، حيث تقوم **Logistik City** بتوصيلها إلى الزبائن. فيما يخص المجموعة الثالثة تضم موردي خدمات فقط، بهذا تشكل هذه الشراكة سلسلة توصيل البضائع إلى الوجهة النهائية لها .

بفضل هذا النظام انتقل وقت الرحلة الإجمالي من 566 ساعة إلى 168 ساعة في الشهر، عدد المسافات المقطوعة شهريا من قبل الشاحنات انخفض من 440 إلى 295 كلم وانتقل وقتهم داخل المدينة من 612 إلى 317 ساعة شهريا ، في المقابل لم يتغير كل من عدد الزبائن ولا الكميات المنقولة .

ينقسم العلماء الإيكولوجيون إلى فئتين ، قسم متشائم وآخر متفائل . الفئة الأولى هي التي ترى أن تتطور البشرية سيؤدي بها شيئا فشيئا إلى القضاء على كوكبنا ، نظرا للاستنزاف بوتيرة سريعة شريان الأرض وتداعيات التطور من احتباس حراري وغيرها من الكوارث الطبيعية التي تسبب بها الإنسان .

أما الفئة الثانية فهم المتفائلون الذين يرون بأن مجهودات الإنسان وبحوثه العلمية ستؤدي به إلى إيجاد الحلول في كل ما تسبب به من ضرر ، و أنه سيدرك ويصحح أخطاءه عن طريق اكتشاف تكنولوجيات خضراء ، طاقات بديلة وتغيير نمط المعيشة إلى نمط أكثر مراعاة لبيئتنا .

وبما أن وظيفتنا هي البحث العلمي فنرى أنه من الواجب الوقوف في صف

المجموعة المتفائلة ، و البحث عن حلول تنظيمية أكثر عقلنة للأنشطة اليومية لمؤسساتنا ، و بما أن النقل (بنوعيه : نقل المسافرين أو البضائع) يعتبر من الأنشطة الغير صديقة للبيئة ، إلا أنه يبدو أكثر من وقت مضى يشق طريقه نحو مستقبل أخضر. حيث طبقت مؤسسات رائدة تقنيات ووسائل مكنتها من حماية أكثر للبيئة وفعالية اقتصادية في آن واحد، وهذا ما حاولنا إبرازه من خلال هذه المداخلة بقياس انبعاثات **GES** للمؤسسة الوطنية للنقل البري **SNTR** ، وانطلاقا من عدم كفاءتها البيئية من منظور: ***Retour à vide*** ، عدم البحث عن حلول بيئية ، عدم الاستثمار في المجال البيئي .

أردنا وضع جملة من الحلول الطموحة وقابلة للتطبيق على مستواها ، مساهمة منا في رؤية مستقبلية خضراء لمؤسساتنا المحلية .

المبحث الثاني الدراسة الميدانية

لكون النظام المحاسبي المالي الذي جاءت به الجزائر كمشروع جديد يوافق معايير المحاسبة الدولية والذي انتهجته الجزائر في سبيل الإصلاحات الاقتصادية و المالية ، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع ، قمنا بإعداد مقابلة مباشرة مع محاسبة الشركة ، وذلك لمعرفة وجهة نظرهم حول دور النظام

المحاسبي المالي في تدعيم عملية اتخاذ القرار .

سنتناول في هذا المبحث الدراسة الميدانية لمعرفة مدى دور النظام المحاسبي المالي في دعمه لعملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية .

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بإعداد مجموعة من الأسئلة تتضمن محاورها دور النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية ، وأثر الكشوف المالية على عملية اتخاذ القرار.

فلقد لجأنا إلى آراء المختصين في هذا المجال والذين لهم خبرة في ميدان المحاسبة ولهم علاقة مباشرة بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ونقصد بهم محاسبة الشركة التي لها خبرة 35 سنة في ميدان المحاسبة ، ومن الأوائل التي شهدت على دخول تطبيق هذا النظام في المؤسسة ، ثم قمنا بإتباع الخطواط اللازمة والمناسبة لإتمام الدراسة ، و نتناول في هذا المبحث المطالب التالية :

-المطلب الأول : عينة الدراسة

-المطلب الثاني : حدود الدراسة

-المطلب الثالث : أدوات الدراسة

-المطلب الرابع : استمارة المقابلة

-المطلب الخامس : توجيه استمارة المقابلة إلى أفراد العينة

-المطلب السادس : هيكل المقابلة

المطلب الأول عينة الدراسة

بالنسبة لتحديد مجتمع الدراسة الميدانية لمعدي الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر .

و يمكن تصنيف هذا المجتمع إلى :

-فئة المحاسبين .

لقد تم القيام بطرح الأسئلة في شكل مقابلة على مستوى محاسبة الشركة .

جدول رقم 5 : يبين الإحصائيات الخاصة بالأسئلة المطروحة

البيان	العدد	النسبة
عدد الأسئلة المطروحة	**15**	**100 %**
عدد الأجوبة المتلقات	**15**	**100 %**

عدد الأسئلة المتحفظ عنها	0	0
المجموع	15	100 %

المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثاني : حدود الدراسة

-**الحدود المكانية :** نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة آراء المحاسبين على مستوى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر وبالتالي تتمثل حدود الدراسة المكانية في الجزائر ، وبالتحديد ولاية عنابة .

-**الحدود الزمنية :** تتمثل الحدود الزمنية للدراسة الميدانية في الفترة بين وقت القيام بطرح الأسئلة حتى تاريخ الإنتهاء و الوصول إلى الأجوبة (شهر ماي).

المطلب الثالث أدوات الدراسة

لقد اعتمدت في دراسة البحث على المقابلة التي على أسلوب التحري المباشر الذي يستهدف الحصول على قدر معين من المعلومات عن الظاهرة المدروسة كما هو الحال في دراستنا ، و هذا لكي نحاول معرفة ما مدى إمكانية تطابق وجهات نظر العينة التي اخترناها لدراستنا مع مجتمع الدراسة .

المطلب الرابع أسئلة المقابلة

في هذه المرحلة حاولنا القيام بمجموعة من الأسئلة التي تخص موضوع بحثنا

بصفة بسيطة ومفهومة وغير معقدة وذلك لكي يسهل على المستجوبة و هي محاسبة الشركة المراد استجوابها ، والتي بدورها يجب أن تكون على علم ومعرفة واسعة حول موضوع دراستنا ، حيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على أسئلة بحثنا ، وعليه لقد قمنا بالاستعانة بالمراجع المختلفة التي تخص موضوع البحث والتي قد تناولت من قبل مواضيع حول النظام المحاسبي المالي لإعداد هذه الأسئلة ، وهذا من أجل شمول كل جوانب الأسئلة المطروحة للوصول إلى الإجابة المرجوة وقبولها لدى عينة الدراسة .

المطلب الخامس توجيه أسئلة المقابلة إلى أفراد العينة

من خلال هذه المرحلة تم إعداد أسئلة المقابلة واعتمدنا على المقابلة الشخصية المباشرة مع محاسبة الشركة ، كما استعجلت الرد في أقرب وقت ممكن .

المطلب السادس هيكل المقابلة

تضمنت المقابلة خمسة عشرة سؤالا ، تمثلت في محورين رئيسين ، ولقد تمت صياغة الأسئلة وفق نوع الأسئلة المفتوحة من خلال توجيه أسئلة واسعة و غير محددة إلى المفحوص ، و هذا بغية الوصول إلى الآراء المستجوبة حول المحاور المحددة .

ويمكن عرض المحاور الرئيسية الخاصة بالدراسة كما يلي :

-**المحور الأول :** عبارة عن 3 أسئلة خاصة بدور النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

-**المحور الثاني :** عبارة عن 11 أسئلة خاصة بمدى تأثير القوائم المالية على عملية اتخاذ القرار .

المطلب السابع عرض نتائج المقابلة

1 - أفراد عينة الدراسة :

تتكون عينة الدراسة من فرد واحد و هي محاسبة الشركة عمرها 58 سنة ، ذو مستوى جامعي حيث متحصلة على شهادة الليسانس في المحاسبة ، مما يخول لها القدرة على إجابتنا على مختلف الأسئلة الموجهة إليها بشكل جيد ، حيث نستطيع الاعتماد عليها في تحليلنا ، فهي لديها خبرة في الميدان مدة 35 عمل في الشركة .

2- عرض النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسة

هنا سنحاول وصف وتحليل إجابة عينة الدراسة حول كل محور من محاور الدراسة .

أولا عرض نتائج السؤال الفرعي الأول

" دور النظام المحاسبي المالي في الجزائر "

1. كيف تقيم الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تبنيها النظام المحاسبي المالي ؟

2. في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية هل تتفق مع الاتجاه الدولي ؟

3. هل معايير المحاسبة الدولية في الجزائر عند تبنيها في المؤسسة الاقتصادية لها تأثير ايجابي على الممارسة المحاسبية ؟

أ -بالنسبة للسؤال المتعلق بكيف تقيم الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تبنيها النظام محاسبي المالي :

لقد أثنت أفراد العينة على الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تبنيها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي الممارسة المحاسبية جيدة وتتخذها الجزائر وتعمل بها .

ب -بالنسبة للمعايير الدولية فقد كانت الاجابة بالموافقة ، بحكم أن الشركة **SNTR** تابعة للقطاع الحكومي فهي تتفق مع الاتجاه الدولي ، حيث أن محاسبة الشركة أكدت على أن الجزائر في مؤسساتها و خاصة على مستوى " SNTR " تمارس فهي تتعامل وفق المعايير الدولية و بما يتناسب مع المؤسسة الوطنية .

ج- بالنسبة للسؤال الثالث فكانت الإجابة بالموافقة ، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تطبق فيها الجزائر بما يناسب مؤسساتنا المحلية .

ثانيا : عرض نتائج السؤال الفرعي الثاني

لابد أن تعتمد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة على فعالية النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في الكشوف المالية .

" مدى تأثير الكشوفات المالية على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة "

بالنسبة للهدف الأساسي للكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي هو تلبية حاجات مستخدميها ، لقد أثنت عليها محاسبة الشركة و أكدت لنا بأن الكشوف المالية مهة و ضرورية بالنسبة للمؤسسة الجزائرية خاصة التابعة للقطاع الحكومي .

***. الميزانية**

1 -هل تساعد المعلومات التي تحتويها الميزانية في عملية التخطيط والتنبؤ ؟

2 -تساهم المعلومات الموجودة في الميزانية في التحقق حول التوقعات والنتائج المرجوة بالنسبة لمستخدميها .

أ -بالنسبة للمعلومات التي تحتويها الميزانية حسب رأي محاسبة الشركة ضرورية بالنسبة للشركة لأنها تعبر عن المؤسسة وبالتالي فهي تساعد في عملية التخطيط والتنبؤ .

ب - أما بالنسبة للمعلومات الموجودة في الميزانية تساهم في التحقق حول التوقعات والنتائج المرجوة فكانت الإجابة بنعم ، لأنه وحسب أفراد العينة و هي محاسبة الشركة بما أن المؤسسة تطبق في أعمالها قانون النظام المحاسبي المالي فإن

الميزانية هي مجموعة تعريف المؤسسة ، وبالتالي تساهم المعلومات على التخطيط و التنبؤ .

***. جدول حسابات النتائج**

1 تكمن أهمية جدول حسابات النتائج في إظهار جميع الإيرادات والأعباء .

2 هل يتم إعداد القائمة بعيدا عن التحيز والحكم الشخصي .

3 المعلومات الموجودة في حسابات النتائج يمكن الاعتماد عليها .

4 الهدف من إعداد جدول حسابات النتائج تزويد مستخدميه بالمعلومات لاتخاذ القرارات المالية بشكل عقلاني .

5 جدول حسابات النتائج يساعد مستخدمي الكشوف المالية .

لقد كانت الأجوبة على الأسئلة الخمسة بالشكل الإيجابي حيث أثنت عليها محاسبة الشركة بحكم أن الشركة تنتمي للقطاع الحكومي وتطبق في المبادئ وفق المعايير المحاسبية ، فجدول حسابات النتائج أساسه تسجيل المصاريف والنواتج التي تتحصل عليها المؤسسة ، كما أن إعداد قائمة الجدول تعد بكل شفافية وبعيدة عن التحيز . أما بالنسبة للهدف من إعداد جدول حسابات النتائج فهو بالفعل يمكن الاعتماد عليه بحكم أن الشركة تعمل بعيدا عن الغموض والصفقات المشبوهة ، وبالتالي يزود مستخدميه بالمعلومات لأنها تساهم في اتخاذ القرارات بشكل عقلاني .

وبالنسبة لجدول حسابات النتائج يساعد مستخدمي الكشوف المالية فكانت الإجابة بنعم ، فجدول حسابات النتائج هو صورة حية عن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة وسجلتها وبالتالي يستطيع مستخدم القوائم المالية الاعتماد عليها .

***. جدول تدفقات الخزينة**

1 -تبين قائمة تدفقات الخزينة مصدر التدفقات .

2 -تعتبر قائمة تدفقات الخزينة أساس تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية .

3 -يحتوي جدول تدفقات الخزينة على معلومات واضحة وقابلة للفهم .

4 -قائمة تدفقات الخزينة تساعد على اتخاذ القرارات .

من خلال هذه الأسئلة المطروحة الخاصة بجدول تدفقات الخزينة هناك تأييد وموافقة من قبل محاسبة الشركة على هذه الأسئلة .

ثالثا تحليل نتائج استمارة المقابلة

أولا : تحليل نتائج السؤال الفرعي الأول

" دور النظام المحاسبي المالي في الجزائر "

من وجهة نظر محاسبة الشركة إن النظام المحاسبي المالي في الجزائر في الاتجاه الصحيح ومعتمد عليه ومعمول به على مستوى الشركة ، وذلك من خلال ما جاء به هذا النظام المحاسبي من قوائم مالية التي تستخدمها الشركة ، مما تسمح هذه القوائم بعرض

كشوف مالية تعبر عن واقع المؤسسة ، كما تعطي معلومات دقيقة وملائمة تساعد في عملية اتخاذ القرار .

1. الميزانية

من وجهة نظر أفراد العينة المعلومات المحاسبية تلبي حاجات الأطراف المستخدمة لها في الاتجاه العام ايجابي ، حيث وجدت العينة أن عرض المعلومات المحاسبية تتحقق وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي ، وذلك من خلال :

-المؤسسة توفر المعلومات وفق المبادئ المحاسبية بشكل مناسب في الميزانية، كما أنها تحترم القوانين الخاصة بعرض الكشوف المالية في الميزانية المسنة في النظام المحاسبي المالي .

-تساعد المعلومات التي تحتويها الميزانية في عملية التخطيط والتنبؤ

-تساهم المعلومات الموجودة في الميزانية في التحقق حول التوقعات والنتائج المرجوة بالنسبة لمستخدميها .

2. جدول حسابات النتائج

من وجهة نظر أفراد العينة أن المعلومات المحاسبية تلبي حاجات الأطراف المستخدمة لجدول حسابات النتائج في الاتجاه العام ايجابي ، وهذا راجع إلى :

-الالتزام بالشكل القانوني لعرض قائمة جدول حسابات النتائج المسنة في

النظام المحاسبي المالي .

-المعلومات الموجودة في حسابات النتائج يمكن الاعتماد عليها .

-الهدف من إعداد جدول حسابات النتائج تزويد مستخدميه بالمعلومات لاتخاذ القرارات المالية بشكل عقلاني .

ويكمن دور جدول حسابات النتائج في اظهار الإيرادات والأعباء حسب رأي محاسبة الشركة ، كما أنه يتم إعداد جدول حسابات النتائج بكل شفافية وبعيدا عن الغموض والحكم الشخصي ، كما أنه يمكن الاعتماد على المعلومات التي يحتوي عليها جدول حسابات النتائج بكل ثقة .

3.جدول تدفقات الخزينة

من وجهة نظر أفراد العينة المعلومات المحاسبية تلبي حاجات الأطراف المستخدمة لجدول تدفقات الخزينة في الاتجاه العام ايجابي ، حيث أكدت محاسبة الشركة على أن المعلومات المحاسبية تساعد في عملية اتخاذ القرارات المالية ، كما أن الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تسمح بصدور معلومات سهلة ، صادقة ، قابلة للفهم وقابلة كذلك للمقارنة .

من خلال ما سبق نستطيع أن نصل إلى النتيجة النهائية والتي يمكن القول فيها بأن الأسئلة الفرعية التي جاءت بها صحيحة إلى حد كبير ، وذلك ما توصلنا إليه من نتائج

وهي أن النظام المحاسبي المالي له دور فعال في تدعيم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، وهذا راجع للمبادئ المحاسبية الدولية الموحدة وفق المعايير التي جاءت لتنظم الممارسات المحاسبية للمؤسسات ، كما أن للكشوف المالية أهمية كبيرة في التأثير على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية وخاصة على مستوى الشركة محل الدراسة بحكم أنها تابعة للقطاع الحكومي ، فهي تطبق المبادئ المحاسبية وفق المعايير أكثر من أي مؤسسة خاصة أخرى .

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة دور النظام المحاسبي المالي في تدعيم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر ، وهذا من خلال مدى فعالية الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي والتي كانت مناسبة لذلك .

و كخلاصة لأهم نتائج هذا الفصل رأينا مدى استيعاب أفراد العينة وهي محاسبة الشركة للأسئلة المطروحة لأهمية النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، وقدرته على توفير المعلومات المحاسبية و المالية التي يحتاجها مستخدموا الكشوف المالية ، و مدى أهمية عرض الكشوف المالية في الميزانية ، جدول سيولة الخزينة ، جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة .

خاتــمة عامــة

إن ضرورة اللجوء إلى إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر كما رأينا من خلال ما سبق ، كون المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 أصبح غير صالح ولا ملائم للاستجابة للحاجات الجديدة إلى المعلومات ، ولكن أمام الجزائر خيار واحد يرتبط بالاصلاح الجذري ، إذ كان لهذا الإصلاح أن يتم على مراحل عن طريق عمليات إثراء وتغييرات تزداد أهمية حسب حاجات كل مرحلة ، إلى أن يتم التطابق مع معايير المحاسبة الدولية .

تعتبر القوائم المالية الصورة المعبرة عن نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة ، لذا يجب أن تفي المعلومات المقدمة في تلك القوائم باحتياجات أصحاب المؤسسة و بما يساعدهم في اتخاذ القرارات لتنمية المؤسسة وبما يعكس إيجابا على تنمية الاقتصاد الوطني .

تمثل القوائم المالية وسيلة تبسيط لعرض البيانات الواردة في المستندات والدفاتر والسجلات بشتى أنواعها ، ويتم التعبير عن نتائج هذه العمليات في صورة مالية تهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية إلى استنتاج أكبر قدر من المعلومات المحاسبية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية . وذلك بهدف تقديم المعلومات بالشكل الأكثر نفعا وفائدة لمستخدميها .

تعتبر القوائم المالية السنوية المنشورة للمؤسسات والشركات أحد أهم مصادر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، نظرا لتنوع المعلومات التي تحتويها ، من حيث توفير الفرصة المتكافئة للأطراف المعنية بهذه القوائم المالية للحصول على المعلومات التي يحتاجونها من أجل اتخاذ مختلف القرارات .

المـــــــــــــــــــــــــــــــراجـــــــــــــــــــع

أولا : الكتب و المذكرات

*1 الكتب

- كتاب المحاسبة الدولية ومعاييرها ، حسين القاضي ، مأمون حمدان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط 2008 ، ص ص 273– 275 .

- كتاب النظام النظام المحاسبي المالي الجديد ، مفيد عبد اللاوي ، مطبعة المزوار ، 2009 ، ص45 .

- طارق عبد العال حماد ، كتاب دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة الدار الجامعية ، مصر ، ط 2006 ، ص23

- منصور عبد الكريم ، كتاب المحاسبة الهامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، سنة 1992 ، ص9

- لبوز نوح ، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد ، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ، الجوائر.

– بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط 1999، ص 13

– بوتيم محمد ، المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 1999 ، ص39

– كتاب نظريات اتخاذ القرار – مدخل كمي ، د. مؤيد عيد الحسين الفضل ، ط 1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2004 ، ص ص 2-4 .

– منصور البدوي ، كتاب دراسات في الأساليب الكمية و اتخاذ القرارات ، دار الهدى للنشر ، ط 1987 ، ص58-67 .

– حنا نصر الله و آخرون ، كتاب مبادئ في العلوم الإدارية ، دار النشر للتوزيع ، ط1 1999 – ص126 .

– محمد أحمد ، كتاب الإدارة الحديثة ، دار النشر للتوزيع ، ط2 – 2000 – ص296 .

– عبد الغفور يونس ، كتاب تنظيم وإدارة الأعمال ، دار النشر للتوزيع ، طبعة 1990 ، ص406 .

– نادرة أيوب ، كتاب اتخاذ القرارات ، دار النشر للتوزيع ، ط1 ، 2007 ص34 .

2* المذكرات والأطروحات

- حواس صلاح ، أطروحة الدكتوراه بعنوان " التوجه الجديد نحو معايير اللابلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق" كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008/2007 ، ص213 .

- صالحي بوعلام ، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر ، 2009 /2010،ص ص :126–127.

- أمينة موسى قدور ، دور نظام المعلومات و تطبيقه في النظام المالي المحاسبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة و جباية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2010

- رضا مخلوف ، مذكرة ليسانس بعنوان " النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، 2009/2008 ص7 .

- بزار سامي مذكرة تخرج بعنوان تداعيات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، تخصص محاسبة وتسيير ، ص ص 23– 67 .

- دورالمحاسبة التحليلية ، في اتخاذ القرار داخل المؤسسة ، c170 ، ص 32 .

- حاتم مخلف ، مذكرة تخرج بعنوان " المعالجة المحاسبية لـــ القيمة المضافة " tva" وفق النظام المحاسبي المالي" ، 2013/2012 ، ص 5 .

- كريم زياري ، *مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان " أهمية نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة " ، 2012/2011 .*

3* المجلات و المحاضرات

- *الجريدة الرسمية ، حسب* الفقرة **1.112 ، 1.210 ، 2.260 ، 5.260** من قانون النظام المحاسبي المالي ، الصادر في الجريدة السمية في **25**/ مارس/ **2009** م

- محاضرات أ. كساب – مقياس تسيير المخزوون –**2000** /**2001** .

وزارة التـعليـــم العالـــي والبحـث العلمـــي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كـليـة الـعلـوم الاقتصـاديـة والتـجـارية وعلـوم التسييـــــــر

قـــســـــم علـــــــوم التسييـــــــــر

أسئلة المقابلة

أخي الفاضل ، أختي الفاضلة

تحية طيبة أما بعد : *إلى مدير الشركة الوطنية للنقل – **SNTR -***

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص : تدقيق محاسبي بجامعة محمد خيضر – بسكرة– يقوم الباحث بإعداد بحث تحت عنوان " دور النظام المحاسبي المالي في تدعيم اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية " .

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم و مقترحاتكم حول ما تضمنه يتضمنه من تساؤلات .

وأحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث ـ لذلك نرجو منكم المساعدة حتى نخرج هذا البحث في أحسن شكل علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

كما أعلمكم بأنه لمن دواعي سروري أن أطلعكم على نتائج هذا البحث إن رغبتم في ذلك .

الطالب : كراكبي أمين

البيانات الشخصية :

أسئلة المقابلة

1- الجنس : ذكر .. .. أنثى ..... / العمر: ....عاما

2- الشهادة العلمية ...../ الشهادة المهنية .....

3- المهن/..... : / الدرجة العلمية.....

الخبرة .....: عاما .

4- المؤسسة/ ..... المكان.....

5- القطاع الذي تنتمي إليه : قطاع حكومي ..... قطاع خاص ... قطاع مختلط...

أولا : دور النظام المحاسبي المالي في الجزائر

5- كيف تقيم الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تبنيها النظام المحاسبي المالي ؟

6- في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية هل تتفق مع الاتجاه الدولي ؟

7- هل معايير المحاسبة الدولية في الجزائر عند تبنيها في المؤسسة الاقتصادية لها تأثير ايجابي على الممارسة المحاسبية ؟

ثانيا : أثر القوائم المالية على عملية اتخاذ القرار

الميزانية

8- تساعد المعلومات التي تحتويها الميزانية في عملية التخطيط والتنبؤ

9- تساهم المعلومات الموجودة في الميزانية في التحقق حول التوقعات والنتائج المرجوة بالنسبة لمستخدميها .

جدول حسابات النتائج

10- تكمن أهمية جدول حسابات النتائج في إظهار جميع الإيرادات والأعباء .

11- هل يتم إعداد القائمة بعيدا عن التحيز والحكم الشخصي .

12- المعلومات الموجودة في حسابات النتائج يمكن الاعتماد عليها .

13- الهدف من إعداد جدول حسابات النتائج تزويد مستخدميه بالمعلومات لاتخاذ القرارات المالية بشكل عقلاني .

14- جدول حسابات النتائج يساعد مستخدمي الكشوف المالية.

جدول تدفقات الخزينة

15- تبين قائمة تدفقات الخزينة مصدر التدفقات .

16- تعتبر قائمة تدفقات الخزينة أساس تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية

17- يحتوي جدول تدفقات الخزينة على معلومات واضحة وقابلة للفهم .

18- قائمة تدفقات الخزينة تساعد على اتخاذ القرارات .