الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم المالية والمحاسبة التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

المعالجة المحاسبية للمخزون بين PCN و SCF

دراسة حالة بمؤسسة وحدة توزيع الأدوية بالتجزئة بمستغانم

ENDIMED

مقدمة من طرف الطالبة : تحت إشراف الأستاذ :

يحي باي سميرة براهمي عمر

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان عجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	براهمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية :2017/2016

إهداء

إلى من جعل الله تحت قدميها الجنة، شمس القلب الرحيم و الوجه المنير، و القلب الناصع بالبياض و التي لن تكفيني كل عبارات الكون لوصفها والدتي وحبيبة قلبي أطال الله في عمرها وحفظها من كل شر.

إلى من علمني أن العلم جهاد و الصبر كفاح إلى والدي الغالي أطال الله عمره وحفظه .

إلى من نشأت بينهم و أخذت منهم العطف و الحنان، الكواكب أخواتي من كبيرهم إلى صَغيرهم شهيناز، شيماء، أسمهان، والكتكوتة أمينة

والكتكوت فارس .

إلى صديقات العمر و رفيقات الدرب أمينة، رشيدة.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

والى كل صديقات الوفيات من عرفتهن دون أن أنسى عمتي و صديقتي نجاة

يحي باي سميرة.

كلمة شكر و تقدير

أولا الحمد و الشكر لله عز و جل الذي اصطفانا بخير دين شرع، و نبي أرسل محمد الفاتح لما أغلق و الخاتم لما سبق عليه أزكى صلوات الله و على آله و صحبه أجمعين.

أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان و العرفان لمؤطري الأستاذ: براهيمي عمر

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير و العرفان و الشكر إلى الأستاذ معروف جمال الذي ساندني

و شكر خاص لصديقتاي رشيدة تلمساني وزاوي أمينة

كما يسعني أن أقدم باقة شكر و تقدير لكافة الأساتذة والموظفين العاملين بجامعة عبد الحميد بن باديس و خاصة عمال المكتبة بكلية العلوم الاقتصادية

كما لا أنسى أن أشكر مسؤول مصلحة المحاسبة بمؤسسة توزيع الأدوية عمي العيد

و شكري إلى من ساندني في إتمام عملي

يحي باي سميرة

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر و التقدير	
قائمة المحتويات	
قامة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المختصرات	
المقدمة العام	01
الفصل الأول:الأنظمة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر	
تمهيد	05
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.....	06
المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية و خصائصها	06
الفرع الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية	06...
الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية	06
الفرع الثالث: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية و وظائفها	08.....
أولا: تصنيف المؤسسة الاقتصادية	08.....
ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية	09.....
الفرع الرابع: الأهداف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية.....	10.....
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة.....	12.....

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة و فروعها 12
الفرع الأول: مفهوم المحاسبة 12
الفرع الثاني: فروعها..... 12
المطلب الثاني: الوظائف الأساسية للمحاسبة 13
المطلب الثالث: مبادئ المحاسبة..... 14
المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي 15
المطلب الأول: تقديم المخطط الوطني المحاسبي 15
الفرع الأول: ظهور المخطط الوطني المحاسبي 17
الفرع الثاني: خصوصيات المخطط الوطني المحاسبي 17
الفرع الثالث: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي..... 17
المطلب الثاني: استعراض النظام المحاسبي المالي..... 19
الفرع الأول: الإطار المفاهيمي و الشكلي للنظام المحاسبي المالي..... 19
الفرع الثاني: مستعملو النظام المحاسبي المالي..... 21
المطلب الثالث: الفرق بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي 24
الفرع الأول: من حيث الحسابات 24
الفرع الثاني: من حيث الإطار المفاهيمي 25
خلاصة 26
الفصل الثاني: المخزون بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي
تمهيد 28
المبحث الأول: العمليات الخاصة بالمخزون حسب pcn 29
المطلب الأول: مفاهيم حول المخزون في ضل pcn 29
الفرع الأول: التعريف 29

الفرع الثاني: أنواع المخزون حسب pcn 29
الفرع الثالث: دور المخزون حسب pcn..... 30
الفرع الرابع: تكاليف تسيير المخزون حسب pcn 31
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزون حسب pcn 33
الفرع الأول:حالة الجرد الدوري 33
الفرع الثاني: حالة الجرد الدائم..... 33
المطلب الثالث: طرق و أساليب تقييم المخزون حسب pcn 34
الفرع الأول: تقييم المدخلات 34
الفرع الثاني: تقييم المخرجات 35
المبحث الثاني: العمليات الخاصة بالمخزون حسب scf 37
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المخزون حسب scf 37
الفرع الأول: التعريف 37
الفرع الثاني: أنواعه 37
الفرع الثالث: قائمة الحسابات 38
الفرع الرابع: مكونات التكلفة 39
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزون حسب scf 40
الفرع الأول: حالة الجرد المتناوب 40
الفرع الثاني: حالة الجرد الدائم..... 40
المبحث الثالث: مقارنة بين تسوية المخزون في pcn و scf 41
المطلب الأول: تسوية المخزون حسب pcn 41
الفرع الأول: تسوية فروقات الجرد..... 41
الفرع الثاني: تسوية المبيعات 42

الفرع الثالث: تسوية: المشتريات..... 42
الفرع الرابع: تسوية المؤنات..... 42
المطلب الثاني: تسوية المخزون حسب scf 43
الفرع الأول: تسوية المخزون 43
الفرع الثاني: تسوية فروقات الجرد 43
الفرع الثالث: حسائر القيمة عن المخزون..... 44
المطلب الثالث: المقارنة بين المخزون حسب pcn و scf 45
خلاصة..... 46

الفصل الثالث: دراسة حالة المخزون في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة

تمهيد..... 48
المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة الوطنية لتوزيع الأدوية ENDIMED..... 49
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ، أهدافها و مهامها..... 49
الفرع الأول: التعريف بمؤسسة ENDIMED..... 49
الفرع الثاني: أهداف و مهام مؤسسة ENDIMED..... 49
المطلب الثاني: وظائف التسيير داخل مؤسسة ENDIMED..... 50
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENDIMED..... 51
الفرع الأول: أقسام الهيكل الإداري للمؤسسة..... 51
الفرع الثاني: المصالح الرئيسية للمؤسسة..... 52
المبحث الثاني: المخزون في الشركة 54
المطلب الأول: أنواع المخازن في الشركة..... 54
الفرع الأول: تصميمها و موقعها في المؤسسة 54
الفرع الثاني: أنواع المخازن للشركة 54
المطلب الثاني: أنواع المخزون و عناصره حسب pcn و scf 55

الفرع الأول: أنواع المخزون 55
الفرع الثاني :عناصر المخزون حسب pcnوscf..... 55
المطلب الثالث: الوثائق المستعملة داخل مصلحة تسيير المخزون..... 56
المبحث الثالث: التحليل المحاسبي لعناصر المخزون بين pcn و scf..... 58
المطلب الأول: عمليات الشراء..... 58
المطلب الثاني: عمليات البيع 60
الفرع الأول :حسب pcn..... 60
الفرع الثاني :حسب scf..... 60
المطلب الثالث: جرد المخزون في الشركة و إجراءاته..... 61
الفرع الأول: طرق تقييم المخزون في الشركة..... 61
الفرع الثاني: إجراءات الجرد..... 61
خلاصة..... 63
الخاتمة العامة 65
قائمة المراجع..... 67
الملاحق 71

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	جدول يمثل ترتيب أرصدة حسابات الأصناف	21
02	جدول يمثل محتوى الإطار المحاسبي الجديد	24
03	جدول يمثل الفرق بين حسابات pcn و scf	24
04	جدول يمثل الفرق بين محتوى pcn و scf	25
05	جدول يمثل يمثل قائمة الحسابات	37
06	جدول يمثل مقارنة بين pcn و scf بالنسبة للمعالجة	44
07	جدول يمثل مقارنة بين pcn و scf	44

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	رسم بياني يوضح تكلفة الشراء	30
02	رسم بياني يوضح تكلفة الاحتفاظ بالمخزون	31

قائمة الرموز و المختصرات:

الدلالة العربية	الدلالة الأجنبية	الرمز
المنظمة العالمية للتجارة	Organisation mondial commercial	OMC
المخطط الوطني المحاسبي	Plant comptable national	pcn
النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier	scf
الداخل أولا خارج أولا	First in first out	fifo
الخارج أولا داخل أولا	L'ost in first out	lifo
التكلفة الوسيطة المرجحة	Cout moyen pondéré	cmp

مقدمة عامة:

يعتبر الاقتصاد الوطني لكل دولة مقياسا لمدى مواكبتها للاقتصاد العالمي، لذلك تسعى كل دولة لتطوير العجلة الاقتصادية وتسريعها لضمان البقاء ضمن المنافسة العالمية، وهذا ما يجعلها تجدد التنظيمات و القوانين التي تحكم اقتصادها الوطني.

ومن بين هذه التنظيمات النظام المحاسبي المالي الذي يلعب دورا بارزا في تنظيم و تنسيق النشاط الاقتصادي للمؤسسات كونه تقنية كمية تستعمل في معالجة البيانات المالية الناتجة عن نشاط المؤسسة حيث يتم استخدام مخرجات هذا النظام من عديد المستخدمين سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها، ولقد اعتمدت الجزائر المخطط الوطني المحاسبي منذ عام 1975 و لكن التطور المستمر في قطاع الاعمال أدى إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم و القواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ضل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة.

ولقد عمدت الجزائر على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث يهدف هذا النظام إلى وضع معايير تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية والتي بدأت من الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص تقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة omc و إضافة إلى ذلك فهو يهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد من المعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري خاصة المستثمرين الوطنيين و الدوليين.

ومن خلال بحثنا سنتطرق إلى معالجة احد أهم عناصر النظام المحاسبي المالي و الذي يتمثل في المخزون باعتباره دعامة رئيسية و عامل مهم في تحريك النشاط العادي للمؤسسة، و هذا وفق المخطط المحاسبي القديم ثم الوقوف على المستجدات الواردة في معالجه ضمن النظام الملي المحاسبي،و هذا من أجل ابراز مدى التوافق و الاختلاف الموجود بين النظامين.

و على هذا الاساس فان التساؤل الجوهري الذي سنحاول الإجابة عنه سيكون كالأتي:

ما مدى التوافق الموجود بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الجزائري بخصوص التقييم و المعالجة المحاسبية للمخزونات ؟

و للإجابة على هذا التساؤل لابد من تفكيكه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تتم المعالجة المحاسبية و التقييم للمخزون وفقا للمخطط الوطني المحاسبي و للنظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى التشابه و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني المحاسبي بخصوص معالجة المخزون محاسبيا ؟
- أين تتواجد المؤسسة الجزائرية في خضم هذا التحول و الانتقال؟

و للإجابة على مجمل هذه الاسئلة سيتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- يوجد توافق شبه تام بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي؛
- توجد أوجه تشابه عديدة بينما تقل أوجه الاختلاف في كيفية تسجيل المخزون في المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- تطبق اغلب المؤسسات الوطنية النظام المحاسبي الجديد في معالجة المخزون؛

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية،من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي بهدف تعميم استخدام القوائم المالية من خلال القراءة و الفهم المحدد لها هذا و أن الجزائر تسعى حاليا الى تطبيق نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع تلك المعايير،و ذلك في السياق التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري.

و تزداد اهميته كوننا نتكلم عن عنصر مهم وذو حركية في المؤسسة ألا وهو المخزون،و بذلك الوقوف على الاثار الواردة في هذا النظام في كيفية معالجته.

منهج البحث:

حتى نستطيع الاجابة عن أسئلة البحث و الالمام بجميع جوانبه،و التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة سابقا في ضل ما يوجد لدينا من معلومات ركزنا في بحثنا على:

كلا من المنهج الوصفي و المنهج التحليلي و ذلك من أجل وصف البيانات وتحليلها التي تتوفر عن اطار الدراسة مع اعطاء الامثلة التطبيقية على كل مرحلة و خطوة من خطوات البحث.

كما اعتمدنا على المنهج الاستقرائي عن طريق قراءة الدراسات و الابحاث و الكتب و الجرائد الرسمية التي تطرقت الى الموضوع وذلك بغية تحقيق هدف البحث.

الدراسات السابقة:

في حدود مطالعة الباحث،تم الإطلاع على دراسة تتناول جانب مهم من مضمون المعايير المحاسبية

ألا وهو الإفصاح المحاسبي، هذه الدراسة للباحث سفير محمد، وهي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص :مالية ومحاسبة، بعنوان :الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة الجزائر -، جامعة المدية، 2008 -2009

بحيث حاول الباحث تناول هذا الموضوع من خلال استعراض أهم الجوانب الخاصة بالإفصاح المحاسبي المتضمنة في المعايير المحاسبية الدولية، ثم حاول دراسة متطلبات تكييف النظام المالي المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية مع تدعيم هذا الجانب بدراسة ميدانية، من خلال دراسة وتحليل نتائج استبيان مخصص لهذا الجانب من الدراسة ومن خلال ما سبق نلاحظ بأن موضوع بحثنا يتكامل مع هذه الدراسة، بحيث يعالج جانب هام من. مضمون المعايير المحاسبية الدولية وهو القياس المحاسبي.

هيكل البحث:

لقد قسمنا البحث إلى ثلاث فصول،حيث تطرقنا في الفصل الاول إلى الانظمة المحاسبية في المؤسسة في الجزائر و الذي تطلب تقسيمه الى ثلاث مباحث،أما في الفصل الثاني قد تناولنا من خلاله العمليات المحاسبية المسجلة في المخزون بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي الذي يشمل ثلاث مباحث ايضا،أما في الفصل الثالث و الاخير فجاء كدراسة ميدانية لشركة توزيع الأدوية بالتجزئة بمستغانم endimed.

تمهيد:

كان للتطور الاقتصادي في المجتمعات خلال العصور المختلفة أثرا بالغ الأهمية في تطور المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية، فقد أدى ظهور النقود كأداة لقياس القيمة و اختفاء نظام المقايضة إلى إمكانية تسجيل قيمة السلع و الخدمات المتبادلة بدل إثبات كميتها، و بعدها ونتيجة لتقدم وسائل المواصلات وزيادة حجم التعامل التجاري، اهتم التاجر بالمحاسبة لتحقيق أهداف متعددة أهمها ايجاد سجل للمعاملات يرجع اليه خلال المعاملات المالية و يصور له المركز المالي في تاريخ معين.

و نظرا لنمو النشاط التجاري و حاجة المؤسسات الى المزيد من الأموال اضطر صاحب المؤسسة إلى الاقتراض أولا ثم مشاركة الأشخاص، و بذلك ظهرت شركات الاشخاص فاهتمت المحاسبة بمعالجة مشاكل توزيع الارباح فيما بينهم.

و ازدادت أهمية المحاسبة كأداة من الادوات التي تعتمد عليها المستويات الادارية المختلفة في اتخاذ القرارات لأغراض التخطيط و الرقابة على النشاط.

و اذا عدنا للجزائر فقد كان للتحولات السياسية و الاقتصادية التي شهدتها البلاد خلال العقدين الاخيرين اثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينات و عقد التسعينات، والتي تحاول إحداث نمط جديد للتسيير يقتضي بإحلال اليات اقتصاد السوق محل التخطيط المركزي، وبالموازات مع كل هذه التغيرات عملت الحكومة الجزائرية على تعميق هذه الاصلاحات بإدخال تغيرات هامة على النظام المحاسبي، قصد تمكينه من مواكبة هذه النقلة النوعية التي شهدها الاقتصاد الوطني، وانصب هذا الإصلاح بالأساس على تبني النظام المحاسبي المالي ليحل مكان المخطط الوطني المحاسبي.

و على أساس هذا قسمنا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة

المبحث الثالث: الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المالي المحاسبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة النواة الرئيسية في التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى الدور الفعال الذي تلعبه في الاقتصاد وهذا تبعا للقطاع الذي تنشط فيه، و ما يميزها من خصائص يجعلها تقوم بمختلف الوظائف من أجل الوصول إلى أهداف مسطرة.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية و خصائصها

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

حسب كتوش عاشور تعتبر المؤسسة مجموعة من الوسائل المادية، البشرية و المالية، هدفها الوحيد هو الإنتاج في أحسن الظروف الاقتصادية، سلع و خدمات تتجه إلى تلبية الحاجات المادية للإنسان، كما يمكن للمؤسسة و حسب طاقتها أن تباشر نشاطا اقتصاديا واحدا أو أكثر، و أن تكون متكونة من وحدة واحدة أو أكثر؛[1]

و أما تعريفها حسب غول فرحات فهي عبارة عن منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال و قدرات من أجل إنتاج سلعة ما، و التي يمكن أن تباع بسعر أعلى من سعر تكلفتها؛[2]

و أما حسب محمد ألينا فالمؤسسة عبارة عن منظمة أعمال تستأجر الموارد الإنتاجية و تنظمها لإنتاج و بيع السلع و الخدمات و الواقع أنه يمكن إرجاع نشوء المؤسسات إلى عنصر الندرة في الموارد المتاحة لأي مجتمع و التي تقتضي توظيف و تنظيم هذه الموارد بالشكل الذي يحقق أفضل عائد ممكن على المجتمع ككل بما فيه المنشآت نفسها و بالتالي فإن وجود المؤسسة يساعد على استخدام الموارد النادرة بكفاءة أعلى؛[3]

و من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن مجملها تنصب في قالب واحد حيث أن المؤسسة تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح؛

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية

يمكن استخلاص الخصائص التي تتصف بها المؤسسة فيما يلي:[4]

1. **المؤسسة وحدة الإنتاج و التوزيع:**

تعرف المؤسسة كوحدة للإنتاج و التوزيع، و تكون مهيكلة على أساس قوانين و إجراءات خاصة، إن الجانب من تعريف المؤسسة يتمثل في إطار الإنتاج أي وحدة اقتصادية و توزيع المداخيل.

---

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ط 02، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 07

[2] غول فرحات، الوجيز في اقتصاد مؤسسة، الجزائر، دار الخلدونية، 1429 هـ – 2008 م، ص 08

[3] محمد البنا، الاقتصاد التحليلي، الإسكندرية،الدار الجامعية، 2009، ص 280

[4] عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد مؤسسة، ط 03، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 28-34

المؤسسة وحدة اقتصادية: إن الوظيفة الأساسية لها و هي إنتاج و السلع و الخدمات قصد تبادلها في السوق، فالمؤسسة تحتاج إلى عوامل الإنتاج مثل العمل، المواد الأولية، السلع النصف المصنعة، الطاقة.....

المؤسسة وحدة لتوزيع المداخل: إن المؤسسة تحقق القيمة المضافة التي تساوي (قيمة المخرجات_ قيمة المدخلات)، حيث أن المؤسسة تقوم بتوزيع المداخل على الشكل التالي:

- تسديد الضرائب إلى الدولة و الجماعات المحلية؛
- توزيع الأرباح على أصحاب المؤسسة؛
- تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي؛

2. **المؤسسة خلية اجتماعية:**

إن المؤسسة تقوم بتشغيل العمال، إذن فإنها تقوم بوظيفة اجتماعية تكمن في سد بعض حاجيات العمال مثل:

- ثبات العمل؛
- مستوى الأجور؛
- الترقية؛
- التكوين؛

إن هذه المجموعات الاجتماعية تختلف فيما يتعلق بما يلي:

- المؤهلات مثل: شهادات علمية، مهنية، الخبرة، الأقدمية؛
- الثقافة: إن النواة الأساسية للثقافة تكمن في الأفكار التقليدية؛
- الأهداف: كل شخص يطمح لتحقيق أهدافه في المؤسسة، و بالتالي في المجتمع و ذلك بالتعاون و التنسيق في إطار احترام القواعد و قيم المؤسسة؛

3. **المؤسسة مركز القرارات الاقتصادية:**

تقوم المؤسسة بدور هام في الاقتصاد إذ أنها تمثل مركز القرارات الاقتصادية التي تخص كل من: نوع السلع، الكمية السلع، الأسعار، الاتصال، التوزيع....، و تتمثل هذه القرارات في الاختيارات الاقتصادية بمعنى الاختيارات في استعمال الوسائل المحددة للوصول بأكثر فعالية للأهداف.

4. **المؤسسة كمجموعة إنسانية:**

لكل مؤسسة تاريخ و تقاليد و قوانين و أفكار و أعمال مشتركة نوعا ما من طرف كل الأعضاء و هذا النظام المتضمن قيم أعضاء المؤسسة يمثل هويتها و ثقافتها قصد إعداد مشروعها.

الفرع الثالث: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية و وظائفها

أولا: تصنيف المؤسسة الاقتصادي

للمؤسسة عدة أشكال تميزها وفقا لمعايير و تتمثل في ما يلي:

I. **تصنيف المؤسسة حسب المعيار القانوني:** و تنقسم إلى صنفين رئيسيين:[1]

1. **المؤسسات الخاصة:** و هي المؤسسات التي تعود إلى الأفراد أي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى فرد واحد (المستغل)، و تعتبر مؤسسة فردية معظم العمليات التجارية الصغيرة و المؤسسات ذات الصناعة التقليدية مثل: البقال، الحلاق...، كما تعتبر المؤسسات التي يتكون رأسمالها من مشاركة عدد كبير من الأفراد (مساهمون) مؤسسات خاصة، بحيث يمكن أن يتعدى عددهم في هذه الحالة من إثنين فما فوق مساهم؛
2. **المؤسسات العامة:** و هي المؤسسات التي ملكية وسائل الإنتاج فيها تعود للدولة، مثل ما هو عليه الآن أكبر القطاعات الإستراتيجية للدولة (قطاع المحروقات، قطاع النقل للخطوط الجوية و السكك الحديدية)؛
3. **المؤسسات المختلطة:** و هي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة و الأفراد معا؛

II. **تصنيف المؤسسة حسب معيار الحجم:** و يمكن تصنيف المؤسسة حسب هذا المعيار بالاعتماد على عدد المستخدمين العاملين بالمؤسسة أو على رؤوس الأموال المستثمرة، و هنا يمكن التمييز بين المؤسسات الكبيرة و المتوسطة و الصغيرة الحجم و أحيانا نجد معظم المؤسسات الكبيرة شركات و مؤسسات عامة؛

و أضاف غول فرحات في كتابه الوجيز ف اقتصاد مؤسسة أن تصنيف المؤسسة حسب الحجم مستعينا بعدد العمال كالتالي:[2]

1. المؤسسات المصغرة: من 01 إلى 09 عامل؛
2. المؤسسات الصغيرة: من 10 إلى 199 عامل؛
3. المؤسسات المتوسطة: من 200 إلى 499 عامل؛
4. المؤسسات الكبيرة: من 500 فما فوق؛

III. **تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي:** يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة، أي تبعا للنشاط الذي تمارسه، و عليه نميز هذه الأنواع:[3]

1. **المؤسسات الصناعية:** و تنقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي إلى:

---

[1] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 08

[2] غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 18

[3] عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص 30

- المؤسسات الصناعية الثقيلة، أو الإستخراجية: كمؤسسات الحديد و الصلب، مؤسسات الهيدروكربونات، و ما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس أموال كبيرة كما تتطلب توفير مهارات و كفاءات عالية لتشغيلها؛
- مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة: كمؤسسات الغزل و النسيج، مؤسسات الجلود؛

2. **المؤسسات الفلاحية:** و هي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، حيث تقوم بتقديم ثلاثة أنواع من الإنتاج و هو (الإنتاج النباتي، الحيواني، السمكي)
3. **المؤسسات التجارية:** و هي التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة و مؤسسات المفرق مثل الأروقة الجزائرية، مؤسسات أسواق الفلاح.
4. **المؤسسات المالية:** و هي التي تقوم بنشاطات مالية كالبنوك، مؤسسات التأمين، و مؤسسات الضمان الاجتماعي.
5. **مؤسسات الخدمات:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة، كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد و المواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية.[1]

ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة وظائف مختلفة تتنوع باختلاف نشاطها و يمكن تقسيم هذه الوظائف إلى ما يلي:[2]

1. **وظيفة الإنتاج (التحويل):** تعتبر من أهم وظائف المؤسسات الصناعية، و تتعلق بخلق المنافع عن طريق تحويل مواد أولية إلى منتجات و تضم النقاط التالية:
   - التجهيز؛
   - اليد العاملة؛
   - مراقبة الجودة؛
   - إدخال الاكتشافات التكنولوجية؛
   - طرق الإنتاج؛
2. **وظيفة التسويق:** تعتبر وظيفة حيوية في المؤسسات و تتمثل في الأنشطة التي تبذل عند خروج السلع إلى مراكز الاستهلاك و ذلك عن طريق دراسة عوامل مختلفة تتمثل في:
   - دراسة السوق، و سلوك المستهلك؛
   - دراسة السلعة (دورة حياة الإنتاج)؛
   - تحديد الأهداف، المزيج، السعر، الاتصال، التوزيع؛
   - تحديد طريقة البيع؛

[1] عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 31

[2] عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص 16- 17

3. **الوظيفة المالية:** كون أن جميع الأعمال و المشاريع تحتاج إلى أموال فهي وظيفة حيوية، و تتعلق بالمركز المالي للمؤسسة أي الحصول على احتياجات مالية و تضم هذه الوظيفة، العمل على:
   - التخطيط المالي، التنبؤ بدخول و خروج الأموال، إعداد الميزانية؛
   - البحث عن الأموال عن طريق القروض؛
   - استعمال الأموال (شراء، استثمارات)؛
4. **وظيفة الموارد البشرية:** هي المحدد الأساسي لحركة النشاط الصناعي و الإنتاجي و تهدف هذه الوظيفة إلى تقييم الحاجيات المستقبلية فيما يخص الموارد البشرية و وضع الميكانيزمات و البنيات الهادفة لتحقيق حاجيات تطبيق سياسة منسجمة فيما يخص التوظيف، التكوين، الترقيات، التربصات، أجور و مزايا اجتماعية.
5. **وظيفة التموين:** تمثل الخطوة الهامة و الأولى من نشاط المؤسسة و تحتل أهمية كبيرة، و تتفرع إلى فرعين:[1]

- وظيفة الشراء: يمكن إدراكها من خلال تتبع نشاطها إبتداءا من إرسال الطلبات إلى الموردين ثم متابعة هذه الطلبات حتى استلامهم المواد المطلوبة و مراقبتها لتسليمها إلى مصلحة التخزين؛
- وظيفة التخزين: عند استلام المواد و السلع الواردة لدى قسم الشراء و إيصالها إلى قسم المخازن تبدأ من المراقبة عند دخول المواد إلى المخزن للتأكد من موافقة ما دخل ماديا مع ما هو مسجل في الفواتير ثم حفظ المخزون؛

الفرع الرابع: الأهداف الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية

تعبر الأهداف عن النتائج و الغايات التي ترغب المؤسسة بلوغها و نلخص أهم هذه الأهداف في العناصر التالية:[2]

1. **الأهداف الاقتصادية:** تتمثل أبرزها فيما يلي:

- تحقيق الربح: يعتبر من أهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة اقتصاديا، نظرا إلى حاجة المؤسسة لأموال من أجل تحقيق الاستمرارية في النشاط و النمو، حيث أن تحقيق الربح يسمح بتوسيع نشاطات المؤسسة، تجديد التكنولوجيات المستعملة و تسديد الديون، و طبعا تختلف درجة الاهتمام بالأرباح بين المؤسسة العمومية و الخاصة؛
- تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة للنتائج المسطرة يمر حتما عبر بيع الإنتاج المادي (سلع) و تغطية تكاليفها، فهي بذلك تحقق طلبات المجتمع، و عليه يمكن القول بأن المؤسسة الاقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت:

[1] ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، ط 2، الجزائر، دار المحمدية، 2007، ص 27

[2] غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 12- 13

_ تحقيق طلبات المجتمع (المستهلكين)؛

_ تحقيق الربح؛

- عقلنة الإنتاج: يتم ذلك من خلال الاستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج و التوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط و البرامج، و هو ما يسمح بتحقيق رضا المستهلكين و الأرباح و عكس ذلك يؤدي إلى إفلاس المؤسسة؛

2. **الأهداف الاجتماعية:** تتمثل الأهداف الاجتماعية في ما يلي:[1]

- ضمان مستوى مقبول من الأجور مقابل مجهوداتهم و هو ما يسمح تحسين مستوى بتحسين مستوى معيشة العمال في ظل التطور السريع للمجتمعات تكنولوجيا، مما جعل رغباتهم تتزايد باستمرار؛
- الدعوى إلى تنظيم و تماسك العمال من خلال علاقات مهنية و اجتماعية بين الأشخاص رغم اختلافاتهم في المستوى العلمي و ترسيخ ثقافة المؤسسة لدى عمالها؛
- توفير التأمينات و المرافق للعمال (التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل، التقاعد...) فضلا عن المرافق العامة مثل: التعاونيات الاستهلاكية و المطاعم؛

3. **الأهداف الثقافية و الرياضية:** تتمثل هذه الأهداف بالجانب التكويني و الترفيهي و من بينها:

- توفير الوسائل الترفيهية التي تعمل على إفادة العمال و أبناء العمال (المسرح، مكتبات، الرحلات...) لأن ذلك له الأثر البالغ على مستوى العامل الفكري و الرضا و الشعور باهتمام المؤسسة به؛
- تدريب العمال المبتدئين حيث أنه مع تطور وسائل الإنتاج السريع أصبح العديد من العمال لا يتحكمون في هذه التكنولوجيات بصفة جيدة، و بالتالي فلا بد من تدريبهم و هو ما يسمح بالرفع من مردودية المؤسسة؛
- تخصيص أوقات للرياضة، حيث تعمل العديد من المؤسسات الحديثة على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة؛

4. **الأهداف التكنولوجية:** من خلال قيام المؤسسة بالبحث و التطور و ذلك بتوفير إدارة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا و ترصد لها مبالغ كبيرة؛

[1] غول فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 14

المبحث الثاني: عموميات حول المحاسبة في الجزائر

يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية و الأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة وفروعها

هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها:

المحاسبة: علم يشمل مجموعة القواعد و المبادئ والأسس للعمليات التجارية من حيث:

- تسجيلها في عملية دفتر اليومية.
- تصنيفها في دفتر الأستاذ.
- تلخيصها في كشف ميزان المراجعة.
- استخراج نتائجها في قوائم الحسابات الختامية.
- بيان المركز المالي للمشروع في كشف الميزانية العمومية.[1]

كما يمكن تعريف المحاسبة حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين(AAA) عام 1966 على أنها علم وفن يعتمد على استخدام مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها، بغرض تحديد وقياس وتوصيل المعلومات للمستفيدين منها لمساعدته على اتخاذ القرارات الرشيدة.[2]

كما تتوسع المحاسبة على عدة فروع:

1) **المحاسبة المالية:** المؤسسة توجه معلومات المحاسبة المالية للأطراف الداخلية في أي المديرين، وللأطراف الخارجية التي تشمل المساهمين والمستثمرين الآخرين، والدائنين والبنوك والجمهور بصفة عامة، حيث تحصل هذه الأطراف الخارجية على المعلومات المحتاج إليها من خلال القوائم المالية، بحيث يجب أن تكون هذه الأخيرة في ضل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
2) **المحاسبة الإدارية:** تهدف هذه المحاسبة إلى توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية على مستوى المؤسسة وبالاعتماد على النظام المحاسبي فإنها تستخدم بعض المفاهيم الاقتصادية التي تساعد في اتخاذ قرارات استخدام الموارد، كما تستخدم بعض المفاهيم السلوكية لدراسة سلوك الأفراد في التنظيم، وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية تعتمد على معلومات مالية وغير مالية.
3) **محاسبة التكاليف:** تتضمن محاسبة التكاليف تسجيل وتبويب وتحليل التقرير عن جميع عوامل التكاليف لأداء المؤسسة، ويجب أن تقوم المؤسسة الصناعية والتجارية بتحديد تكاليف المنتجات

[1]-حمزة بشير أبو عاصي، خالد أمين عبد الله، أساسيات المحاسبة وطرقها، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 1998، ص4.
[2]-كمال عبد العزيز النقيب، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية (الجزء الأول)،الإسكندرية، دار الجامع الجديد للنشر، 2001، ص12.

المباعة والي تحتفظ بها، كما تهتم بالدرجة الأولى بالأحداث الداخلية في المؤسسة مثل استخدام المواد الأولية وتحليل تكاليف العمل، وتوزيع تكاليف على المنتجات والأقسام، كما تقدم محاسبة تكاليف المخزون بالإضافة إلى قياس كفاءة أقسام الإنتاج.[1]

4) **المحاسبة الحكومية:** تختص بالنشاط المحاسبي في الإدارات والوكالات الحكومية تهدف إلى تقديم معلومات ضرورية لنجاح الرقابة الإدارية و الاستفادة من الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية، كما تقدم المعلومات التي تمكن المدير من التقرير عن الوفاء بمسؤولياتهم، لكي تتم إدارة البرامج بكفاءة وفعالية.
5) **المحاسبة الوطنية:** تقوم المحاسبة القومية على الأساس التجميعي حيث تختص بالقياس والتقرير عن الاقتصاد الوطني ككل، وتشمل الأساليب والأدوات المحاسبية والمفاهيم الاقتصادية والنماذج الرياضية التي تستخدم لإنتاج معلومات صالحة لاتخاذ قرارات اقتصادية على المستوى المحلي، حيث تهتم بدراسة الإنتاج المحلي، والقطاعات الإنتاجية بالمساهمة في إعداد الخطط القومية للتنمية الاقتصادية بهدف الاستقرار الاقتصادي.
6) **المحاسبة الاجتماعية:** وتعتبر من أحدث فروع المحاسبة، وتهتم بدراسة الآثار الاجتماعية للنشاط الاقتصادي على أفراد المجتمع، كما تهتم بالعديد من من الموضوعات أهمها: قياس العائد الاجتماعي للمشروعات العامة والخاصة، وإعداد القوائم المالية التي تفصح عن مدى التزام المؤسسات بالوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية،كما تهتم بقياس آثار المنشأة على البيئة والتقرير عنها.

المطلب الثاني: الوظائف الأساسية للمحاسبة

-تقوم المحاسبة على عدة وظائف منها:[2]

1) **الوظيفة القانونية:** تنص المادة 09 من القانون التجاري "كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية". لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية.
2) **الوظيفة التسييرية:** تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية والضرورية لاتخاذ القرارات السليمة وتساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد البشرية والمالية وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

كما يمكن تلخيص وظائف المحاسبة فيما يلي:[3]

- تسجيل جميع العمليات التجارية ذات الأثر المالي بقيمتها النقدية سواء أكانت نقدية أو آجلة؛
- استخراج نتيجة عمل المشروع لسنة مالية واحدة من ربح أو خسارة؛

[1]-عبد الحي مرعي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص12.
[2]-بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص11.
[3]-حمزة بشير أبو عاصي، خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص4، ص5.

- تبويب العمليات المسجلة على شكل حسابات؛
- تلخيص للعمليات المسجلة والحيوية على شكل قوائم و كشوفات؛
- تحديد المركز المالي في نهاية العالم المالي(السنة المالية) ومقارنتها بالسنوات السابقة لبيان تحسنه أو بقائه على حاله أو تراجعه؛
- معرفة ما لمدى المشروع من الموجودات(أصول) أو ماله من حقوقه؛
- معرفة ما لمدى المشروع من مطلوبات(خصوم) أو ما عليه من التزامات؛

مراقبة مصروفات المشروع وإرادته لإجراء الدراسة عليها من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، بحيث لا تكون على حساب هدف آخر للمشروع؛

- إعداد القوائم المالية ومقارنتها لأغراض الدراسة، وللمساعدة على اتخاذ القرارات؛

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للمحاسبة

تبني مشروع النظام المالي المحاسبي المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها باثنتي عشرة مبدأ:[1]

1) **الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة بحيث تبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ الإقفال دورتها المخالف لتاريخ 31 ديسمبر إذا كان نشاطها مقيد بدورة الاستغلال مخالفة للسنة المالية وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهر أي سنة.[2]
2) **استقلالية الدورات:** بما أن نشاط وحياة المؤسسة مقسمة إلى فترات متساوية،من الضروري ربط التدفقات التي نشأت فيها، وبالتالي يمكن مقارنة كل فترة بالفترات الأخرى، بما أن كل فترة تحتوي فقط على التدفقات التي تجد أساسها في هذه الفترة الأعباء المحملة في تاريخ اختتام الدورة أو في آخر الفترة والتي ترجع أصلها إلى عمليات أنجزت خلال الدورة المالية لابد أن تعود إلى هذه الأخيرة، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات إذا فإن العمليات التي تحتوي عليها الوثائق المحاسبية ذات مصداقية لأنها لا تهتم إلا بالفترة المرجعية.[3]
3) **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن كيانها، أي لها شخصية معنوية.[4]
4) **قاعدة الوحدة النقدية:** أي تسجيل للعمليات المعبر بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملاحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوفاتوقرفية.

---

[1]-بن سعدة فاطمة، تسيير ومحاسبة المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، دفعة 2010-2011، ص15 .

[2]-نواصر محمد فتحي وطيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص50.

[3]-نواصر محمد فتحي وطيبي نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص51.

[4] -ministère des finance, projet de systeme comtable fancier, document de travail, juillet 2006, p06 .

5) **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
6) **مبدأ استمرارية الطرق:** أي نفس الطرق المطبقة في الدورة السابقة تطبق في الدورة الحالية في كل تغير لابد أن يبرر في الملاحق.
7) **مبدأ الحيطة والحذر:** ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ضل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التغيرات إلى تضخم إفراط في قيمة الأصول والإرادات أو التقليل في قيمة الخصوم أو التكاليف.
8) **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.
9) **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني**[1] : من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها ألاقتصادية وليست استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية.
10) **مبدأ عدم المقاصة:** المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني.
11) **مبدأ التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك يمكن فيها تفويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.
12) **الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في ملحق.

المبحث الثالث: المقارنة بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المالي المحاسبي

ظهر المخطط المحاسبي الوطني سنة 1973 ليحل محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، وبدأ تطبيقه إجباريا في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية ابتداءا من الأول جانفي 1976.

المطلب الأول: تقديم المخطط الوطني المحاسبي

الفرع الأول: ظهور المخطط الوطني المحاسبي

كان المخطط المحاسبي لعام 1957 محل تطبيق المؤسسات قبل إصدار المخطط الوطني للمحاسبة، وكان المخطط الفرنسي قد وضع للتأقلم في محيط اقتصادي ليبرالي، لا يلبي حاجات السياسة المخططة والموجهة، فكان لا يسمح بالحصول على معلومات لاستغلالها من طرف المسيرين، المؤسسات المالية والمخططين الوطنيين، ومن أجل وضع سياسة تسييرية داخل المؤسسات الوطنية بعد الاستقلال أولي التفكير في نظام يقوم على اشباع الحادات والسياسات الداخلية، ولذلك جاء مرسوم وزارة المالية لسنة 1978 بعد دراسة

[1]-نواصر محمد فتحي وطيبي نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص51.

الأنظمة المحاسبية المختلفة من طرف المختصين في شؤون التسيير و الاقتصاد الذين حددوا أساليب المحاسبة، وهذا خلال المخطط الوطني للمحاسبة، والذي أعلن عنه بموجب الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975.يتضمن هذا المخطط إدراج مقاييس تسييرية من نوع أخر، من أجل التسيير الحسن للمؤسسة والرقابة عليها، كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جديدة تربط محاسبة المؤسسات الخاصة بالمحاسبة الوطنية وذلك أخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- تلبية حاجيات مستعملي المعلومة الحسابية؛
- تثبيت وتسهيل مفردات المحاسبة وتهيئة مستند مرجعي؛
- تلبية حاجات المخططات الوطنية وإعداد وسائل التنبؤ واتخاذ القرارات؛
- تقديم معلومات معتبرة واضحة وذات طابع اقتصادي للمحاسبة الوطنية؛
- تقديم وسائل تسييرية للمدراء؛

كما يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الأهداف التالية:

- التسجيل الكامل للبيانات المحاسبية وحفظها وفقا للترتيب الزمني الذي تحققت فيه؛
- مراقة مدى صحة ودقة البيانات وإجراء المعالجة المحاسبية؛
- مراقبة نتائج المؤسسة من طرف مصلحة الضرائب؛
- تقديم معلومات للهيئات الاقتصادية؛
- تسهيل عملية اتخاذ القرارات؛
- حساب بعض المؤشرات الاقتصادية المجمعة؛

الفرع الثاني: خصوصيات المخطط الوطني المحاسبي

1) : الأهداف

وقد ركز هذا المخطط على خمس أهداف أساسية تتمثل في:

- تسهيل التقديرات واتخاذ القرارات؛
- وسيلة تخطيط وتسيير المؤسسات؛
- جعل تحليل المؤسسات؛
- جعل تحليل المؤسسات ديناميكيا؛
- السماح بتحديد بعض الكميات الاقتصادية التي لها معنى اقتصادي هام؛
- تقديم معرفة سريعة للتكلفة وسعر التكلفة على مستوى المخزون؛

2) : المضمون

ويتضمن المخطط الوطني المحاسبي ما يلي:

قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من 1 إلى 8 المتمثلة في الأموال الخاصة، الاستثمارات، المخزون، الحقوق، الديون، المصاريف، الإرادات و النتائج، مع شرح هذه الأصناف وبعض الحسابات.

- شرح حركات القيم؛
- طرق تقييم الأصول؛
- نماذج الوثائق الشاملة المعتبرة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركات الذمة، والوثائق الملحقة بهاالتي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة وترسل إلى جهات معينة.

الفرع الثالث: الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

مند الثمانينات من القرن العشرين انتهجت الجزائر عدة اصلاحات اقتصادية في اطار التوجه إلى اقتصاد السوق الذي من معالمه تشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمار الأجنبي، فضلا عن إقرارات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار المعايير المحاسبية الدولية، في هذا السياق اصبح المخطط الوطني المحاسبي لا يتلاءم مع الظروف الجديدة، ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين لذلك أصبح من الضروري تبني نضام محاسبي جديد يواكب نلك التطورات وقادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين.

وعلى هذا الأساس سوف نقوم بتوضيح مختلف الإجراءات والدوافع وكذا المشاكل و النتائج من الإنتقال.

1) : دوافع الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي للنظام المالي المحاسبي

يمكن تلخيص مختلف الدوافع التي أدت بالانتقال من pcn إلى scf إلى ما يلي:

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية –صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة، قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط الوطني المحاسبي مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبية الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح.
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛

- الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد على التوجه المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية الأمر الذي يسمح من التقليل من أخطار التلاعب الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- عند اعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم؛
- غياب مجال المقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات؛

2) **: إجراءات الانتقال من pcn إلى scf**

بغرض تحقيق عملية الانتقال من pcn إلى scf ، يجب على الكيانات متابعة الخطوات التالية:

- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط الوطني المحاسبي وحسابات النظام المحاسبي المالي وضمان أن مجاميع ميزان الدخول scf مساوية لمجاميع الإقفال في pcn؛
- تكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي؛
- إجراء إعادة فتح الحسابات في درجات و فصول مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي؛
- الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداءا من 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة في ما يلي ولاسيما:
  - احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني؛
  - عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي؛
  - تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي؛

3) **: النتائج المستهدفة من الانتقال من pcn إلى scf**[1]

هناك مجموعة من النتائج تستهدف من وراء تطبيق هذا النظام وهي نتائج ايجابية في عدة ميادين وهي كآلاتي:

- يعطي النظام الجديد تقنية فيما يخص التسجيل المحاسبي أو تعاملات لم يتطرق إليها المخطط الوطني المحاسبي؛
- سيوفر أكثر شفافية وفعالية في الحسابات والمعلومات المالية؛

[1]-بلغيث مدني، النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، بحث في جامعة ورقلة، 2006، ص17.

- سيعطي أكثر فرص للمقارنة بين القوائم المالية وذلك في عاملي المكان والزمان؛
- سيمكن المؤسسات من تحسين تنظيمها الداخلي ونوعية التواصل مع أطراف المعلومات المالية؛
- سيشجع الاستثمار لأنه يوفر أكثر سهولة لتحليل الحسابات من طرف المحللين والمستثمرين؛
- سيسهل بروز سوق مالية مع توفير سهولة التحرك لرؤوس الأموال؛
- سيحسن ودائع البنوك؛
- سيسهل مراقبة الحسابات التي ترتكز على اسس واضحة؛
- إن تطبيق النظم العالمية للمحاسبة سيدعم أو يرجع مايسمى بالثقة

المطلب الثاني: استعراض النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي(*SCF) كأفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (* CNC) لتحسين النظام المحاسبي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية و القوائم المالية الدولية المنصوص عليها، حيث أثمر هذا النظام في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي و الدولي للمحاسبة.

الفرع الأول: الإطار المفاهمي و الشكلي للنظام المحاسبي المالي

1) الإطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي

وضع النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و هذا من خلال تطبيقه لقواعدها و مبادئها و كيفية تقييمها للقوائم المالية للمؤسسات و المنظمات الخاضعة للمحاسبة و يشمل

الإطار التصوري: يقوم الإطار التصوري للمحاسبة على جملة من الفرضيات و الأهداف و المبادئ المفضية إلى تحديد المعايير الممكنة من توضيح حدود المحاسبية و من ثمة مخرجاتها المتمثلة في القوائم المالية، حيث يعالج الإطار التصوري موضوع القوائم المالية، فرضياتها، و خصائصها النوعية، كما يقدم تعريفا محددا للأصول و الخصوم و كذا النواتج و الأعباء و معايير محاسبتها.

تنظيم المحاسبة: حيث تستند الحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي على تنظيم، تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة و التي نلخصها في النقاط التالية:[1]

- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج و بدون مقاصة؛
- يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره؛

[1] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 22

- تكون الأصول و الخصوم للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية؛
- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها و الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات على الأقل إبتداءا من تاريخ إقفال كل دورة مالية؛

و عليه يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي هو نظام من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات عددية، و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض الكشوف التي تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] .

2) : الإطار الشكلي للنظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار المحاسبي المالي الجديد على سبع مجموعات أساسية و هي كالتالي:

1) الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة؛
2) الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛
3) الصنف الثالث: حسابات المخزونات، و الحسابات الجارية؛
4) الصنف الرابع: حسابات الغير؛
5) الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
6) الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
7) الصنف السابع: حسابات الإيرادات؛

[1] مرحوم محمد الحبيب، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة و أثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة و صغيرة الحجم، مذكرة ماجستير تخصص مالية و محاسبة، 2011- 2012، ص 20

و أما الأصناف **0، 8، 9** يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير؛

تشكل الأصناف من **1- 5** حسابات الميزانية، بينما تشكل الأصناف **6- 7** حسابات التسيير؛

الجدول رقم(1 - 1): يمثل ترتيب أرصدة حسابات الأصناف

حسابات الميزانية	حسابات التسيير
الصنف الأول	الصنف السادس
الصنف الثاني	الصنف السابع
الصنف الثالث	
الصنف الرابع	
الصنف الخامس	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على نموذجي الميزانية و حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي.

و النظام المحاسبي المالي الجديد، امتثالا للمعايير الدولية يعتمد الجداول المالية الخمسة التالية:[1]

1. الميزانية؛
2. حساب النتائج؛
3. جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
4. جدول تدفقات الخزينة؛
5. الملاحق التي تشمل السياسات المحاسبية و مختلف المعلومات التوضيحية؛

الفرع الثاني: مستعملو النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيق

يتوزع مستعملو النظام المحاسبي المالي إلى مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة و وضعيتها المالية، أما مجال التطبيق فيقصد به تحديد المؤسسات الملزمة بتطبيقه

1) : مستعملو النظام المحاسبي المالي

يشمل مستخدمي النظام المحاسبي المالي مجموعة من الأطراف حيث يستخدمون هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات، و نذكر منهم:

- **المستثمرون:** يهتم المساهمون و مستشاريهم بالمخاطر و العوائد؛

[1] Robert Obert, Dunod, Pratique des norme IAS /IFRS ,2003, page 71

- **العمال:** يهتم العمال و المجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية و استقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكفآت و منافع التقاعد و فرص التوظيف؛
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم و فوائدهم سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها؛
- **الموردون و غيرهم من الدائنين التجاريون:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في مواعدها، و على عكس المقرضون فإن الدائنون التجاريون يركزون اهتماماتهم على المؤسسة في الأجل القصير و يستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي؛
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل؛
- **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد و بالتالي بأنشطة المؤسسة المختلفة، و تحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه و تنظيم تلك الأنشطة و وضع السياسات الضريبية، كأساس للإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي و ما يماثلها؛
- **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، و قد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة و المستجدات المتعلقة بأنشطتها و فرص ازدهارها؛

2) : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي و معنوي ملتزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، و يستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، و عليه يلتزم بمسك المحاسبة كل من:

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري،
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع و الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة؛
- و يمكن للوحدات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛[1]
- و يستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية؛[1]

---

[1] سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009- 2010، ص 245

الفرع الثالث: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

لا شك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي المنبثق عن المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا و المتمثلة في ما يلي:[2]

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات و المعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي المالي؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي و جودة إتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛
- إعطاء الأولوية للمستثمرين و ذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة، و توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم، و كذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
- تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي المالي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- جعل القوائم المالية و المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- يحفز بروز سوق أوراق مالية نشطة، حيث تسمح بتطبيق معايير دولية من خلال النظام المحاسبي المالي بتوفير الثقة في المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسات الجزائرية في قوائمها المالية، مما يشجع الاستثمار في أدواتها المالية؛

و إضافة إلى ذلك فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بسد الثغرات و ذلك من خلال وضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات و تحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، كما أنه يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي بشكل عام، و يعزز من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي.[3]

---

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 29

[2] فكير سامية، أهمية النظام المحاسبي المالي في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 2009- 2010، ص 30

[3] -كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 20

بنية النظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي :[1]

الجدول رقم (1- 2): محتوى الإطار المحاسبي الجديد

الصنف	اسم الحساب
الصنف الأول	حسابات الأموال الخاصة
الصنف الثاني	حسابات القيم الثابتة
الصنف الثالث	حسابات المخزون، الحسابات الجارية.
الصنف الرابع	حسابات الغير
الصنف الخامس	الحسابات المالية
الصنف السادس	حسابات الأعباء
الصنف السابع	حسابات الإيرادات

أما الأصناف 0، 8، 9، يمكن استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مطوية النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث:الفرق بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد

الفرع الأول:من حيث الحسابات:

الجدول رقم (1- 3): الفرق بين pcn و scf حسب الحسابات

الرقم	PCN	SCF
1	الأموال الخاصة	رؤوس الأموال.
2	الاستثمارات	التثبيتات.
3	المخزونات	حساب المخزونات والمنتجات الجارية قيد
4	الحقوق	التنفيذ.
5	الديون	حسابات الغير.
6	المصاريف	الحسابات المالية.
7	النواتج	حسابات الأعباء.
8	النتائج	حسابات المنتوجات.
		النتائج.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على شعيب شنوف.

[1] مطوية النظام المحاسبي الجديد، كليك للنشر، المحمدية، الجزائر، 2010

الفرع الثاني:من حيث الإطار المفاهمي

الجدول رقم (1- 4): الفرق بين pcn و scf

	PCN	SCF
من حيث: الإطار المفاهمي	عدم احتواء على إطار تصوري	احتواءه على إطار تصوري: يحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية.
من حيث: المبادئ المحاسبية	عدم احتواءه على مبدأ الأسبقية	احتواء على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني هذا المبدأ كان تأثير وتعاكس كبيرين على المعالجة المحاسبية.
من حيث: عدد ونوع القوائم المالية	أوجب على المؤسسات مهما كان حجمها أو أنواعها والخاضعة لأحكامه أن تعد سنويا كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج إضافة إلى القوائم المالية الملحقة. القوائم المالية التي يفرضها لم يراع حجم إمكانيات المؤسسات.	أوجب على المؤسسات غير الصغير إعداد حل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.بالإضافة إلى ملحق يبينا لقواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.
من حيث: عرض وتقديم القوائم المالية وتقديم الميزانية	تقديم الميزانية ترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها وعناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها؛ عكس ما كانت عليه الميزانية وفقPCN	تصنيف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية، كما تحتوي الميزانية على المعلومات تخص السنة السابقة بما يسمح بإجراء مقارنة.
	عدم وجود الشفافية	وجود الشفافية

المصدر:من إعداد الطالبة بالاستعانة على شعيب شنوف.

خلاصـــــــــــة:

لازم التنظيم المحاسبي في الجزائر باستمرار المحيط الذي تمارس فيه المؤسسات نشاطها بداية بتطبيق المخطط الوطني المحاسبي الذي حضى فيه كل من التخطيط والجباية بمثابة هامة، إلى تغيير هذا المحيط مع تغيير المحيط الاقتصادي الجزائري على اثر الاصلاحات التي تبنتها الجزائر في سبيل التحول إلى اقتصاد السوق و السعي للاندماج في الاقتصاد الدولي، إذ أصبح إصلاح النظام المحاسبي الجزائري أمرا ضروريا من أجل مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات التي تعرفها الجزائر على كل المستويات و على هذا الاساس أصبحت المؤسسات ملزمة بتطبيق نظام مالي محاسبي جديد ابتداء من 2010، هذا الاخير تم إعداده وفق المعايير الدولية، يستجيب لتلك المتطلبات و يساعد على استقلالية المؤسسات عن التشريعات الجبائية التي كانت تسيطر على محتوى القوائم المالية.

تمهيد :

بما أن تقييم و محاسبة المخزون يعد موضوع للعديد من التحاليل المتناقضة أحيانا بين المهنيين و المحاسبيين و المقاولين وحتى الهيئات.

فقد خصصنا في هذا الفصل دراسة مختلف العمليات المحاسبية الواردة في المخطط الوطني المحاسبي و النظام المحاسبي المالي و التي نسبقها بالأسس والمفاهيم النظرية التي تساعد القارئ على التحكم أكثر في التسجيلات المحاسبية و ذلك بتقسيم الفصل الى المباحث التالية"

المبحث الأول: العمليات الخاصة بالمخزون حسب PCN

المبحث الثاني: العمليات الخاصة بالمخزون حسب SCF

المبحث الثالث: مقارنة بين تسوية المخزون حسب PCN و SCF

المبحث الأول: العمليات الخاصة بالمخزون حسب المخطط المحاسبي الوطني pcn

المطلب الأول: مفاهيم حول المخزون في ضل المخطط المحاسبي الوطني pcn

الفرع الأول: التعريف

عرف المخطط المحاسبي الوطني المخزون بأنه مجموع السلع و المواد و المنتجات التي تشتريها المؤسسة أو التي تنتجها بغرض إعادة بيعها أو استهلاكها داخليا في احتياجات التصنيع أو الاستغلال[1].كما أنه يعتبر كذلك مجموعة الأموال التي استردتها المؤسسة أو أنشأتها بنفسها بهدف إعادة بيعها.

بالتالي فالمخزون هو عبارة عن أموال مستثمرة متمثلة في كافة الموجودات التي يحتويها المخزن سواء كانت مواد داخلة في الإنتاج أو المواد الموجودة أثناء التشغيل وكذلك المواد والعناصر النصف المصنعة والتي يتم تشغيلها بجانب المواد المساعدة والمواد المرفوضة.

الفرع الثاني: أنواع المخزون حسب PCN[2]

يعرف ال pcn المخزون على أنه الصنف الثالث ويميز بين الأنواع التالية من المخزون:

1) **الحساب 30 البضائع** : مجموعة السلع التي تنتجها المؤسسة أو تشتريها بغرض إعادة بيعها كما هي دون احداث أي تغيير عليها أو المشتريات التي يعاد بيعها على حالها.
2) **الحساب 31 مخزون المواد واللوازم**: المنتجات التي اشترتها المؤسسة وتستهلك بغرض صناعة المنتجات أي المنتوجات المصنوعة وهي نوعين:

- المواد الاستهلاكية :مواد ولوازم تساهم باستهلاكها مباشرة في صناعة منتجات أو عملية الاستغلال مثل بنزين أو مواد الإصلاحات.
- المواد الأولية :مواد اشتريت من أجل إدخالها في تركيب المنتجات المصنوعة وتسجل المواد واللوازم في الدفاتر المحاسبية بتكلفة الشراء مثل البضائع.

3) **الحساب 33 منتجات نصف مصنعة:** منتجات مرت بمراحل معينة من الصنع لتدخل إلى المخازن في انتظار التحويلات المستقبلية.
4) **الحساب 34منتجات قيد الصنع:**وهي السلع التي مازالت قيد التكوين و التحول بمستوى معين في نهاية الدورة المحاسبية.
5) **الحساب34منتجات تامة الصنع:**وهي المنتجات التي بلغت المرحلة اللنهائية للتصنيع وأصبحت جاهزة للبيع.

[1]-شبايك سعدان، المحاسبة العامة الجزائر،ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2000، ص23.

[2]-شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص25.

6) **الحساب 36فضلات ومهملات:**تقام عملية التصنيع تتضمن منتجات نصف مصنعة ومنتجات تحتوي على عيوب مما يصعب استعمالها أو تسويقها وهي نوعان:
   - نوع يمكن استعماله لإنتاج سلع نهائية بعد تحويله.
   - نوع لا يمكن استعماله أي غير قابل للاستهلاك كليا وهو العنصر الوحيد الذي

   يكون له مؤمنة تدني قيم المخزون، تقدر قيمتها بالسعر المحتمل بيعها مطروح منها نفقات التخلص منها.
7) **الحساب 37المخزون الخارجي:**المنتجات والوسائل التي هي ملك للمؤسسة و الخزينة بالمخازن لدى الغير أو التي خرجت مؤقتا من المخازن لترجع إليها عندما تبقى صالحة و بغرض استعمالها مرة أخرى.
8) **الحساب 38المشتريات:**يسجل في هذا الحساب وما تفرع منه ما يشترى من السلع بهدف بيعها كما هي، أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.
9) **الحساب 39مؤونات قيم المخزون:**هي تلك السلع و المواد التي تكونها المؤسسة بغرض مواجهة انخفاض بعض عناصر المخزون وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر تكون المؤونة في نهاية الدورة ويعاد النظر إليها في نهاية كل دورة لاحقة إلى أن يتحقق الانخفاض أو يتلاشى نهائيا فيصبح لامبرر لوجودها و تلغى[1].

الفرع الثالث: دور المخزون حسب PCN

يلعب المخزون دورا أساسيا يتمثل فيما يلي:

الدور الأول: هو دور تقني يقوم بإشباع حاجات المستعملين وذلك في تاريخ أقل من تاريخ الإنشاء أو الانتهاج ومن خلال هذا يمكن تحديد كمية المخزون و التحكم في قاعدة أو قانون انقطاع المخزون.

الدور الثاني: هو دور اقتصادي يقوم بإشباع الحاجات للأقسام المستعملة له حسب التكلفة المثلى.

الدور الثالث: هو دور تنظيمي بين تدفقيتين عشوائيتين بنفس المتوسط، هذا الدور مهما خاصة للمخزونات ذات متوجات في طريقة الصنع و نستطيع تحديد كمية عن طريق نسبة دوران المخزون.

الدور الرابع: هو احتمال نظري، حيث المخزون جعل قيمة الحاجات نسبيا مستقلة عن قراء الشراء، وفق الدور يسمح بأخذ القرار المتعلق بالضروريات و الحاجيات غير الدائمة و المتعلقة بمستقبل السوق، إن هذا الدور الأساسي عندما تستعمله المؤسسة للحصول على كميات مهمة من المواد وجدتها في أسواق خارجية و العالمية، مثل النحاس، الفطن، البترول، لكن القرارات المستقبلية حول هذه الأسواق صعبة، وفي بعض الأحيان نجدها صدفة، ولهذا من المناسب إعطاء المسؤولية لمسيرين أكفاء في المؤسسة، رئيس مؤسسة صغيرة، أو متوسطة، أو مدير مختص في مؤسسة كبيرة على الأقل مدير عام.

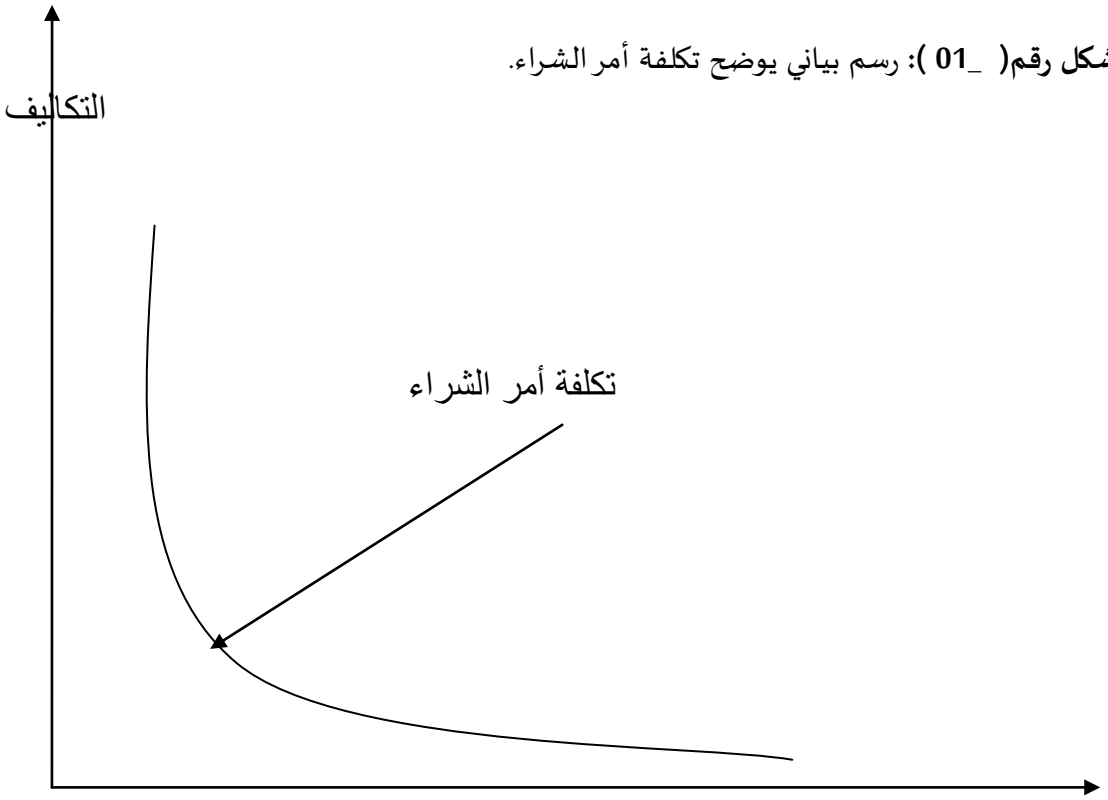
1-شبايك سعدان،مرجع سابق،ص23.

الفرع الرابع: تكاليف تسيير المخزون حسب pcn

توجد العديد من التكاليف ذات الصلة بالمخزون وهي على النحو التالي:

1) **تكلفة أمر الشراء:**المقصود بتكلفة أمر الشراء هي التي تتعلق بطلب شراء المخزون و نفقات استلامه، وتشمل تكلفة الشراء على كلف تثبيت الطلابيات وإصدار أمر الشراء و الشحن و الفحص و التأمين و الاستلام، ويجري حساب هذه التكلفة على أساس القيمة النقدية مقسوما على أمر الشراء الواحد.
2) **تكلفة التهيئة و النصب:**وتعني تكلفة تحويل و تهيئة و نصب الماكينة و التحويل من تصنيع منتج معين إلى منتج آخر و بموجب هذه العملية فإنه الماكينة تكون متوقفة عن العمل خلال عملية التحويل و التهيئة، بالإضافة إلى تكلفة الفنيين الذين يقومون بذلك العمل، كما و أن المخرجات التي يتم الحصول عليها بعد عملية التحويل تكون في بدايتها تجريبية أي من الممكن أن تكون بداية هذه المخرجات متضررة أو تالفة مما يؤدي إلى ظهور كلفة جديدة تضاف إلى تكلفة التهيئة و النصب.

الشكل رقم(_01): رسم بياني يوضح تكلفة أمر الشراء.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف المصادر (شنوف شعيب)

3) **تكلفة الاحتفاظ بالمخزون:** والمقصود بها holding cost هي تلك التكاليف التي التي تتعلق بالمفردات المادية المخزنة في المستودعات أو المخازن، وتتمثل هذه التكاليف العناصر المختلفة ذات صلة بالمخزون ومنها نسبة الفائدة المصرفية على القروض والعوائد وكلف التأمين والضرائب والإتلاف والتقادم والأضرار وكذاك كلف المستودعات والمخازن، كما وتشمل أيضا كلف الفرص البديلة المتعلقة باستثمار

الأموال في المخزون بدلا من استثمارها في المشاريع الأخرى، وتحسب هذه التكلفة على أساس تكلفة الاحتفاظ المخزنة بنسبة وتحسب تكلفة الاحتفاظ بالمخزون كما يلي:

Ch = cv * R بحيث أن:

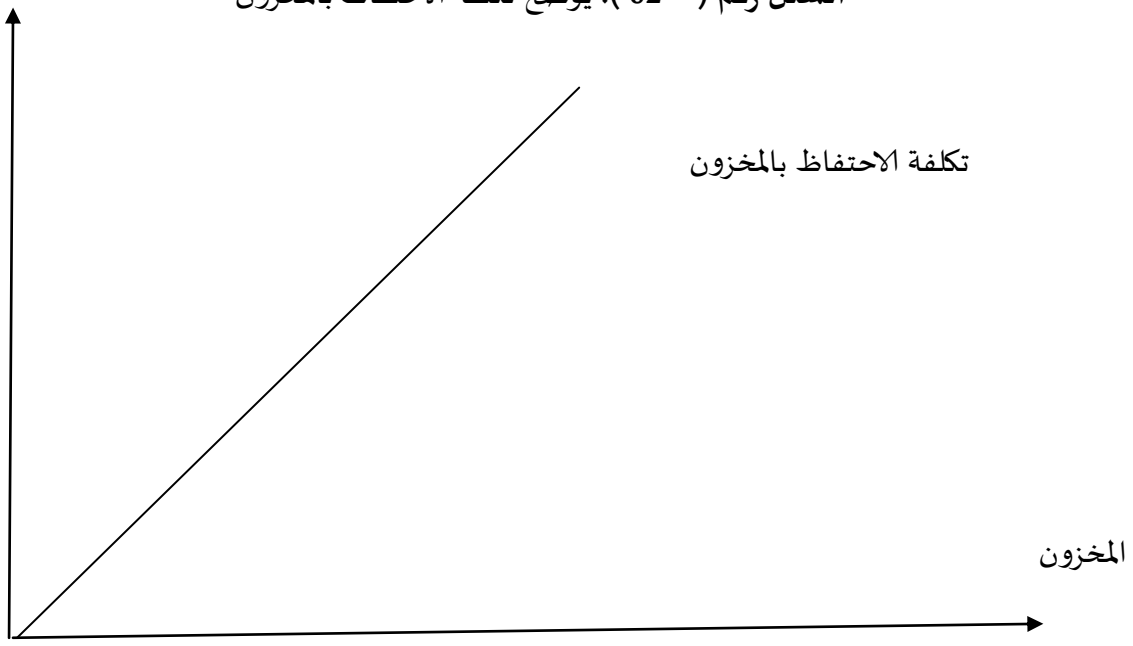
Ch : تكلفة الاحتفاظ بالمخزون (دينار، وحدة، سنة)

Cv : متوسط تكلفة المخزون الكلية (دينار، وحدة، سنة)

R : النسبة المئوية لتكلفة نفقات عناصر الاحتفاظ بالمخزون (%)

وأن R = حيث أن ri : النسبة المئوية لنفقات التكلفة المذكورة. التكاليف

الشكل رقم (- 02): يوضح تكلفة الاحتفاظ بالمخزون



-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف المصادر (شنوف شعيب)

4) **تكلفة نفاذ المخزون:** المقصود بها shortage cost هي تلك الكلف الناجمة عن الحالات التي يزيد فيها الطلب على الكمية المخزنة الفعلية في المستودعات والمخازن وتشمل هذه التكاليف على تكلفة فقدان فرصة البيع (فقدان العائد المتوقع من عملية البيع) وتكلفة فقدان الزبون بالإضافة إلى الغرامات التي تدفعها المنظمة بموجب الإخلال بالعقود المبرمجة، وأن مقدار كلف النفاد تعتمد على الوسيلة التي تستخدمها المنظمة في التعامل مع هذا النوع من الكلف إذ يتم أولا دراسة التكلفة التي تظهر نتيجة خضوع المخزون لحالة الطلب المرتد.

فمن الناحية النظرية فإن الكميات التي تتعلق بالطلبات المرتدة يجري تلبيتها متى توفر المخزون إلا أنه من الصعب من الناحية العملية تحديد تكلفة الطلب المرتد، وذلك لأن جزءا صغيرا من تكلفة الطلب ومنها على سبيل المثال تكلفة اشعار الزبون بأن الكمية المطلوبة والمحددة في الطلب المرتد سوف يجري توريدها حيث يتوفر المخزون منها وهناك حصة اخرى من تكلفة الطلب التي من الممكن ان تشمل على

تكلفة الزمن الإضافي وكذلك الأعمال المكتبية الخاصة ، والكلف الإضافية الناجمة عن النقل، وان مثل هذه النفقات يصعب تحديدها، وأخيرا فان الحصة الكبرى من تكلفة الطلب المرتد الاساسية تكمن في فقدان الزبون وتغيير رغبته في التعامل مع المنظمة.[1]

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزون حسب PCN

يختلف إثبات المشتريات والمبيعات والعمليات المتعلقة بها باختلاف الطريقة أو النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون:

الفرع الاول:حالة الجرد الدوري

وهي لا تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الاضافة والصرف من المخزون ويتم معالجة المخزون كما يلي: حيث أن تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد تحديد قيمة مخزون اخر مدة.

1) **بضائع:** تحويل الملكية بين البائع والمشتري تتم عن طريق إثبات مادي يتمثل في الفاتورة، ونجعل في هذه المرحلة الحساب 380 مشتريات بضاعة مدين مع جعل الحساب 530 الموردون وأحد الحسابات النقدية دائنا.
2) **الموارد واللوازم:** نسجل فقط مرحلة الشراء كالتالي: يجعل في هذه المرحلة الحساب 381 مشتريات مواد ولوازم مدينا مع جعل الحساب 530 الموردون أو أحد الحسابات النقدية دائنا. وفي الحالتين سواء ح/ 30 أو ح/ 31 نسجل فقط الشراء دون الادخال للمخازن.
3) **المنتجات نصف مصنعة:** إذا تعلق الأمر بالمنتجات المباعة يجعل ح / 33 منتجات نصف مصنعة دائنا مع جعل ح / 72 إنتاج مخزون مدينا.
4) **منتجات قيد الصنع :** نستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة للمنتجات التي مازالت قيد التنفيذ ويتم تسجيلها محاسبيا بجعل ح / 34 منتجات قيد الصنع مدينا و ح / 72 إنتاج مخزون دائنا.

الفرع الثاني: حالة الجرد الدائن

وهي عكس الأولى تتطلب ضرورة التسجيل الدائم لعمليات الإضافة والصرف من المخزون، أما التسجيل المحاسبي بالإضافة إلى مرحلة الشراء كما في الجرد الدوري هناك مرحلة الإدخال إلى المخازن للبضائع أو المواد واللوازم كما يلي:

1) **البضائع :** مرحلة استلام المشتريات وإدخالها للمخازن وهي مرحلة مادية يتم فيها ادخال البضائع إلى المخازن ويكون الإثبات هو قسيمة التسليم وهنا يجعل ح / 30 بضائع مدينا ويجعل ح / 380 دائنا.
2) **المواد واللوازم :** مرحلة الإدخال إلى المخازن ويجعل في هذه المرحلة ح / 31 مواد ولوازم مدينا مع جعل ح / 381 مشتريات مواد ولوازم دائنا، في حالة وجود خروج للمخزون يجعل الحساب 30 أو

[1]-عبد الستار العلي محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، عمان، الاردن، إدارة سلسلة التوريد، 1998، ص 77.

الحساب 31 دائنا ويقابله احدى الحسابات في الجانب المدين وهي الحساب 600 بضاعة مستهلكة أو الحساب 601 مواد ولوازم مستهلكة.

3) **المنتجات التامة ونصف المصنعة وقيد الصنع:** يكون أثناء الدورة بحيث تسجل الحسابات (ح/ 33 ، ح / 34 ، ح/ 35) مدينة عند دخولها إلى المخزن مع جعل ح / 72 دائنا وفي حالة الخروج من المخزن تكون الحسابات السابقة دائنة و ح / 72 مدينا.

أما في باقي الحسابات فحسب pcn تتم معالجتها كما يلي:

- ح / 38 مشتريات المخزون دائن، ويجعل الحساب è3 مخزون خارجي مدينا وخلال السنة المحاسبية الجديدة عند دخول المشتريات إلى المخازن واستلامها يرصد الحساب 37 مخزون خارجي وذلك بجعله دائنا مع جعل الحساب 30 أو الحساب 31 مدين للمدين للإشارة فإن الحساب 37 مخزون خارجي يظهر عندما لا تسلم البضاعة أو المنتجات إلى غاية 31 / 12 تعتبر مخزونة لدى الغير.

- أما في حالة دخول البضائع إلى المخازن دون استلام فاتورة الشراء فإنه يرصد الحساب 38 مشتريات ويجعل مدينا، مع جعل الحساب 538 فواتير قيد الاستلام دائنا.

- في حالة بيع مواد ولوازم دون إدخال أي تغيير عليها، يحدث أن تتصرف المؤسسة في مواد ولوازم على أنها بضاعة تعاملها على أنها بضاعة، حيث لا تحدث عليها أي تغيير و ذلك لعدة أسباب تخص المؤسسة كتعطل الالات و فساد المواد والتغير المفاجئ للأسعار.

المطلب الثالث: طرق وأساليب تقييم المخزون حسب PCNيتم تقييم المخزون حسب PCN بتقسيمه إلى تقييم المدخلات وتقييم المخرجات

الفرع الأول: تقييم المدخلات

تقييم المدخلات بالطريقة السهلة وهي :[1]

كلفة شراء المواد الأولية والبضائع المشتراة خلال فترة زمنية معينة = سعر الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة التخفيضات المحصل عليها من المورد + مصاريف أخرى على المشتريات .

حيث أن سعر الشراء = الكمية المشتراة * السعر الوحدوي

- الخصم التجاري : نسبة مئوية من قيمة الفاتورة .
- خصم المقدار: يحسب من المقادير الزائدة المشتراة لكل مقدار نسبة الخصم.
- خصم تعجيل الدفع : نسبة مئوية من القيمة المستحقة .

[1]- عبد الكريم يعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص67.

المصاريف الأخرى على المشتريات: تتمثل في تكاليف النقل و الرسوم الجمركية و التأمين و التعبئة والفحص والاستلام وتكاليف رسوم التخزين والرقابة على المخزون.

الفرع الثاني: تقييم المخرجات

إن عملية الشراء في المؤسسة تتم على مراحل مختلفة و بأسعار مختلفة و بأسعار متنوعة وتخلط في المخازن بعضها ببعض مما يجعل المحاسب يواجه مشكلة لتحديد السعر الذي تصرف به المواد في المخازن و هناك طريقتان لتسعير المواد المنصرفة هي :

1) **طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة (CMP)** : تستعين هذه الطريقة بمنهجية الوسط الحسابي بتحليل متوسط التكلفة التي تقيم الاستهلاك و هذه الطريقة تستخدم أسلوبين:
   - أسلوب التكلفة الوسيطة المرجحة في نهاية الفترة يتم حسابها كالأتي:

تكلفة المخزون الأولي + تكلفة المشتريات

   - أسلوب التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل وارد الى المخزن، أي بعد كل دخول وتحسب كالأتي:

تكلفة مخزون الانطلاق + تكلفة الوارد

كمية مخزون الانطلاق+ كملة الوارد

أي تكلفة الكمية الموجودة + تكلفة الكمية الواردة

الكمية الموجودة + الكمية الواردة

2) **طريقة نفاذ المخزون FIFO – LIFO:** تعتمد هذه الطريقة على أساس الترتيب الزمني والتسلسل التاريخي لمد خول الموارد إلى المخزن ولدى استخدام هذه الطريقة بإمكان المؤسسة اعتماد أحد الأسلوبين في التقييم هما:
   - أسلوب الوارد أولا الصادر أولا first in first out : تتمثل هذه الطريقة في اخراج المواد حسب الاقدمية في دخولها إلى المخزن بتكلفتها إلى أن تنفذ وعند نفاد الكمية الواردة في الأول نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا .
   - أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا last in first out : تلخص هذه الطريقة في اعتبار المواد المنصرفة للإنتاج هي المواد التي وردت أخيرا للمؤسسة والغرض من الطريقة هو تحميل الإنتاج بقيمة المواد الأولية بما يحتاجه تقريبا ويتم على أساس سعر يقارب الجاري وتستخدم هذه الطريقة في فترات انخفاض قيمة النقود وبالتالي ارتفاع الاسعار أو ما يطلق عليه اقتصاديا فترات التضخم حيث تأخذ الاسعار في الارتفاع المستمر الامر الذي يترتب عنه تضخم قيمة المخزون في نهاية السنة.

وهناك طرق اخرى لتقييم المخرجات منها :

- السعر الإداري: هو سعر عددته الإدارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون مراعاة السعر الفعلي وعادة ما يكون سعر تقريبي غير أن تطبيق هذا السعر يؤدي إلى فروق في تقييم المخزون وتتم عادة هذه الفروق في نهاية الفترة التكافلية لاعتبارها عنصر من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة .
- التسعير على أساس سعر الشراء : تستخدم هذه الطريقة في حالة المشتريات العاجلة التي تطلبها الأقسام الصناعية ولا تمر على إدارة المخزون بل تتجه مباشرة للمخازن في هذه الحالة سعر هذه المواد على أساس الشراء .[1]

[1]- محمد توفيق الماضي، مرجع سابق، ص 67.

المبحث الثاني : العمليات الخاصة بالمخزون حسبSCF

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المخزون حسب SCF

الفرع الأول: التعريف

يعرف النظام المحاسبي المالي الجديد المخزون على أنه أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الانتاج أو مواد أولية أو مواد موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم الخدمات .

و يتم تصنيف أصل في شكل مخزون (أصول جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار الكيان. [1]

كما يمكن تعريف المخزون على حساب pier zirmati على أنه عبارة عن مجموعة من البضائع أو عناصر أو العناصر المختلطة و المنتظمة داخله وهي موجهة للاستخدام في وقت لاحق أي تقوم بتقديمها إلى مستخدميها على حسب احتياجاتهم .[2]

والتعريف الشامل للمخزون هو انه عبارة عن البضائع و المواد التي تمتلكها المنظمة أو المشروع أو المؤسسة، بغرض إعادة بيعها أو لاستخدامها في صنع منتجات البيع، والمخزون يعتبر من أهم أصول موجودات المنظمة حيث يمثل الجزء الأكبر من الأصول المتداولة و الأصل هو عبارة عن كل ما تملكه المنظمة و له قيمة نقدية.[3]

الفرع الثاني : أنواعه حسب scf

تصنف المخزون كما جاء في النص القانوني 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المخزون والإنتاج الجاري stocks et encours حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموين، إنتاج قيد الانجاز، البضاعة المباعة على حالتها) وسيتم التمييز على المستوى بين أنواع المخزون التالية:

1) **التموينات :** و البضاعة المشتراة من أجل عملية التحويل كالمواد الأولية ح/ 31 والمواد المستهلكة ح/321 واللوازم المستهلكة ح/ 322 ، الأغلفة ح/ 326 .....الخ.
2) **المنتجات المصنوعة من طرف المؤسسة :** أو المنتوجات قيد الانجاز، و المنتوجات التامة ح/ 355 ، المنتوجات الوسيطة ح/ 351 المنتوجات المتبقية أي الفضلات ح/ 358 ، إنتاج جاري للسلع ح/ 33، إنتاج جاري للخدمات ح/ 34 .
3) **البضاعة المشتراة بغرض اعادة بيعها على حالتها ح/38**

[1]- جمال عمورة، المعالجة المحاسبية للمخزون و كيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير الدولية و المخطط الوطني الفرنسي و النظام المحاسبي الجزائري، الوادي، المركز الجامعي، 16-17 جانفي 2010

[2] -MOHAMED SAID BELAACEL , LA GESTION DES STOCKS EDITION GESTION , SYSTEME CONPTABLE FINANCIER

[3]- بشير عبان العلاق و محمد عبد الفتاح الصرفي، إدارة المخازن، الطبعة الأولى، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2006، ص40.

4) **المخزون خارج المؤسسة: ح/ 37 :** و ما تمكن الاشارة إليه أن المؤسسة بإمكانها اعتماد طريقة الجرد المتناوب أو طريقة الجرد الدائم حسب ما جاء في القانون 07-11.

الفرع الثالث: قائمة الحسابات

وهي كالتالي:

الجدول رقم (- 05): قائمة الحسابات

رقم الحساب	اسم الحساب	المحتـــــــــــــــــوى
30	مخزون البضائع	السلع التي تم شراؤها بهدف بيعها على حالتها
31	مواد أولية ولوازم	المواد و اللوازم التي اشترتها ليتم تحويلها إلى منتجات
32	تموينات أخرى	مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة. 321 – مواد قابلة للاستهلاك، 322- لوازم قابلة للاستهلاك ، 326-أغلفة مستهلكة.
33	سلع قيد الانتاج	331 – منتجات قيد الإنتاج ، 335 – أشغال قيد الانتاج .
34	خدمات قيد الانتاج	341 –دراسات قيد الإنتاج ، 345 – خدمات قيد التقديم .
35	مخزون المنتجات	351 –منتجات وسيطة، 355 – منتجات مصنعة تامة الصنع، 385 –بقايا منتجات و مواد.
36	مخزون متأتية من التثبيتات	
37	مخزون لدى الغير	قيد الاستلام ، في مستودعات الغير
38	المشتريات المخزنة	380- بضاعة مخزنة، 381- المواد الاولية واللوازم المخزنة، 382- تموينات أخرى مخزنة.
39	خسائر القيمة عن المخزون و المنتجات قيد التنفيذ	دراسة هذا الحساب تكون ضمن الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي

الفرع الرابع: مكونات التكلفة حسب scf

يتوجب أن تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز و معد للبيع، و عليه فإن البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:

1) **تكلفة الشراء:** تحتوي تكاليف شراء المخزون على سعر الشراء، حقوق الاستيراد و رسوم اخرى كذلك كل مصاريف النقل و مصاريف المناولة والمصاريف الاخرى التي تدفع مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة و المواد و الخدمات، أما الحسومات التجارية المرتجعات و البنود الأخرى المشابهة فتطرح لغايات.[1]
2) **تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة:** يظهر هذا النوع من التكاليف في المنشآت الصناعية و التي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع ويتضمن هذا البند ما يلي:

- التكاليف الصناعية الثابتة و المتغيرة المباشرة وغير المباشرة: حيث تضم التكاليف المتغيرة المواد المباشرة و العمل المباشر، أما التكاليف الثابتة المباشرة فتمثل التكاليف التي لا تتغير مع زيادة حجم الانتاج إلا أنه يمكن ربطها بشكل مباشرة بإنتاج سلعة معينة، أما التكاليف غير المباشرة و التي تصنف أيضا إلى متغيرة

و ثابتة فهي التكاليف التي لا يمكن ربطها و تحديدها بشكل دقيق لمنتج محدد و تصنف إلى متغيرة مثل المواد غير المباشرة و ثابتة مثل راتب مدير الصنع.

- في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية الإنتاج الواحدة: أي أن تكاليف الانتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج، ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية و يتوجب الانتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى و يمكن استخدام أسلوب القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.
- عرض المعيار حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية: حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذه المنتجات و يتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.
- و من التكاليف الاخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الاخرى غير المباشرة: مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناءا على طلب العميل.[2]

[1]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، محاضرات وتطبيقات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2009-2010 ، ص 106.

[2]- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي" الجوانب النظرية والعلمية "، عمان-الاردن، 2008، ص 67.

3) **التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون:** [1]

- تكاليف التخزين: إلا إذا تطلب الانتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
- المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
- تكاليف البيع والتسويق.
- فروق العملة الأجنبية الناتجة عن التغيير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية و تسديد قيمتها لاحقا.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزون حسب scf

الفرع الأول:حالة الجرد المتناوب

ففي حالة الجرد المتناوب يتم تسجيل عمليات الشراء و البضاعة المستهلكة بإتباع الخطوات التالية:

- خلال الفترة " الدورة المحاسبية " يجعل حساب 38 (ح/ بضاعة مخزنة، ح/ 381 مواد و لوازم مخزنة، ح/ 382 تموينات أخرى مخزنة) مدينا بتكلفة الشراء متضمنة كل النفقات الضرورية للشراء يجعل حساب المخزون و الخدمات ح/ 401 أو حسابات الخزينة : البنك أو الصندوق "512-53 " دائنا.
- و في نهاية الفترة أو الدورة المحاسبية لابد من اجراء عملية إلغاء المخزون الموجود في بداية الفترة بجعل ح/ 31 مواد ولوازم أو ح/ 32 تموينات أخرى و ذلك بجعل ح/ 38 دائنا.
- لا بد من ترصيد باقي حسابات 38 " مشتريات مخزنة " بجعله دائنا و جعل ح / 60 " مشتريات مستهلكة " مدينا (ح/ 600 بضاعة مستهلكة، ح/ 601 مواد ولوازم مستهلكة، ح/ 602 تموينات أخرى مستهلكة) .

الفرع الثاني: حالة الجرد الدائم

أما في حالة الجرد الدائم فتسمح هذه الطريقة بالمتابعة المحاسبية الجيدة التي تسهل معرفة وضعية المخزون بصفة دورية فيتم معالجة المخزون وفق هذه الطريقة كما يلي:

يجعل الحساب 38 مشتريات مخزنة خلال الفترة مدينا بمبالغ المشتريات و المصاريف الملحقة للشراء بجعل ح/ 30 مخزون بضاعة أو ح/ 31 مخزون مواد و لوازم أو ح/ 32 مخزون أخرى مدينا، وعند عملية الإخراج يجعل ح/ 60 مشتريات مستهلكة و ما يتفرع عنه مدينا بجعل ح/ 30، ح/31، ح/32 دائنا.

أما المنتوجات المصنعة و المنتوجات قيد الانتاج تسجل كما يلي:

[1]- محمد أبو ناصر، المرجع السابق، ص68.

يجعل ح/ 35 منتوجات مخزنة و كذا ح/ 33 منتوجات قيد الإنتاج، و ح/ 34 خدمات قيد الانتاج مدينا و ذلك بجعل ح/ 72 إنتاج مخزن دائن في حالة الإدخال، و ينم عكس القيد في حالة الاخراج (بجعل ح/ 72 مدينا و ح/33، ح/ 34، ح/ 35) .

المبحث الثالث: مقارنة بين تسوية المخزون في pcn و scf

المطلب الأول: تسوية المخزون حسب pcn

الفرع الأول: تسوية فروق الجرد

الجرد: هو عملية تقييم موجودات ومخرجات المؤسسة و هذا للحصول على الرصيد المتبقي أو الموجود في المخازن نهاية السنة سواء بالقيمة أو بالكمية أو بهما معا.

فروق الجرد: تتمثل في اختلاف أرقام الجرد الفعلي عن أرقام رصيد الحسابات و السجلات أي أنه قد يظهر هناك اختلاف بين الجرد الفعلي و المحاسبي أو عدم تطابق، تلف المواد، السرقة، عدم دقة وحدة القياس... وغيرها.

عدم التطابق بين الرصيد الفعلي و الرصيد المحاسبي يكون وفق العلاقة التالية: المخزون النهائي = المخزون الأولي + واردات الدورة – صادرات الدورة.[1]

أما التسجيل المحاسبي للفرق يكون كالأتي:

69		مصاريف خارج الاستغلال		
	31	مواد و لوازم		
31		مواد و لوازم		
	79	نواتج خارج الاستغلال		
		المخزون الفعلي المخزون المحاسبي		

[1]- عبد الغفار حنفي، ادارة المشتريات و المخازن، الجزائر، 2000، ص 137.

نقصد بها إجراء تعديل دفتري مناسب مما يؤدي إلى ترصيد بعض الحسابات المرتبطة بدورة مالية واحدة أو تحصيل بعض الاعباء.[1]

الفرع الثاني: تسوية المبيعات

إن تسوية المبيعات ترتبط بعدم وقوع احدى المرحلتين من مرحلتي البيع كالتالي:

- حالة تسليم الفاتورة دون تسليم البضاعة.
- حالة تسليم البضاعة دون تسليم الفاتورة.

الفرع الثالث: تسوية المشتريات

الغرض من هذا التسجيل اظهار الحساب 38 في ميزان المراجعة ويكون التسجيل كالتالي:

37		مخزون خارجي من المواد واللوازم		
38		مخزون خارجي من البضاعة		
	38	حساب مشتريات		
		حالة استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد		
380		مشتريات بضاعة		
381		مشتريات مواد ولوازم		
	538	حساب فواتير قيد التسليم		
		حالة استلام البضاعة أو المواد دون استلام الفاتورة		

الفرع الرابع: تسوية المؤونات

[1]-شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص 76.

المؤمنة هي البالغ المالية المخصصة لمواجهة الخسائر أو النقصان في القيمة الاصول و التي تسمح باسترجاع القيم الحقيقة و تتم المعالجة المحاسبية للمؤمنات عبر ثلاث مراحل:

- مرحلة إنشاء المؤمنة.
- مرحلة إعادة النظر في المؤمنة.
- مرحلة استعمال المؤمنة.

المطلب الثاني: تسوية المخزون حسب scf

الفرع الأول: جرد المخزون حسب scf

إن جرد المخزون يشمل العمليات التالية:

1) الجرد المادي للمخزون: حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة و منتجات عن مختلف أنواعها ثم تحديد هذا المخزون.
2) تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة: ويكون ذلك بتكوين خسائر عن القيمة للمخزون إذا كان سعر البيع الصافي للمخزون أقل من تكلفته، وكذلك تسوية الفروق بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للمخزون عند الضرورة.
3) المتابعة اليومية لحركة المخزون: وتتم تبعا لأحد الأسلوبين:
الجرد الدائم و الجرد المتناوب.

الفرع الثاني: تسوية فروق الجرد[1]

في حالة تطبيق الجرد الدائم و إذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي و في حالة اعتبار الفارق بين الجردين فارقا عاديا فان تسوية هذا الفرق تكون كالتالي:

[1]- عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 142.

الحالة1 : الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون هذه الحالة تتم تسويتها بالقيد التالي:

30		ح/ مخزون البضاعة		
31		ح/ مواد ولوازم		
32		ح/ تموينات أخرى		
35		ح/ منتجات		
	600	ح/ مشتريات بضاعة مباعة		
	601	ح / مواد أولية		
	602	ح/ إنتاج مباع		
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

الحالة2 : الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون: تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه.

الفرع الثالث: خسائر القيمة عن المخزون ح/ 39

تنص المادة 123- 5 من النظام المالي المحاسبي على مبدأ الحيطة و الحذر فإن المخزون تقيم تكلفتها أو قيمة انجازها الصافية أيهما أقل، تدرج أية خسارة في قيمة المخزون في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون و تحدد خسائر المخزون مادة بمادة أو في حالة أصول متعارضة فئة بفئة.

المطلب الثالث: المقارنة بين المخزون حسب pcn و scf

1) **بالنسبة للمعالجة:**

تتم معالجة المخزون حسب الحالات التالية:

Pcn	Scf
- حالة الجرد الدوري - حالة الجرد الدائم	- حالة الجرد المتناوب - حالة الجرد الدائم

من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق

بالنسبة لطرق تحديد تكلفة المخزون:

pcn	scf
- طريقة fifo - طريقة lifo - التكلفة الوسيطية المرجحة	- طريقة fifo - طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة

من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق

خلاصـــــــــــة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل لاحظنا انه لا يوجد اختلافات كبيرة فيما يخص المعالجة المحاسبية للمخزون، كما اتضح لنا كذلك بأن النظام المحاسبي المالي يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون و اختصر طرق تقييم المخزون في طريقتين هما: fifo و طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة كما يحدد قواعد الإفصاح، و كذلك حالات الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي و كذلك الاعتراف به كمصروف.

و لإلقاء الضوء أكثر على معالجة المخزون أدرجنا الفصل الثالث الذي هو عبارة عن دراسة ميدانية.

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على المعالجة المحاسبية للمخزون و طرق تقييمها من خلال شركة توزيع الأدوية بالتجزئة ENDIMED، و ذلك بعد إن تطرقنا إلى الجانب النظري في الفصلين السابقين.

و قد قمنا بتقسيم فصلنا إلى ثلاث أجزاء و هم:

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة؛

المبحث الثاني: المخزون في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة؛

المبحث الثالث:التحليل المحاسبي لعناصر المخزون حسب PCN و SCF؛

المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة الوطنية لتوزيع الأدوية ENDIMED

تعتبر صناعة الأدوية في الجزائر من القطاعات الاقتصادية الجد الحساسة و ذات الأهمية البالغة و الكبيرة في سوق الأدوية الجزائري وهذا مقارنة مع الكثير من الدول, فهدا السوق يعتبر جد هام بالنسبة للسلطات العامة و هذا راجع لكونها مكسب اقتصادي و مالي في نفس الوقت.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة ENDIMED و أهدافها و مهامها

الفرع الأول: التعريف

المؤسسة الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة هي مؤسسة تجارية تأسست في 01-01-1998 مقرها حي جبلي محمد المنطقة الصناعية لولاية مستغانم، تضم 132 وكالة موزعة على 8 ولايات هي مستغانم، معسكر، غليزان، تيارت، البيض، النعامة، تسمسيلت، سعيدة، و تعمل المؤسسة كوسيط بين الوكالات (طالب الأدوية) و الموردين، كما تضم المؤسسة محل الدراسة بمجمل فروعها 280 عامل أما في وحدة مستغانم 45 عامل يعملون 8 ساعات في اليوم ،5 أيام في الأسبوع.

حيث أوكلت للمؤسسة مهمة تسير الأدوية في الجهة غرب البلاد و لها خبرة لا تقل عن 15 سنة حيث هذه المؤسسة تغطي الوكالات المتواجدة في الغرب الجزائري و هي سعيدة، البيض، النعامة، تيارات، معسكر، مستغانم غليزان، تسمسيلت أي أنها تغطي مجموعة 132 وكالة عبر الولاية و في هذا السياق نجد هذه المؤسسة هي تابعة للمؤسسة الأم المتواجد علي مستوى العاصمة حيث هده الأخيرة (ENDIMED) مقسمة إلى تمانية (08) وحدات موزعة عبر الولايات التالية : وهران، الجزائر، عنابة، تيزي وزو،سطيف، بسكر، الاغواط، قسنطينة، مستغانم، و من خلال هذا طرح نكتشف أن المؤسسة (ENDIMED) هي المؤسسة وطنية أوكلت لها مهام توزيع الأدوية عبر مختلف مناطق البلاد و هي الديار ة التي تأسست في 24 ديسمبر1997 و برأس مال يقدر 40.0.00.0.000 مليون دينار و هي بذلك تحتل مكانة و موقع جد هام في التوزيع أي ما يعادل 15% من السوق الوطنية.

الفرع الثاني: أهداف و مهام المؤسسة

تتمثل مهام و أهداف المؤسسة فيما يلي :

1) مهام المؤسسة:

- توفير احتياجات المنظمة الغربية للبلاد من الأدوية ذات الاستعمال البشري إضافة إلى مختلف المواد المستعملة في الصيدليات؛
- التسويق لمختلف المنتجات، الصيدلانية المنتجة من مختلفة المؤسسة الوطنية عن طريق مختلف الوكالات الجارة التابعة لها؛
- القيام بعمليات البحث و التطوير في المجال توزيع الأدوية؛

- العمل على تلبية رغبات السوق الوطني من الاحتياجات لمختلف المواد الصيدلانية؛
- العمل على توفير مختلف الأدوية لمختلف الوكالات التابعة لها في الأوقات و الأماكن المناسبة و في أحسن صورة ممكنة؛
- العمل على تقدير هامشي الخطأ ما بين و كالتها و مختلف الموردين من حيث تقديم الأدوية و ذلك بطرح السؤال التالي : هل الأدوية المطلوبة من الوكالة هي نفس الأدوية الموردة و هل هي أكثر أو أقل من اللازم؛
- القيام دفع الفواتير لمختلف الوكالات التابعة لمختف الموردين المتعهدين؛

2) **أهداف المؤسسة:**

بما أن المؤسسة زائدة في مجال التوزيع فإنها تسعى إلى تحقيق غايات و أهداف كغيرها من المؤسسات الاقتصادية الأخرى و من هذه الأهداف نجد ما يلي:

- توفير احتياجاتها المنطقة العربية للبلاد من الأدوية؛
- توفير مناصب شغل؛
- المساهمة في التنمية الاقتصادية؛
- العمل على تحقيق رقم أعمال معتبر من حلال تطور النشاط؛
- أن تقوم بتوزيع أدوية و منتجات صيدلانية جديدة و بأسعار منافسة و ذات هامش ربح أعلى؛
- التنسيق بين الوكالات فيما يخص تبادل أدوية؛
- القيام باتفاقيات مع مختلف الشركات الناشطة في مجال السوق و توزيع الأدوية؛
- ترشيد استخدام عنصر العمل و ذلك من خلال إتباع دورات تكوينية للعمال من أجل تحسين الإنتاجية الحديثة لكل عامل؛
- محافظة على مناصب الشغل المتواجدة لديها و البحث عن الآليات لزيادة هذه المناصب؛

وعليه يمكن أن القول بأن هذه المؤسسة هي تغيرها من المؤسسات الأخرى التي أصبح لها التحمل لمسؤولياتها اتجاه عملائها بحيث أن هذه الأهداف هي وليدة المنافسة الكبيرة و خاصة لنظام سوق تحرير السوق الذي تبنته منذ التسعينات؛

المطلب الثاني: وظائف التسيير داخل مؤسسة ENDIMED

حسب الدراسة الميدانية التي قمنا بها يتم وفق طرق حديثة و المعايير متفق عليها و مضبوطة أهمها:

1) **التخطيط:** يعتبر التخطيط العملية الأساسية في أي نشاط قبل بدء فيه ، لأنه من أهم أسباب نجاح أو فشل المؤسسة ، أما فيما يخص مؤسسة (ENDIMED) و بالرغم من أنها تقوم بالتخطيط قبل اتخاذ القرار إلا أن خططها الإستراتيجية تحتاج لإلى دقة أكبر للتنبؤ بالنتائج أي عملية مستقبلية؛

2) **التنظيم:** هو سير نجاح أي مؤسسة، لأنه يعتبر بمثابة الرابط القوي بين أقسام المؤسسة من خلال هيكلها التنظيمي الذي يجمع بين الأقسام و المصالح من أجل تحقيق الأهداف المسطرة؛
3) **القيادة الرشيدة:** من أهم أسباب العمل الجيد داخل المؤسسة و في ENDIMED القائد الأول فيما هو المدير العام للمؤسسة؛
4) **المراقبة و التنسيق:** يقوم رئيس مصلحة المراقبة جميع النشاطات المؤسسة و من بين وسائل المراقبة بمراقبة جميع النشاطات المؤسسة و من بين وسائل المراقبة لوحدة القيادة حيث تقوم بعدة مهام من بينها مراقبة حضور و غياب العمال، وفي المؤسسة تستعمل مبادئ من بينها:
5) **الترتيب:** هو عبارة عن الترتيب و تنظيم الأشخاص و الأنشطة؛
6) **مركزية القرار:** تتبع المؤسسة مبدأ لامركزية في اتخاذ القرارات لأن كل مصلحة لها رئيسا الخاص ور؛
7) **حرية المبادرة:** إن سياسة حرية المبادرة المنتجة من قبل المؤسسة شجعت العمال على تقديم أفكار جديدة للمؤسسة بالإضافة إلى تقديم ساعات تطوعية؛

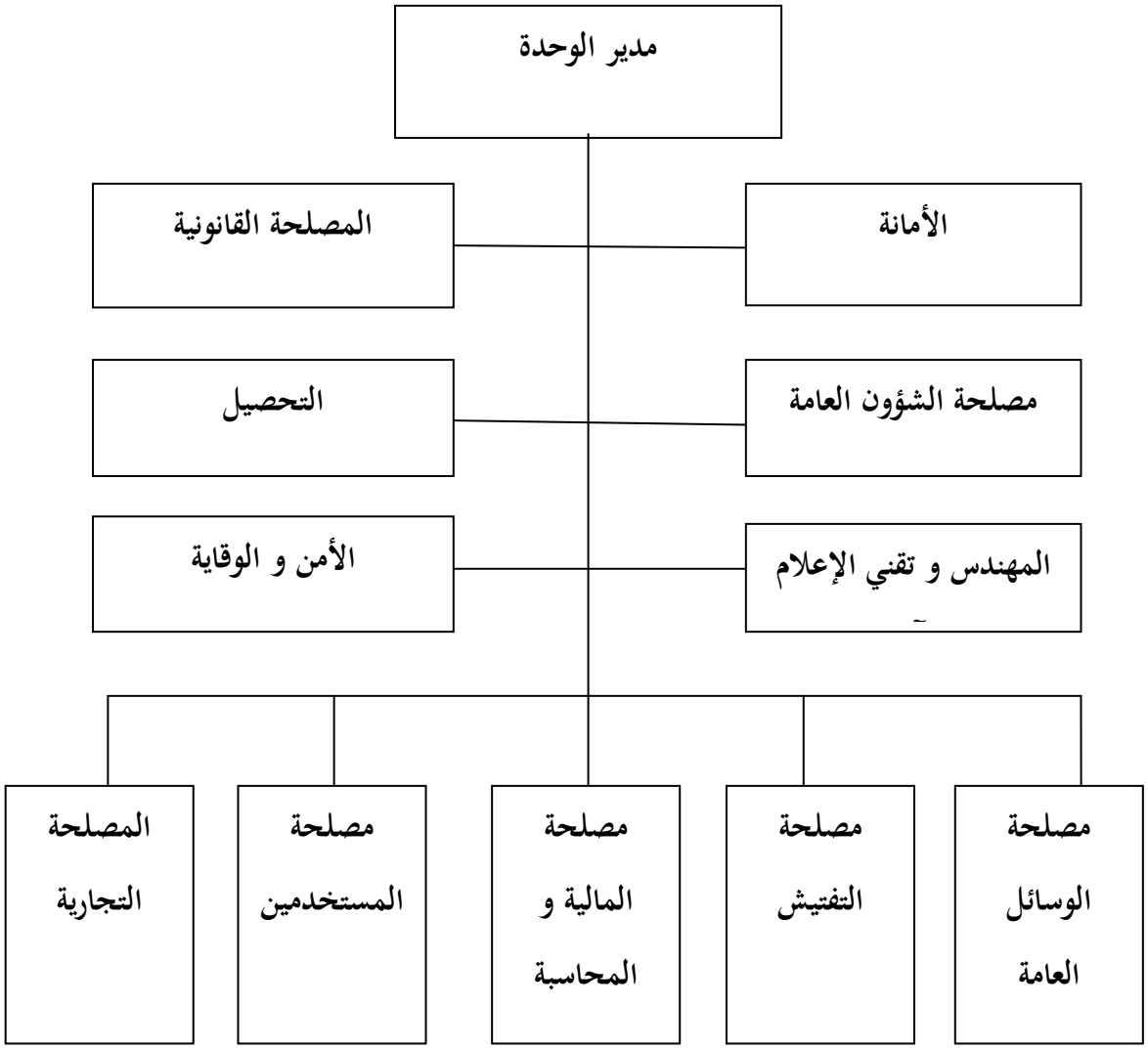
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENDIMED

الفرع الأول: أقسام الهيكل الإداري للمؤسسة

1) المدير العام: هو المشرف العام على المؤسسة و هو الذي يتولى تسيير المؤسسة بمختلف مصالحها بصفة عامة و القرار الأخير يعود إليه؛
2) السكرتارية: هي التي تنظم الشؤون الخاصة بالمؤسسة و تنظم عمل ومواعيد المدير؛
3) قسم العلاقات العامة: متابعة العلاقات و المعاهدات فيما يخص الشركة مع الخواص أو مع أي متعامل آخر؛
4) قسم الإعلام الآلي: تتلخص مهامه في تطور الأرشيف العام للمؤسسة، و يتم بالإصلاحات التي تخص تجهيزات المؤسسة أو الوكالات و برمجة مختلف العمليات التي تزيد المؤسسة القيام بها عن طريق الإعلام الآلي؛
5) قسم المنازعات : مهامه تتمثل في المتابعة النزاعات داخل وخارج المؤسسة و ترتيب و ضبط العمل حتى تسهل المتابعة على المدير لمحاربة الغش ،و التزود حتى نجد مراقبة توزيع المهام على المصالح يسهل عملية المراقبة كما يقوم هذا القسم بعدة مهام منها:
   - الفصل في الملفات المنازعات التي تم تسويتها عن طريق المصلحة؛
   - احترام إجراءات الاستئناف ، السحب و التبليغ و تنفيذ القرارات القضائية و كذا إرسال ملفات النزاعات التي تكون مخل طعن بالنقص إلى المديرية الجهوية؛
6) قسم التحصين: متابعة وضعية المؤسسة اتجاه المؤمنين،
7) قسم الوقاية و الأمن: هو متخصص في أمن و سلامة المؤسسة من الخطر و مكلف لها أعوان الأمن بالمؤسسة، ومن مهام القسم أيضا عملية التموين بالوسائل في هذا القسم؛

الشكل رقم: 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الأدوية _ مستغانم_

الهيكل التنظيمي -الوحدة التجارية- مؤسسة توزيع الأدوية –مستغانم-



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

الفرع الثاني: المصالح الرئيسية لمؤسسة ENDIMED

تضم خمسة (5)مصالح رئيسية:

1) مصلحة المراقبة: تقوم عمليات تسير الصيدليات و جزء العمليات و الحسابات لمختلف الوكالات كما نقوم بمراقبة المخزون و طريقة توزيعه على الوكالات التابعة لها؛
2) مصلحة المحاسبة المالية: تشرف هذه المصلحة على عمليات الفواتير و الحسابات المتعلقة بالبيع والشراء و التنازلات بين الوكالات التحويلات، و إصدار فواتير الكهرباء و كذلك عملية دواران الأموال في الخزينة و كذا جرد العمليات اليومية، و تقوم أيضا بما يلي:

- عملية الحساب التكاليف و مخزن الوكالات؛

- قبل إصدار أي شيك يجب توقيع المدير و الرئيس مصلحة المحاسبة المالية؛
- إعداد الميزانية و حسابات النتائج و موازين المراجعة؛
- عملية الجرد تتعرف السنة الأولى من شهر جوان و ثانية في ديسمبر لتفادي حالات الغش و التعريف النتائج؛
- عمليات شراء مواد التجهيزات و دفع مستحقات الخدمات تتم في هذه المصحة كذلك تحديد الأدوية المنتهية الصلاحية؛
- وجود قسم خاص بالشركات و المحاسبة العامة؛
- المحاسبة الوكالات تتم في هذه المصلحة الذكورة؛

3) مصلحة المستخدمين: ومن أهممها:

- المراقبة و التنظيم الإداري؛
- متابعة المرتبات الشهرية للعمال قبل و بعد النسج و حسب المنصب؛
- تسوية مبالغ التأمين الخاص بالعمال؛
- معاقبة العمال المخالفين عن طريق المجالس التأديبية؛
- التوظيف تتم عن طريق المصلحة بالإضافة إلى العطل العادية و المرضية؛

4) مصلحة الخدمات العامة: من المصالح الأساسية بالمؤسسة ،تقوم بتوفير المواد اللازمة الداخلية للمؤسسة مثل الأثاث المكتبي ، إدارة حظيرة السيارات الخاصة بالمؤسسة، تأمين التنظيم الداخلية الخارجي للأشخاص و كل هذا المهام تمارسها كل الوكالات التابعة لها؛

5) مصلحة التجارة: تقوم بعملية لتوزيع لمختلف الوكالات، تما تعتبر عنصر ربط بين المؤسسات و الوكالات، و كما تستقبل مختلف الطلبات التي ترسلها الوكالات و تدرسها ثم تنفذها كما تقوم بالمهام التالية:

- دراسة التكاليف الخاصة بالمؤسسة و الوكالات؛
- دراسة الحقوق المالية الموردين؛
- متابعة أعمال الوكالات من خلال رقم الأعمال ، صلاحية المواد ...الخ؛
- عملية التدقيق لحسابات الوكالات عن طريق إرسال عمال من المصلحة إلى الوكالات المراقبة و التفتيش؛

المبحث الثاني: المخزون في الشركة ENDIMED

المطلب الأول: أنواع المخازن في الشركة

الفرع الأول: تصميمها و موقعها في المؤسسة

تؤثر المخازن تأثيرا مباشرا على الأموال والعمليات، فهي بذلك وثيقة الصلة بمستوى الكفاءة التي تتمتع بها المنشات وحسن تنظيمها وإدارتها تعكس مدى الفعالية في استخدام الأحوال كما تمثل حلقة الوصول بين العمليات الإنتاجية والتسويقية التي تعتمد مباشرة على المخازن و المخزن هو المكان الذي يتم فيه حفظ و استلام المواد و الأصناف و لذلك يجد توفير جميع الظروف الملائمة لعملية التخزين كاختيار الموقع المناسب و تجهيز المخزن بالمعدات اللازمة لعمليات الحفظ و المناوبة.

إن عملية التخزين ضرورة اقتصادية وجزء مكمل لعملية تدفق المواد بانتظام من مراكز الاستلام الى مراكز الاستعمال ومنها إلى المشروع، لذلك يجب توفير الوسائل اللازمة لحفظ الموارد، و مراعاة الاعتبارات الخاصة بغرض التخزين عند القيام بتصميم المخازن ويجب تطوير هذه المخازن.

وعند تصميم المخزن يجب مراعاة العوامل الأساسية لذلك وهي:

البساطة في التشغيل، الاستخدام الاقتصادي للمساحة المخصصة للتخزين؛

كما يجب أن يكون تخزين المواد بقدر الإمكان بقرب من مراكز الاستعمال ففي المؤسسات الإنتاجية يجب أن تكون السلع والمواد الأولية مخزنة بالقرب من مركز أول مرحلة في العملية الإنتاجية و المواد التامة الصنع بالقرب من مراكز الشحن وهكذا، أما في حالة المصانع المكونة من عدة أقسام يجب أن يكون كل قسم مستقل بمخزنه الذي يحتوي على المواد التي يحتاجها في عملياته ومن ناحية أخرى قد تكون هناك مركزية من التخزين، أي أن تخزين مواد و أصناف في مخزن واحد مركزي وتظهر أهمية المركزة خاصة في حالة الطلب المشترك على المواد المخزنة في كميات كبيرة، وكذلك في حماية المخازن من السرقة.

الفرع الثاني: أنواع المخازن للشركة

تملك شركة توزيع الأدوية بالتجزئة ENDIMED مخزنين رئيسيين ومخازن فرعية توجد عند كل مشروع لها وسنعرض المخزنين بالشرح كما يلي:

1) المخزن المركزي: يتواجد هذا المخزن في المنطقة الصناعية يحتوي هذا المخزن جميع الأدوية التي توزعها الشركة.
2) مخزن قاعدة التمويل: يتواجد هذا المخزن في المنطقة الصناعية لشركة توزيع الأدوية بمستغانم ويحتوي على جميع مواد الدعم التي تحتاجها الشركة .

المخازن الفرعية

المخازن الفرعية :توجد في الوكالات التي المؤسسة في إنجازها وتعمل المؤسسة على وضع مخزون فرعي في كل منطقة تملك فيها نشاط وذالك من أجل تقليص تكاليف النقل.

المطلب الثاني:أنواع المخزون وعناصره حسب كلا من pcnو scf:

الفرع الأول: أنواع المخزون

1) البضائع (الأدوية):

- **الأدوية غبر منتهية الصلاحية:**هي الأدوية الموجهة للتوزيع أو البيع؛
- **الأدوية منتهية الصلاحية:**هي الأدوية التي انتهت صلاحياتها؛
- **الأدوية الفاسدة أو التالفة:**هي الأدوية التي فسدت؛
- **الأدوية المصيدلة:** كالقطن ،ضمادات؛

2) مواد ولوازم:كالأوراق وغيرها من اللوازم المكتبية.

الفرع الثاني: عناصر المخزون حسب pcnو scf

يمثل الصنف 3 حساب المخزون حسب كلا من المخطط الوطني المحاسبي و النظام المالي المحاسبي و الذي لم يطرأ عليه تغيير من pcn إلى scf حيث بقيت كل الحسابات نفسها إلا الحساب 31 و الحساب 34 اللذان تغيرا .

المطلب الثالث:الوثائق المستعملة داخل مصلحة تسيير المخزون

بالنظر إلى أهمية تسيير المخزون فإنه يعتمد على عدة وثائق تساعده في التحكم العلمي والمراقبة الكمية والنوعية لمختلف الأصناف وكذا ضبط التسجيل المحاسبي لها وسوف نعرض فيها بعض الوثائق في تسيير المخزون داخل الشركة التي حصلنا عليها من قسم تسيير المخزون:

1- وصل الاستقبال:BON DE RECPTION (ملحق رقم 01):

استقبال الأصناف الآتية من المورد وتخزينها لا يمكن أن يكون بطريقة عشوائية إذ لابد القيام بعملية الاستقبال للصنف أن يكون مرفق بوصل الطلب والفاتورة الخاصة بالمورد ووصل الاستقبال يتضمن معلومات عن الكمية،تاريخ الإرسال معلومات خاصة إذا كان الصنف ذو نوعية معينة،اسم المورد،اسم المستقبل.....الخ.

2- وصل الدخول: bon d'entrée(ملحق رقم02)

يقوم ألمخزني بإعداد وصل الدخول الخاص بالصنف وهذا بعد عملية الاستقبال للتوصيل الصنف لتخزينه داخل المخزن ويحتوي على المعلومات التالية:

رمز المخزن،تعيين الصنف،رمز الصنف،الكمية،قيمة الوحدة،ملاحظات خاصة...الخ.

3- وصل الخروج:bon de sortie**(ملحق رقم03)**

يتكون من الرقم،تاريخ الخروج،مركز التخزين،المستفيد من خروج السلعة،الكمية،السعر الجزئي والكلي،رمز السلعة...الخ

4- طلب الشراء: la solicitation dacha(ملحق رقم 04):

يعده مسير المخزون وهذا بعد عملية مراجعة رصيد الصنف فإذا وصل إلى مستوى نقطة إعادة الطلب يقوم بإعداد وصل الطلب الذي يتضمن المعلومات التالية:

تعيين إعادة أو الصنف ورمزها،الكمية المطلوبة،المواصفات المطلوبة،مدة الإرسال.

5- إذن الطلبية:bon de commander(ملحق رقم 05):

ويعتبر من المستندات التجارية الهامة باعتبارها الوثيقة الرسمية التي تتم الصفقة من خلالها بين البائع والمشتري وتحرر هذه الوثيقة من طرف المشتري بالتحديد من مصلحة الشراء وتكتب بخط واضح لمنع وقوع أي مشكل وهي تتكون من 4 نسخ:

- نسخة تبقى في المؤسسة.
- نسختان تسلمان إلى المورد بحيث إحداهما ترجع إلى مصلحة الشراء للاحتفاظ بها.
- نسخة تحول إلى مصلحة تسيير المخزون.

6- LETTRE D'ACCOMPOGNENT:(ملحق رقم 06)

هي وثيقة تابعة للعمليات المالية الخاصة بإعداد الشيكات أو غيرها،المسؤول عليها هو مسير الخزينة وتعدها جميع المصالح من مصلحة تسيير المخزون إلى مصلحة المحاسبة العامة وهي كإثبات على وصول المبالغ إلى المصالح التي تطبقها.

المبحث الثالث: التحليل المحاسبي لعناصر المخزن بين PCNوScF

في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة كان التسجيل المحاسبي للمخزون في ظل تطبيق ما يتعلق بالمحاسبة العامة الواردة في المخطط المحاسبي الوطني على مستوى مصلحة المحاسبة العامة المتواجدة بمديرية المحاسبة والمالية ضمن برنامج يعرف باسم PC compta وهو ما اعتمدته الشركة منذ تأسيسها حيث يستند في التسجيل إلى الوثائق الضرورية من فواتير ووصل دخول ووصل استلام وغيرها لتسجيل العمليات التي تقوم بها الشركة ضمن يوميات متعددة تعمل بطريقة آلية داخل هذا البرنامج وهي يومية مبيعات الانتقال،المشتريات،يومية البنك،يومية مبيعات الانتقال،يومية مخرجات الإنتاج،يومية مبيعات حيث تعتبر هذه اليوميات عن العمليات المتداولة في الشركة من شراء،بيع،تخزين،استهلاك...الخ.

المطلب الأول:عمليات الشراء

في الشركة نجد أن هناك عمليات الشراء والبيع للأدوية بالوكالة إذ تقيد كل ما سبق وفق قيود محاسبية بقيمة أصلية إجمالية،ولمعرفة ذالك جيدا نورد بعض الأمثلة عن هذه العمليات.

مثال01: تم شراء أدوية بشيك بنكي في 01-09-2008 للاستعمال كمخزون أو استهلاكه من المورد على حساب التسديد بعد شهرين بشيك بنكي، استلمتها الشركة حيث المبلغ الإجمالي 125321107

هناك تظهر لها ثلاث يوميات المتمثلة في يومية المشتري، يومية المخزون، يومية البنك.

1) التسجيل المحاسبي حسب pcn

في يومية المشتريات:

الحساب	البيان	مدين	دائن
380100	فاتورة رقم 88	125321107	
530200	مورد شيلي فارم		125321107

في يومية إدخال المخزون:

الحساب	البيان	مدين	دائن
300100		125321107	
380100			125321107

في يومية البنك: (في حالة المبلغ يتجاوز 500000)

الحساب	البيان	مدين	دائن
530200	تسديد سفتجة رقم 12- 16	125321107	
485300	مورد شيلي فارم		125321107

التسديد نقدا (في حالة المبلغ لا يتجاوز 500000)

الحساب	البيان	مدين	دائن
530200	تسديد نقدا	450000	
	شراء لوازم مكتب		
584300			450000

يومية الاستهلاك:

الحساب	البيان	مدين	دائن
600100	استهلاك البضائع	125321107	
300100			125321107

2) **التسجيل المحاسبي حسب scf**

ومن خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فإن الشركة أعادت هيكلة حساباتها وفق مبادئ هذا النظام و المواد التي تحتاجها لسير النشاط إذ أصبحت تستخدم برنامج جديد للتسجيل المحاسبي يتماشى مع هذه المعطيات ألا وهو EGC informatique مع اعتماده على مبادئ النظام السابق إلا في تغيير الحسابات إلى مدونة النظام المحاسبي المالي الجديد و بالرجوع إلى المثال السابق نجد أن التسجيل يبقى كما هو إلا في بعض الحسابات التي تتغير و المتمثلة في المورد و الذي أصبح 401320 و البنك الذي أصبح 512100 أما بالنسبة للحسابات الأخرى فتبقى على حالها.

المطلب الثاني: عمليات البيع

وهي عملية يتم بموجبها بيع الأدوية من طرف الشركة، أما التسجيل المحاسبي لهذه العملية فيتم كالتالي:

الفرع الأول: حسب pcn

1) بيع نقدي:

الحساب	البيان	مدين	دائن
472000	بيع نقدا وكالة تيارت	5005000	
70000			5005000

2) بيع على الحساب:

الحساب	البيان	مدين	دائن
470539	بيع على الحساب وكالة الغمري	2068562	
700100	جدول التحصيل 007016		1784359
757010	المنتوجات الاستثنائية عن عملية التسيير		284203

3) التسديد:

الحساب	البيان	مدين	دائن
485300	تسديد بشيك بنكي وكالة الغمري	2068562	
470539			2068562

الفرع الثاني: حسب scf

يتم التسجيل المحاسبي لعملية البيع حسب scf مثلها مثل النظام القديم إلا أن بعض الحسابات تتغير و التي تتمثل في :

الصندوق يصبح 511000ن و البنك مثلما ذكرنا سابقا.

المطلب الثالث: جرد المخزون في الشركة و إجراءاته

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة فإنها تستخدم طريقة fifo وهي الطريقة الوحيدة التي تعتمدها الشركة، والتي تتمثل في أنها عند استلام الشركة الأدوية من طرف المورد بين التابعين لوحدة البيع بالتجزئة مستغانم بالاتفاق تتم هذه العملية بإخراج هذه الأدوية حسب أسبقية تاريخ إنتاجها ونهاية صلاحيتها.

الفرع الأول: طرق تقييم المخزون في الشركة

يتم توضيح أسلوب تقييم المخزون في الشركة عن طريق إعداد بطاقة الجرد المتمثلة في:

شرح تام لكيفية العمل بطريقة fifo

(المخزون البدائي + المدخلات) = المخزون النظري

المخزون النهائي يتم بعملية الجرد داخل المخزن للوحدة وتتم هذه العملية بحساب الأدوية داخل المخزن منتوج بمنتوج وعند انتهاء عملية الجرد للأدوية تقوم مصلحة التجارة بجمع الأدوية لتقييم المبلغ و المسمى بالمخزون النهائي.

وتقوم هذه الأخيرة بتسليم الوثائق المتعلقة بالجرد الممضية إلى مصلحة المحاسبة وتقوم هذه المصلحة بتقييمها حيث تأخذ (المخزون النهائي – المخزون النظري) إذا كان الحاصل سالب يكون عجز و إذا كان بالموجب يكون فائق.

الفرع الثاني: إجراءات الجرد

يقسم الجرد إلى عدة أنواع و ذلك حسب درجة متطابقة الأرصدة و توقيت إجراءاته و ما تميزه بالوحدة فالجرد المطبق حاليا هو الجرد الدوري ، و يمكن تلخيص عملية الجرد في الأخير إلى تقرير شهري حول الجرد المادي الفعلي للمخزون و بين ما هو مسجل محاسبيا لما هو موجود في التقرير و ما هو موجود محاسبيا يظهر فارق التقييم سلبي أو ايجابي كما ذكرنا سابقا و للتسوية في نظام التسجيل المحاسبي يبرر هذا الفارق بالمستندات و الوثائق المثبتة لوجوده و المبررة لذلك يمكن توضيح ذلك من خلال التالي:

التسجيل المحاسبي لفارق الجرد سلبي:

1) حسب pcn

الحساب	البيان	مدين	دائن
469020	حسابات أخرى دائنة	1311813	
798000	المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري		1311813

2) حسب scf

الحساب	البيان	مدين	دائن
467031	حسابات أخرى دائنة	1311813	
758003	المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري		1311813

التسجيل المحاسبي لفارق الجرد ايجابي:

1) حسب pcn

الحساب	البيان	مدين	دائن
699049	مخصصات المؤونات و خسائر القيمة	1311813	
496902	عن حسابات مدينين مختلفين		1311813

2) حسب scf

الحساب	البيان	مدين	دائن
685046		1311813	
496010			1311813

يكمن الفرق بين التسجيل المحاسبي بين pcn و scf الى طبيعة الحسابات و تصنيفها أما فيما يخص في نهاية الدورة فإنه يتم المقارنة بين مختلف الفروق الناتجة عن عملية الجرد فإذا كانت مجموع الفروق الايجابية أكبر من مجموع الفروق السالبة فإنه يتشكل لدينا في النهاية فارق ايجابي فهو يعتبر ايراد للشركة يضاف في اخر الفترة المحاسبية الى النتيجة أما اذا نتج عن عملية التجميع فارق سلبي فإنه يطرح من النتيجة.

خلاصـــــــــــة:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة، و التي مكنتنا من معرفة الجانب التطبيقي للنظام المحاسبي المالي الجديد ككل، و أخذنا فكرة عامة عن واقع المؤسسة الجزائرية، و محلها من تطبيق هذا النظام.

في هذه الشركة تمكنا من معرفة الإجراءات الواجب القيام بها في تسيير المخزون، و كذلك المعالجة المحاسبية التي تتم عن طريق نظام الإعلام الآلي، و نظرا لاهتمام الشركة الكبير بالمخزون فقد وضعت برنامج للإعلام الآلي خاص بالمعالجة المحاسبية للمخزون .

خاتمة عامة:

نظرا للظروف التي شهدها العالم في مختلف المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و تحول العالم إلى قرية صغيرة بسبب العولمة و تداعياتها المختلفة في شتى الميادين، وجدت الجزائر نفسها شأنها شأن الدول الأخرى مجبرة على تطبيق مختلف المقتضيات و الالتزامات التي فرضها عليها مناخ العمل الدولي و الإقليمي، و من بين هذه المقتضيات هي الوصول إلى طريقة واحدة مشتركة في العمليات المحاسبية، حاولت الجزائر منذ 1997 الانتقال إلى نظام محاسبي جديد، مما يسمح بإعطاء دفع للمؤسسات الجزائرية لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية، و التكيف مع المعطيات الجديدة، و يتم تقييم وضعيتها بالمقارنة مع مؤسسات الدول الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

من خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع المعالجة المحاسبية للمخزون بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المالي المحاسبي بالتطرق إلى جميع جوانب الموضوع سواء من ناحية المكتسبات النظرية أو من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في شركة توزيع الأدوية بالتجزئة بمستغانم تمكنا من الوصول لعدة نتائج أهمها:

1) لا يوجد هناك توافق شبه تام بين المخطط الوطني المحاسبي و النظام المالي المحاسبي الجديد في الأسس و المبادئ المحاسبية المعتمدة في مختلف المعالجات و التنظيمات المحاسبية؛
2) يوجد أوجه تشابه عديدة بين PCN و SCFتتمثل في نفس القواعد المطبقة في معالجة المخزون ما عدا في كيفية تدوين الحسابات فقط بينما تقل أوجه الاختلاف؛
3) تواجه المؤسسة الجزائرية عدة صعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
4) لا تطبق أغلب المؤسسات الجزائرية النظام المحاسبي المالي الجديد في المحاسبة ككل و في معالجة المخزون على وجه الخصوص لعدم استيعاب إطارات المؤسسات له بشكل جيد؛
5) يرتكز تقييم المخزون على طريقتين هما FIFO و CMPو استغنائه عن LIFO؛
6) تعتمد المؤسسة الجزائرية على النظام الآلي في معالجة المخزون؛

ومن خلال هذه النتائج نصل إلى التوصيات التالية:

1) يجب على المؤسسة الجزائرية إبداء المزيد من الاهتمام في تكوين إطاراتها حول النظام المحاسبي المالي الجديد؛
2) زيادة عدد الملتقيات و الأيام الدراسية حول SCF؛
3) يجب على المؤسسة الاقتصادية السعي إلى تطوير مكانتها في المعالجة المحاسبية للمجموعة 3 المخزون حسب الإعلام الآلي بوضع قاعدة بيانات رشيدة يتم إتباعها و العمل بها لتصل المؤسسة إلى مستوى الاقتصاد المطلوب؛
4) ضرورة الإسراع في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على جميع المؤسسات الجزائرية من أجل عدم الوقوع في الاختلافات المحاسبية و قيام المؤسسات بالاجتهاد في عملية الإفصاح المحاسبي؛

5) اعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى المؤسسة من خلال ترسيخ المحاسبة الجديدة، و هذا من شأنه يستغرق وقت طويل يجب أن تستغله المؤسسة كذلك في الانفتاح على الجامعة لاستقطاب المتربصين و تمكنهم من فرص تكوين قد تكون ثمينة للطرفين وذات منفعة لهما؛

و لا يفوتنا في الأخير إن نذكر بعض الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا العمل و من بينها عدم وجود الدراسات السابقة بالشكل الكبير، لذلك يبقى باب البحث مفتوح في الموضوع.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 03، 2005.
2. حمزة بشير أبو عاصي و خالد أمين عبد الله، أساسيات المحاسبة و طرقها، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
3. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، ج 01، دار الفكر للنشر و الطباعة و التوزيع، عمان، 1999.
4. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج 01، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2013.
5. عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2009.
6. عبد الرزاق بن الحبيب، اقتصاد مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 03، 2006.
7. عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،
8. غول فرحات، الوجيز في اقتصاد مؤسسة، دار الخلدونية، الجزائر، 1429 هـ – 2008 م.
9. كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 02، 2013.
10. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، أردن، 2004.
11. محمد البنا، الاقتصاد التحليلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
12. - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، محاضرات وتطبيقات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2009-2010 ،
13. .بشير عبان العلاق و محمد عبد الفتاح الصرفي، إدارة المخازن، الطبعة الأولى، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2006،

II. ***البحوث الجامعية (أطروحات و مذكرات):***

14. بلغيث مدني، النظام المحاسبي المالي الجديد، و بيئة المحاسبة في الجزائر، بحث بجامعة ورقلة.2006.
15. بن سعدة فاطمة، تسيير محاسبة المخزون في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، دفعة 2010-2011.
16. جمال عمورة، المعالجة المحاسبية للمحزونات و كيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير الدولية و المخطط الوطني الفرنسي و النظام المحاسبي الجزائري، الوادي، المركز الجامعي، 16-17 جانفي 2010
17. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2009-2010 .
18. عبد الستار العلي محمد، الإدارة الحديثة للمخازن و المشتريات، عمان، الأردن، إدارة سلسة التوريد، 1998.
19. عبد الغفار حنفي، ادارة المشتريات و المخازن، الجزائر، 2000،
20. فكير سامية، أهمية النظام المحاسبي المالي في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، 2009 – 2010.
21. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي" الجوانب النظرية والعلمية "، عمان-الأردن، 2008،
22. مرحوم محمد الحبيب، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة و أثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة و الصغيرة الحجم، مذكرة ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، 2011 – 2012.
23. محمد توفيق الماضي،ادارة وضبط المخازن،كلية التجارة،الاسكندرية،مصر،1998.
24. ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2007.

III. ***المطبوعات الجامعية:***

شبايكي سعدان، المحاسبة العامة، الجزائر، ديوان المطبوعان الجامعية، 2000.

نواصر محمد فتحي و طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية.

IV. ***النصوص القانونية و التشريعية:***

25. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواحد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009..

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

26. ministère des finance, projet de systeme comtable fancier, document de travail, juillet 2006, p06

27. Robert Obert, Dunod, Pratique des norme IAS /IFRS ,2003,