الجمهـورية الجزائرية الديمقراطية الشعبيـة
وزارة التعليم العـالي والبحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية والتجـارية وعلـوم التسييـر
قسـم: العلوم التجارية

## الموضـــوع

# دور أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية في الإفصاح المحاسبي

# دراسة حالة مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو

مذكـرة مكملة كجزء من متطلبات نيل شهـادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخـصص: فحص محاسبي

إعداد الطـالـب:
- سعدي خديجة

الأستاذ المشرف:
- الحاج عامر

| | |
|---|---|
| رقـم التسجيل: | .....12015 |
| تـاريخ الإيداع | ..... |

**الموسم الجامعي: 2014-2015**

بسم الله الرحمن الرحيم

# إهداء

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون )

صدق الله العظيم

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ....ونصح الأمة ..إلى نبيى الرحمة ونور العالمين ...سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ...إلى من علمني العطاء بدون انتظار ... الى من احمل اسمه بكل افتخار ... ارجو من الله ان يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طوا انتظار الى

**" ابي العزيز "**

الى ملاكي في الحياة .....و الى معنى التفاني و سر الوجود

**" امي الحبيبة "**

و الى من ارى التفاؤل بأعينهم اخوتي و اخواتي الاعزاء وخاصة

إلى التي دعمتني في إتمام هذا العمل إلى حبيبتي

**" مكيحل زينب"**

إلى كل أصدقائي وصديقاتي

إلى كل من ساهم في من قريب أو من بعيد

إلى كل دفعة 2015

وفي الأخير نسأل الله أن يجعلنا ممن يكثر ذكره وينال فضله ويحفظ أمره

وأن يغمر قلوبنا بمحبته.

خديجة

# شكـــر وعرفـــان

## الـشكـر لله أولا وأخـيـرا

الحمد لله رب العالمين كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانهِ ومجدهِ والصلاة والسلام على سيدنا محمد (ص) وبعد:

يقضي واجب الوفاء أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذنا الفاضل ((**الحاج عامر** )) عرفاناً ووفاءاً لقبوله الإشراف علينا ولجهوده القيمة وتوجيهاته وتقديمه النصح لنا التي كان لها الأثر الكبير في إبراز هذا البحث بهذا الشكل. فجزاه الله كل الخير. كما يطيب لنا التقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أساتذتنا الأعزاء في قسم االعلوم التجارية الذين كانوا مصدر عطاء للعلم والخُلق خلال مسيرتنا الدراسية.كما يجدر بنا شكر مدير متقنة بلونوار أحمد "لحسن غمري "

وفي الختام أتوجه بالشكر والتقدير لجميع من ساهم في انجاز هذا العمل البسيط على ما أبدوه من تعاون ومشاركة في إتمام هذه الرسالة.

وفق الله الجميع لما فيه خير الدنيا والآخرة، إنه سميع مجيب، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

**ملخص الدراسة :**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أعمال نهاية الدورة المحاسبية ودورها في إضفاء أهمية للإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة ،فهو الذي يقدم المعلومات المحاسبية لمستخدميها بشئ من التفصيل والشفافية وبمصداقية في عرض القوائم المالية ،وهذا يعود إلى دقة في المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية (الملموسة )موضوع الدراسة من خلال متابعة التثبيتات عن طريق حساب إهتلاكات وتقييم التثبيت وإعادة تقييمه ومراقبته عن طريق توقع الخسارة أو نقص في القيمة .

وقد تم في هذه الدراسة إستخدام المنهج التحليلي والوصفي لتحقيق أهداف الدراسة عن طريق تحليل قوائم المالية لمؤسسة مطحنة الإخوة حوحو بسكرة .

ولقد توصلت من خلالها إلى أن أعمال نهاية الدورة تعبر وتفصح عن وضعية المؤسسة وهي تلعب دورا كبيرا في الإفصاح حيث تسمح بالإستفادة من المعلومات بشكل صحيح .

**الكلمات المفتاحية :**

الإهتلاك ،التقييم ،إعادة التقييم ،خسارة القيمة ،القوائم المالية ،الإفصاح المحاسبي

**Abstract :**

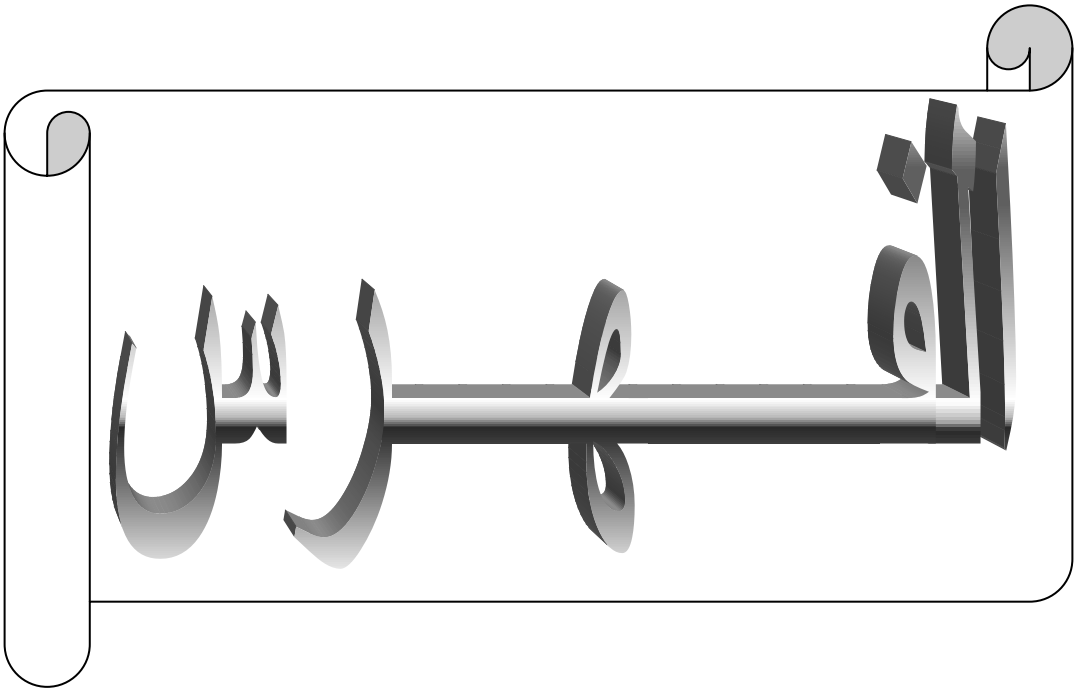
The aim of this study is to identify the business end of the accounting session

And its role to show the importance of the Accounting disclosure which is one of the key things in Accounting. It gives detailed and transparent information to its users with credibility in the presentation of financial statements. This is due to accuracy in accounting treatment installations (Concrete) Subject of study Through the work of the end of the accounting cycle And that is to follow through installations by calculating Amortization And assess the installation and re-evaluated and monitored by anticipating the loss or lack of value. In this study , we used the descriptive and the analytical approaches to achieve the objectives of the study by analyzing the financial statements of the institution" Brothers Houho mill" in Biskra .

Trough this study , we came to the conclusion that the end of the session works reflects the status of the institution and they play a big role in the disclosure which permit the use of the information correctly.

**Key words**

Financial Statements, Accounting disclosure **,** Revaluation , Evaluation , Loss of value , Amortization


الفهرس

# فهرس المحتويات


| الموضـــــوع | الصفحة |
|---|---|
| البسملة | II |
| الشكر | III |
| الإهداء | IV |
| الملخص | V |
| فهرس المحتويات | VII |
| فهرس الجداول والأشكال والملاحق | IX |
| **مقدمة عامة** | أ-ج |
| **الفصـــل الأول :أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية** | **43-2** |
| تمهيد | **2** |
| **المبحث الأول : نظرة عامة حول التثبيتات وجرد** | **3** |
| المطلب الأول : مفهوم التثبيتات ومبادئ إدراجها في الحسابات | **3** |
| المطلب الثاني : أنواع التثبيتات العينية | **4** |
| المطلب الثالث : التثبيتات العينية وتسجيلها المحاسبي | **7** |
| المطلب الرابع : مفهوم الجرد ومراحله | **19** |
| المطلب الخامس : أهداف وأساليب الجرد | **22** |
| **المبحث الثاني : إهتلاك التثبيتات العينية** | **23** |
| المطلب الأول : تعريف الإهتلاك وأهميته | **23** |
| المطلب الثاني : أهداف الإهتاك والعوامل التي تحدد قسط الاهتلاك وشروطه | **24** |
| المطلب الثالث : أساليب الإهتلاك | **25** |
| المطلب الرابع :التسجيل المحاسبي للإهتلاك ومبادئه | **31** |
| **المبحث الثالث :التدني في قيمة التثبيتات العينية وإعادة تقييمها وتصحيح الأخطاء** | **33** |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول :التدني في قيمة التثبيتات العينية | **33** |
| االمطلب الثاني :تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية | **37** |
| المطلب الثالث :تصحيح الأخطاء المحاسبية | **40** |
| خلاصة | **43** |
| **الفصـل الثــاني : الإفـــصاح المحـــاسبي** | **77-45** |
| تمهيد | **45** |
| **المبحث الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي** | **46** |
| المطلب الأول :مفهوم وأنواع الإفصاح المحاسبي | **46** |
| المطلب الثاني خصائص وأهداف ومعيقات الإفصاح المحاسبي | **48** |
| المطلب الثالث : شروط الإفصاح ومتطلباته | **50** |
| المطلب الرابع : مقومات وأساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي | **52** |
| **المبحث الثاني :مفاهيم أساسية حول القوائم المالية** | **55** |
| المطلب الأول : ماهية وأهداف القوائم المالية | **55** |
| المطلب الثاني :خصائص وعناصر القوائم المالية | **57** |
| المطلب الثالث :العوامل المؤثرة في القوائم المالية ومستخدميها | **61** |
| **المبحث الثالث : عرض القوائم المالية** | **63** |
| المطلب الأول : الميزانية | **63** |
| المطلب الثاني : حسابات النتائج | **67** |
| المطلب الثالث : جدول سيولة الخزينة | **71** |
| المطلب الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة | **74** |
| المطلب الخامس : ملحق الكشوف المالية | **76** |
| خلاصة | **77** |
| **الفصل الثالث : أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية في مؤسسة مطاحن الإخوة حوحو** | **112-79** |

| | |
|---|---|
| تمهيد | **79** |
| **المبحث الأول : المعرفة العامة حول هيكلة وواقع الشركة** | **80** |
| المطلب الأول :تقديم عام حول الشركة | **80** |
| المطلب الثاني : أهمية و أهداف الشركة | **81** |
| المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة | **82** |
| **المبحث الثاني : أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية للشركة خلال الدورة** | **87** |
| المطلب الأول :وضعية التثبيتات في بداية الدورة 2013 | **87** |
| المطلب الثاني : العمليات المتعلقة بالتثبيتات عينية خلال الدورة 2013 | **88** |
| المطلب الثالث : العمليات التي تمت في نهاية الدورة 2013 | **89** |
| **المبحث الثالث :الإفصاح عن أعمال نهاية الدورة** | **98** |
| **خلاصة الفصل الثالث** | **103** |
| **الخاتمة العامة** | **106-105** |
| **قائمة المراجع** | **110-108** |
| **قائمة الملاحق** | **112** |

# قائمة الجداول :


| رقم الجدول | العنـــــــــوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | ميزان المراجعة قبل الجرد | 21 |
| 2 | جدول الإهتلاك | 26 |
| 3 | جدول معاملات الإهتلاك المتناقص | 28 |
| 4 | جدول إعادة التقييم | 40 |
| 5 | الجدول القانوني للميزانية جانب الأصول | 65-64 |
| 6 | الجدول القانوني للميزانية جانب الخصوم | 67-66 |
| 7 | الجدول القانوني لحساب النتائج حسب الوظيفة | 69-68 |
| 8 | جدول النتائج حسب الوظيفة | 70 |
| 9 | جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة ) | 72 |
| 10 | جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة ) | 74-73 |
| 11 | جدول تغير الأموال الخاصة | 75 |
| 12 | جدول يوضح وضعية التثبيتات في الشركة | 88 |
| 13 | جدول عمليات حيازة تثبيتات العينية خلال الدورة 2013 | 89 |
| 14 | جدول إهتلاك المباني | 90 |
| 15 | جدول إهتلاك التركيبات التقنية | 90 |
| 16 | جدول إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى | 91 |
| 17 | جدول تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية للشركة | 93-92 |
| 18 | جدول عملية إعادة التقييم للشركة الإخوة حوحو | 94 |
| 19 | جدول الميزاني جانب الأصول للشركة | 100-99 |
| 20 | جدول الميزانية جانب الخصوم للشركة | 101-100 |
| 21 | جدول حسابات النتائج للشركة | 102-101 |

# قائمة الأشكال :


| رقم الشكل | العنـــــــــــوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | مراحل أعمال الجرد | 20 |
| 2 | توزيع التكاليف على العمر بصفة متساوية | 26 |
| 3 | مبادئ التسجيل المحاسبي للإهتلاك | 33 |
| 4 | مبادئ التسجيل المحاسبي للخسارة | 37 |
| 5 | الخصائص النوعية للبيانات المالية | 58 |
| 6 | الهيكل التنظيمي لشركة مطحنة الإخوة حوحو | 82 |


# قائمة الملاحق


| رقم | العنـــــــــــوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | محضر تقييم الخبير للتثبيتات العينية | 112 |

# مقـــــــــدمـــة

**مقدمـــــــــة:**

تعتبر أعمال نهاية السنة المالية ،مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة بغرض البحث وتحديد نتيجة الدورة المالية ،وتنظيم الميزانية الختامية للمؤسسة .وتعتبر هذه الأعمال من جهة خدمة إعلامية تخبر الجميع (مسيرون ،عمال ،متعاملون اقتصاديون .....) بصفة دورية ،وقاعدة أساسية للتحليل المالي . ومن جهة أخرى ،تمثل خدمة قانونية بحيث توفر معطيات من شأنها تحديد القاعدة الحسابية لوعاء الضريبة على الأرباح ،والحصص النظامية للأرباح الواجب توزيعها وفقا للقوانين التأسيسية .

وتكتفي المؤسسة خلال الدورة المالية أو المحاسبية تسجيل العمليات المحاسبية والتي تكون متبوعة بالوثائق التبريرية (الفواتير ...) في اليومية ودفتر الأستاذ ، وفي نهاية السنة تكون كل التسجيلات محل تحليل ومراجعة للتأكد من صحتها ،وذلك عن طريق إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد وإذا إعتمدت المؤسسة على ارصدة هذا الميزان في إعداد نتيجة الدورة والميزانية الختامية ، فإن النتائج ستكون خاطئة على اعتبارات المعلومات الواردة في الميزان وحتى تكون المعلومة صحيحة ومعبرة عن الواقع فإنه لا بد من إحصاء كل الموجودات وكل التثبيتات وخاصة منها العينية ويتم تقيمها وحساب قسط الاهتلاك لكل منها وهذا التأكد من قيمتها الحقيقية والوجود الفعلي لها عن طريق الجرد المادي والمحاسبي أي استناد على الأرصدة الصحيحة للحسابات المختلفة.

وإنطلاقا من هاته العملية تتم تأكد من المعلومات المحاسبية وعرض قوائم مالية ملائمة وهنا يتم التعبير أو الإفصاح عن هاته المعلومات بطريقة صادقة وشفافة ولقد بات هذا الموضوع الا وهو الافصاح من اهتمامات المؤسسة لضمان اعداد وتقديم معلومة واضحة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية بناءا على ما تقدم ، وللخوض في موضوع الدراسة نتطرق إلي عرض الاشكالية التالية :

**ما هو دور أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية في الافصاح المحاسبي ؟**

**<u>أسئلة الفرعية :</u>**

- ماهي اجراءات أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية ؟
- ما هي التثبيتات العينية ؟
- ما معنى الإفصاح ؟
- ما هي العلاقة بين الإفصاح وأعمال نهاية الدورة ؟

- ما الفائدة من أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية ؟

**الفرضيات :**

- أعمال نهاية الدورة تؤثر على القيمة الحقيقية للتثبيتات العينية .
- يمثل الإفصاح تصريح داخلي وخارجي للحالة العامة للمؤسسة .
- تحافظ أعمال نهاية الدورة على المركز المالي للمؤسسة .
- أعمال نهاية الدورة تثبت ما مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.
- أعمال نهاية الدورة تمنع الإختلاس وتضخم في الأصول .
- يعطي الإفصاح صورة حقيقية عن حالة المؤسسة .

**حدود البحث :**

ويتمثل في الحدود المكانية والزمانية ، حيث تتمثل الحدود المكانية مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو والزمانية هي الفترة 2015/2014

**أسباب إختيار الموضوع :**

هناك عدة أسباب دفعتني إلى البحث في هذا الموضوع من أهمها :

- كون الدراسة ضمن التخصص .
- الأهمية التي يحضي بها موضوع أعمال نهاية الدورة والإفصاح المحاسبي .
- محاولة ربط العلاقة بين أعمال نهاية الدورة والإفصاح في مجال التغيرات المحاسبية .
- الرغبة في التعرف والتعمق أكثر في دراسة مستجدات المشاكل المحاسبية.
- التمكن من التخصص و الاستفادة المستقبلية وفهم موضوع من اجل الانطلاق مهنيا.

**اهداف البحث :**

بالإضافة إلى الإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية و التأكد من صحة الفرضيات المقترحة فإن أهداف البحث تتمثل في :

- بيان مهام أعمال نهاية الدورة كركيزة لتقييم المحاسبي للتثبيتات العينية ،وكذا التحقق من موثوقية التثبيتات في قائمة المركز المالي للمؤسسة .
- بيان الأساليب المحاسبية التي تقيم بها التثبيات العينية .
- إبراز دور تقييم التثبيتات في انتاج قوائم مالية تحتوي على الإفصاح الأمثل .
- إبراز أهمية الإفصاح في تعزيز الثقة بين المنشأة مستخدمي القوائم المالية .
- الربط بين الجانب النظري والتطبيقي من خلال جمع المعلومات والبيانات

**أهمية البحث**

- التعرف على الدوافع وراء عملية إعادة التقييم والتكاليف المترتبة على ذلك.
- التعرف على مدى ممارسة إعادة تقييم الأصول في الوحدات الاقتصادية.
- التعرف على طبيعة المشاكل التي تواجه أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية وكيفية التغلب عليها.
- معرفة درجة الاستفادة من البيانات والمعلومات المحاسبية المترتبة على إعادة تقييم كونه احد المواضيع المحاسبية الجديرة بالاهتمام.
- إثبات فعالية الإفصاح عن كل المعلومات بشكل إيجابي للمؤسسة وللمستفيدين من الإفصاح .
- إبراز دور أعمال نهاية السنة في التوسع في الإفصاح في القوائم المالية .
- توضيح مفهوم الإفصاح وإثبات أن فعاليته تنتج من كفاءة أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية .

**محتوى الدراسة :**

للإجابة عن الأسئلة المطروحة قسمت المذكرة إلى فصلين نظريين أما الثالث تطبيقي ،حيث قسم الفصل الأول بعنوان أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية إلى ثلاثة مباحث الأول نظرة عامة حول التثبيتات العينية والجرد ولقد تطرقنا من خلاله إلى أربعة مطالب أما المبحث الثاني فهو عبارة عن إهتلاك التثبيتات العينية والذي تطرقنا فيه كل ما يتعلق بالإهتلاك والتسجيل المحاسبي لها والمبحث الثالث الذي يتضمن التدني في قيمة التثبيتات العينية وإعادة تقييمها وتصحيح الإخطاء المتعلقة بها .

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الإفصاح المحاسبي والذي قسم إلى ثلاثة مباحث الاول ماهية الإفصاح المحاسبي والثاني مفاهيم أساسية حول القوائم المالية أما الثالث تطرقنا فيه عن عرض القوائم المالية .

أما الفصل الثالث فهوا الجانب التطبيقي في مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو الذي يتم فيه محاولة تطبيق الجانب النظري حول هذا الموضوع.

**دراسات سابــقة :**

1-بلال كيموش ، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر ، جامعة سطيف (فرحات عباس) 2011/2010.

ويهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة ،مع التركيز على طريقة إنخفاض قيمة الأصول من خلال تطبيق قياس على تثبيتات المؤسسة وتوضح مختلف آثار ناجمة على قوائم المالية ،ومن خلال نتائج الدراسة استنتج الباحث أن طريقة قياس الإنخفاض في القيمة تعبر بصدق على الواقع الإقتصادي للمؤسسة ومن خلال عرض الأصل بقيمته الحقيقية في المزانية وتحديد الدخل بطريقة سليمة .

2-الدكتور صديقي مسعود ،وأستاذ صديقي فؤاد ،ملتقى وطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،يومي 5-6 /2013/5 ،المداخلة بعنوان إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر.

ومن أهداف الدراسة التي عالجت إنعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الإقتصادية في الجزائر وعالجت محدات الافصاح حسب البيئة الدولية ومحدادت الافصاح في البيئة الجزائرية ومن نتائج الدراسة قابلية المعلومات للمقارنة واستخدام الطابع الملائم في عملية الاعتراف والافصاح عن الأحداث والمعاملات المالية التى تنعكس إيجابيا على سياسات الإفصاح المحاسبي في الجزائر .

3-مدحت فوزي عليان وادي ، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ،جامعة غزة ،كلية التجارة ،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،2006 .

ومن أهداف الدراسة التعرف على أثر التضخم حول مدى مصداقية وعدالة إعداد القوائم المالية والتعرف على مدى الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، وأظهرت نتائج الدراسة النظرية أن التضخم يؤثر

على القوائم المالية فتعطي مخرجات مضللة مما فسر تساؤلات حول حقيقة الإفصاح المصاحب لهذه القوائم المالية ومدى تعبير ها عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدات الاقتصادية .

# الفصل الأول

# أعمال نهاية الدورة

# التثبيتات العينية

## مقدمة الفصل الأول

سنتطرق من خلال هذه الدراسة إلى المتابعة والمراقبة لنوع من أنواع التثبيتات وهو التثبيت العيني ومقارنتها مع ما هوا مسجل في الدفاتر المحاسبية .

فإذا تم التسجيل للعمليات المالية دون القيام بعمليات الجرد والتسوية فإن النتائج تكون مضللة وغير صادقة ،ولا تمثل نتائج الحسابات الختامية ولتوصل إلى النتيجة الفعلية والحقيقية التي تمثل واقع، لا بد من القيام بالإجراءات وخطوات منتظمة وهذا عن طريق ما يسمى بأعمال نهاية الدورة المحاسبية .

وقد تكون هناك فوارق ناجمة عن خسائر متعلقة بالأخطاء المحاسبية أو السرقات عند عملية الجرد الفعلي لعناصر الأصول ومن الضروري عند التسجيل المحاسبي بالشكل الصحيح والدقيق يتطلب مراعات الفوارق وعواملها كتدني في القيمة أو إهتلاك التثبيت أو إعادة تقيمه في نهاية كل دورة محاسبية ومن خلال هذا الفصل سيكون محور الدراسة حول إجراءات أعمال نهاية الدورة المحاسبية للتثبيتات العينية عن طريق المباحث

التالية :

**المبحث الأول** :مدخل للتثبيتات والجرد

**المبحث الثاني** :إهتلاك التثبيتات العينية

**المبحث الثالث** :تدني القيمة وتقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية وتصحيح الخطاء .

## المبحث الأول : مدخل للتثبيتات العينية والجرد

من البديهي أن تحاول المؤسسات بشكل عام من وقت لآخر إلى معرفة وتحديد وضعيتها المالية من خلال تحديد قيمة أصولها الثابتة والمتداولة ،والمطالب الاخرى ثم استخراج مقدار نتائجها .ولما كانت الدفاتر المحاسبية بمثابة المرجع الاساسي والأولي للحصول على هذه المعلومات ومن خلال تعرض حساباتها الى تغيرات في قيم الأصول وخاصة العينية قد لا تعطي صورة صحيحة وواقعية إلا بعد مقارنتها مع ما هو موجود فعلا في الدفاتر نتيجة الجرد الفعلي وهو أحد جوانب تحديد نتيجة الدورة المحاسبية وسنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية .

### المطلب الأول : مفهوم التثبيتات ومبادئ إدراجها في الحسابات

للتثبيتات العينية عدة تعاريف نذكر منها مايلي :

#### الفرع الأول :مفهوم التثبيتات

1-"هي عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية اقتتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائل الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في عملياتها المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح.

لكن هذا لا يمنع التنازل عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق اكثر حداثة ،أو نتيجة لاهتلاكها التام بفعل الاستعمال" [1]

2-"هي عبارة عن اصول التي تقتنيها المؤسسة لا بغرض المتاجرة فيها وإنما لاستخدامها في عمل الاستغلال أي لتحقيق نشاطها الصناعي او التجاري او تقديم خدمات و بعض الاستثمارات تتناقص قيمتها تدريجيا مع الزمن بسبب الاستعمال او تطور التكنولوجي" .[2]

3-ويعرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات هي الأصل من أصول المؤسسة " والأصل هو مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت ونرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية "[3]

[1] -هوام جمعة،**تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الجزء الأول ، 2000،ص19.
[2] -منصور بن عوف عبد الكريم ،**محاسبة عامة أعمال نهاية المدة التنظيم المحاسبي** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثالثة ، 1998،ص7.

[3] القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ،المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009،ص:81.

## الفرع الثاني :مبادئ ادرا ج التثبيتات في الحسابات

لإدراج التثبيتات في الحسابات نعتمد على المبادئ التالية :

1-"ان تكون قابلة للفصل ،اي يمكن فصلها عن المؤسسة ويتم بيعها ،تحويلها ، التنازل عنها عن طريق رخصة سواء بطريقة منفردة او في اطار تعاقدي مع اصل او خصم .

2-منشأة بموجب حقوق تعاقدية وحقوق أخرى مكافئة ، سواء كانت هذه الحقوق قابلة للتنازل عنها أو حقوق أخرى".[1]

3-يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة

4-"ان تكون تكلفته قابلة للقياس بشكل موثوق (سواءا داخليا او تم شراؤه من الخارج ).

5-ان تكون مسيطرة عليه من طرف المؤسسة (بحماية قانونية ).

*أما إذا لم تتوفر أحد هذه الشروط فيعتبر مصروفا ".[2]

## المطلب الثاني : أنواع التثبيتات

يعبر مصطلح التثبيتات عن تلك الاصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية وسنتطرق من خلال المطلب الى هاته الانواع حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تدخل ضمن صنف الثاني من مدونة الحسابات والتي تتفرع كالآتي[3] :

ح/20 التثبيتات المعنوية

ح/21 التثبيتات العينية

ح/22 التثبيتات في شكل امتياز

ح /23 التثبيتات الجاري انجازها

ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات

ح/27 تثبيتات مالية أخرى

[1] -كتوش عاشور، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2011، ،ص 94
[2] -مسعود صديقي ، **المحاسبة المالية وفق scf**،دار الهدى للطباعة والنشر ،عين مليلة الجزائر ،2014،ص114
[3] -لخضر علاوي ،**نظام المحاسبة المالية** ،الورقة الزرقاء ،2014،ص 236.

ح/28 إهتلاك التثبيتات

ح/29 خسارة القيمة عن التثبيتات

**الفرع الأول :20 التثبيتات المعنوية**

**أولا : تعريف التثبيتات المعنوية**

"هو اصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي ،مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية . ويقصد به تلك التثبيتات المعنوية غير ملموسة التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال ، المحلات التجارية المكتسبة ، العلامات التجارية ،البرامج المعلوماتية ،براءات الاختراع ،حقوق التأليف.

مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، حقوق الإيجار ،فارق الاقتناء أو شهرة المحل .....إلخ" .[1]

**ثانيا:تتفرع القيم الثابتة الغير ملموسة حسب النظام المحاسبي المالي وفق للحسابات التالية :**

"203 مصاريف البحث والتطوير :تعتبر أعباء واجبة التسجيل ضمن مجموعة (6) أما مصاريف التطوير فيتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة في 203.

204 البرامج المعلوماتية وما شابهها :

وتميز حالتين حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة وحالة شراء هذه البرامج جاهزة .

205 التوكيلات والحقوق المماثلة، براءات والعلامات والرخص.

ويضم كل الأسماء التجارية وبراءات الاختراع والعلامات التجارية التي يمنحها صاحب الحق إلي المستفيد.

207 فرق الاقتناء .

يسجل فارق الاقتناء موجب أو سالب الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء (استحواذ ) أو انصهار (اندماج )ويكون رصيد هذا الحساب مدينا أو دائنا ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصول المالية غير الجارية مهما يكن رصيده.

208 أصول ثابتة أخرى غير ملموسة (معنوية ) .

[1] كتوش عاشور ، المرجع السابق ،ص94.

وهي جميع القيم الثابتة غير الملموسة التي لم تذكر سابق" .[1]

**الفرع الثاني : التثبيتات المالية :**

تتكون من بعض الحقوق وبعض السندات المثبتة مثل :الاقراضات ،سندات المساهمة .....الخ .

**أولا : حساب 26**

"يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى ،حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة وهنا تكمن صفة الثبات" .[2]

"–يضم هذا الحساب ،سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة ،حقوق المساهمات داخل المجموعة ،حقوق المساهمات خارج المجموعة ،وحقوق أخرى متعلقة بالمساهمات " .[3]

" 26 –ويتفرع المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات إلى :

261–سندات الفروع المنتسبة

262– سندات المساهمة الأخرى

265– سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة

266 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

267– الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

268–الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

269– عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة عير مسددة

**ثالثا: حساب 27 التثبيتات المالية الأخرى :**

ويتفرع إلى

271–السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

[1] مسعود صديقي ،المرجع السابق ،ص 114-118.
[2] لخضر علاوي ،المرجع السابق ،ص 255.
[3] شعيب شنوف ،**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية** ،بوداود للنشر والتوزيع الجزائر ،الجزء الأول ، 2008،ص45

272 السندات التى تمثل حق الدين الدائن

273- السندات المثبة التابعة لنشاط محافظة

274- القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار-التمويل

275- الودائع و الكفالات المدفوعة." [1]

وسيتم التطرق إلى التثبيتات العينية موضوع الدراسة من خلال المطلب الثالث .

**المطلب الثالث :التثبيتات العينية وتسجيلها المحاسبي**

**الفرع الأول :تعريف التثبيتات العينية وآلية سير حساباتها**

**1:تعريف التثبيتات العينية :** " هو اصل مادي يحوزه الكيان من أجل الإنتاج ،وتقديم الخدمات ،والإيجار ،والاستعمال لأغراض إدارية ،والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية ".[2]

## 2-تحديد تكلفة التثبيتات العينية :[3]

**أ -كلفة الاقتناء :**

تدرج التبيتات العينية في الحسابات المنسوب إليها مباشرة وتتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ،الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى ،ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ،ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف ،تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء .

ومن أمثلة التكاليف التي تندرج في تكلفة شراء التثبيتات العينية :

- مصاريف التسليم ،الشحن والتفريغ الأصلية ومصاريف التهيئة والتركيب .
- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق ،الخبراء والمتخصصين )
- مصاريف المستخدمين المرتبطة مباشرة بالحصول على الأصل .

[1] حواس صلاح ،**المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي** ،دار عبد اللطيف للطباعة والنشر الجزائر ،بدون سنة نشر ،ص70

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ،المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009،ص8.

[3] -لخضر علاوي ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،الورقة الزرقاء ،2014،ص 39-44

- المصاريف العامة المصاريف المالية .

وتستثنى ولا تدخل في تكلفة اقتناء التثبيتات العينية المصاريف التالية:

- مصاريف انطلاق تشغيل الأصل ومصاريف ما قبل الاستغلال .
- تكاليف إقامة مركب جديد .
- تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة ،من تكاليف الإشهار والدعاية .
- تكاليف الاقتراض (تكاليف قروض الحصول على الاصل ،إنتاجه أو بناءه)

**ب-كلفة إنتاج التثبيتات داخل المؤسسة :**

إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل،اليد العاملة أ'باء الإنتاج الأخرى غير المباشرة المحددة و المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل .

ونستثني من تكلفة الإنتاج :

- النواتج والأعباء الإضافية غير المباشرة بالإضافة إلى الرسوم المسترجعة وغيرها .
- المصاريف الإدارية .

**ج-اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل :**

يتم إدراج التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية (العادلة) ،إلا في الحالات الاستثنائية التالية :

- كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية .
- عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة المتنازل عليه في إطار عملية التبادل .

**د- اقتناء التثبيتات العينية بالأجل (على الحساب ):**

قد يترتب على اقتناء الأصول بالأجل ،ارتفاع قيمة (تكلفة ) الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع بالأجل وعليه أجب النظام المحاسبي المالي بتحيين مبلغ الدين لتفادي تأثير الفوائد على القيمة الحقيقة للأصل ،حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل .

**3-آلية سير الحسابات :**

"تسجل التثبيتات العينية (المادية )في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل تحت رقابة المؤسسة :

- بقيمة الإسهام أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء
- بتكلفة الشراء
- بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لنفسها

مقابل الجانب الدائن حسب الحالة :

- حساب رأس مال أو حساب الشركاء (عمليات حول رأس المال ح/45)
- حساب 40 الموردون أو الحسابات مالية
- حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

**"الفرع الثاني :تفرع الأصول الثابتة الملموسة التي تندرج تحت الحساب 21 كالآتي :**

211 الأراضي

212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

213 البناءات

215 المنشآت التقنية ،المعدات والأدوات الصناعية

218 التثبيتات العينية الأخرى" [1]

**1-حساب211 الأراضي**

" وهي جميع الأراضي التي تملكها المؤسسة بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع ،ويدخل ضمن هذا البند كذلك المناجم و المقالع.وتقيم تكلفة الاراضي بجمع كل النفقات التي صرفت من أجل الحصول على الارض وتجهيزها للاستخدام .كما يمكن الاشارة إلى أن الاراضي غير خاضعة للاهتلاك إلا استثناءً ويتم الفصل مابين الاراضي والمبنى المشيد فوقها .

ويكون القيد المحاسبي لشراء الأراضي على النحو التالي :

[1]- لخضر علاوي ،المرجع السابق ،ص 242،243.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 211 | | ح/ الاراضي | xxx | |
| | 404 | ح/ موردو الاستثمارات | | Xxx |

**2-حساب 212تنظيم وتهيئة الاراضي :**

ويدخل ضمن هذا الحساب النفقات التي تصرفها المؤسسة على الاراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها ،ويسجل محاسبيا كما يلي" :[1]

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 212 | | ح/ تنظيم وتهيئة الاراضي | ×××× | |
| | 404 | ح/ موردو الاستمارات | | ××× |

**3- حساب 213" بناءات :**

تعريف البناءات :

1-"وهي كل العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي وتتضمن تكلفة

المباني :

- سعر الشراء في حالة الاقتناء الجاهز
- في حالة الإنشاء من طرف المؤسسة نفسها (نفقات العمال ،تكاليف المواد المستعملة نتكاليف المهندسين وتراخيص البناء .....) أي مجموع التكاليف من بداية الحفر إلى التشييد النهائي للمبنى .
- في حالة الإنشاء من الغير ،كلفة التعاقد."[2]

2-وهي كل المباني المشتراة أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير .أما ما يتعلق بحسابات البناءات فيكون القيد المحاسبي لشراء البناء جاهز كما يلي :

وهنا يجب الفصل بين الارض والمبنى

[1]-مسعود صديقي ،المرجع السابق ،ص 118،119.
[2]-علاوي لخضر ،المرجع السابق ،ص244.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 211 | | ح/ الاراضي | ×××× | |
| 213 | | ح/ بناءات | ×××× | |
| | 404 | ح/ موردو الاستثمارات | | ×××× |

**4- حساب 215 تركيبات تقنية ،عتاد معدات صناعية :**

وهي كل المعدات والآلات والتركيبات الضخمة التي تساعد في نشاط المؤسسة وتعالج محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 215 | | ح/ تركيبات تقنية ،عتاد ومعدات صناعية | ×××× | |
| | 404 | ح/موردو الاستثمارات | | ×××× |

**5-حساب 218 قيم ثابتة ملموسة أخرى :**

يتم تسجيل باقي القيم الملموسة التي لم تذكر سابقا ضمن هذا الحساب (مثل معدات النقل ،تجهيزات المكتب ،الأغلفة القابلة للاسترجاع ،.....الخ )

ويعمل القيد محاسبيا عند الشراء على النحو التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 218 | | ح/ قيم ثابتة ملموسة أخرى | ×××× | |
| | 404 | ح/ دائنو القيم الثابتة | | ×××× |

**الفرع الثالث : قيم ثابتة في حالة توكيل (امتياز) حساب 22**

تستدعي الظروف أحيانا استخدام أصل ثابت غير مملوك للمؤسسة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز ويسمى صاحب الحق بمانح التوكيل أو مانح الامتياز ،ويتفرع هذا الحساب إلى مايلي :

221 اراضي تحت توكيل .

222 تنظيم وتهيئة اراضي تحت التوكيل .

223 بناءات تحت التوكيل .

225 تركيبات تقنية تحت التوكيل .

228 قيم ثابتة ملموسة أخرى تحت التوكيل .

229 حق مانح التوكيل (الامتياز )

1–في حالة الحصول على هذا الحق مجاناً:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 22 | | ح/قيم ثابتة تحت التوكيل | ×××× | |
| | 229 | ح/ حق مانح الامتياز | | ×××× |

في نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات وفق القيد التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 229 | | ح/ حق مانح الامتياز | ×××× | |
| | 282 | ح/ اهتلاك قيم ثابتة موضوعة تحت التوكيل | | ×××× |

– في حالة الحصول عليه عن طريق الشراء:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 22 | | ح/ قيم ثابتة تحت التوكيل | ×××× | |
| | 404 | ح/ موردو الاستثمارات | | ×××× |

**الفرع الرابع :أصول ثابتة قيد الإنجاز في حساب 23** : كل القيم غير الجاهزة

232 القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز .

1 قيم ثابتة منجزة من طرف المؤسسة نفسها

أ –تسجيل الأعباء حسب طبيعتها :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6 | | ح/الأعباء | ×××× | |
| | 401 | ح/موردو المخزونات والخدمات | | ×××× |

ب إثبات الإيرادات في حساب القيم الثابتة قيد الانجاز :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 232 | | ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز | ×××× | |
| | 732 | ح/ الإنتاج الثبت للأصول الملموسة | | ×××× |

ج- إثبات الحصول على الاستثمار وتسجيله في حسابه المعني :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | ح/قيم ثابتة ملموسة | ×××× | |
| | 404 | ح/ قيم ثابتة قيد الإنجاز | | ×××× |

2-قيم ثابتة منجزة من طرف متعامل خارجي .

إثبات الجزء المنجز :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 232 | | ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز | ×××× | |
| | 404 | ح/ موردو القيم الثابتة | | ×××× |

إثبات الحصول على الاستثمار عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | ح/ قيم ثابتة ملموسة | ×××× | |
| | 232 | ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز | | ×××× |

237 قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز :

1-قيم منجزة من طرف المؤسسة نفسها :

أ-تسجيل التكاليف حسب طبيعتها :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6 | | ح/الأعباء | ×××× | |
| | 401 | ح/موردو المحزونات والخدمات | | ×××× |

ب -تأكيد إيرادات إنشاء الأصل غير الملموس في الحساب المعني للأصل :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 237 | | ح/ قيم الثابتة غير ملموسة | ×××× | |
| | 731 | ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة | | ×××× |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

ج-إثبات جاهزية الأصل غير الملموس :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20 | | ح/القيم الثابتة غير الملموسة | ×××× | |
| | 731 | ح/قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز | | ×××× |

2-قيم منجزة من طرف متعامل خارجي :

أ-إثبات الشطر المنجز وفق القيد المحاسبي التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 237 | | ح/ القيم الثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز | ×××× | |
| | 404 | ح/موردو القيم الثابتة | | ×××× |

ب-إثبات الحصول على الاصل :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 20 | | ح/القيم الثابتة غير ملموسة | ×××× | |
| | 237 | ح/ قيم ثابتة غير ملموسة قيد الانجاز | | ×××× |

238 تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب الأصول الثابتة :

وهي كل مبلغ مدفوع سلفا من أجل الحصول على القيم الثابتة ويتم تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 238 | | ح/ تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب القيم الثابتة | ×××× | |
| | 53/51 | ح/البنك أو الصندوق | | ×××× |

وعند الحصول على الأصل الذي دفع عنه التسبيق نسجل القيد التالي :"[1]

[1]-صديقي مسعود ،المرجع السابق ،ص119-126.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21 | 283<br>404 | ح/قيم ثابتة ملموسة<br>ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة<br>ح/مورد القيم الثابتة | مبلغ إجمالي | مبلغ التسبيق الباقي |

**الفرع الخامس :حالات خاصة في الحصول على تثبيتات العينية وطرق تقييمها ومعالجتها محاسبيا .**

**1 -الحصول على تثبيتات كإعانات تجهيز :**[1]

عالج النظام المحاسبي كيفية محاسبة إعانات التجهيز والاستثمار كما عرفها بكونها الإعانات المرتبطة :

- باقتناء تثبيتات أو بعمليات إنشاء تثبيتات (البناء)
- تجديد أو تأجيل التنازل عن الأصول

**أ -مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة**

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

-بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات.

- وبأن الإعانات سيتم استلامها

كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات :

- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة .

-الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة ،مثل بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب نتيجتها .

**ب- التسجيل المحاسبي لإعانات الإستثمار والتجهيز :**

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

-فيما يخص إعانات التثبيتات القابلة للإهتلاك ،تكون الكلفة هي الإهتلاك وتدرج في الحسابات كمنتوجات .

[1]-علاوي لخضر ، محاسبة معمقة ،المرجع السابق ،ص 283-289.

التسجيل المحاسبي :عند الوعد بالإعانة

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 441 | | ح/الدولة وج ع أ–إعانات للاستلام | ××××  | |
| | 131 | ح/إعانات التجهيز | | |
| | 132 | ح/ إعانات الاستثمار | | ×××× |
| | | الوعد بالإعانة | | |

عند تحصيل مبلغ الإعانة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 5 | | ح/ الحسابات المالية | ×××× | |
| | 441 | ح/ الدولة والجماعات العمومية أ | | ×××× |
| | | تحصيل مبلغ الإعانة | | |

عند م يترتب على الإعانة تحويل مجاني للتثبيتات :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | | ح/ التثبيتات | ×××× | |
| | 441 | ح/ الدولة والجماعات العمومية أ | | ×××× |
| | | سند التحويل | | |

إدراج الإعانة في حسابات النتائج حسب وتيرة تكاليف إهتلاك التثبيتات المرتبطة بها :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 131 | | ح/ إعانات التجهيز | ×××× | |
| 132 | | ح/ إعانات الاستثمار | | |
| | 754 | ح/ إقساط اعانات الاستثمار | | ×××× |
| | | المحولة إلى نتيجة السنة المالية | | |

**ج– إرجاع مبلغ الإعانة :**

في حالة الاستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد مبلغ الإعانة ،لعدم احترامها للشروط التعاقدية من حصولها على الإعانة أو لأسباب أخرى ،فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي :

- يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة .
- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء .

عند إرجاع الرصيد الباقي من الإعانة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 131<br>132<br>658 | | ح/ إعانات التجهيز<br>ح/إعانات الاستثمار<br>ح/ أعباء للتسيير الجاري | ××××<br> | <br><br>×××× |
| | 5 | ح/الحسابات المالية | | |

**2-التثبيتات في شكل إيجار – تمويل :**[1]

**أ -تعريف عقد إيجار تمويل:**

هو عقد ايجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل موضوع الإيجار إلى المستأجر ،يكون هذا العقد مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدته أو عدم تحويلها .

من المؤشرات عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد ايجار تمويل تتمثل فيما يلي :

- انتقال ملكية الأصل المستأجر بعد انقضاء مدة الايجار
- (وبتاريخ إمضاء العقد ) إذا منح الايجار المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار (عموما تاريخ نهاية العقد ) ، حتى يكون هناك يقين معقول من المستأجر باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار .
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية .
- في بداية عقد الإيجار ،إذا بلغت قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار تقريبا القيمة الحقيقية للأصل المؤجر .
- يجب أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر وبدون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة .

ب-التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار –التمويل :

أولا :التسجيل المحاسبي عند المستأجر

يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمة الحقيقية (العادلة ) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا (وهذه المدفوعات الدنيا تتدرج فيها القيمة المحينة

[1]-علاوي لخضر ،نظام المحاسبة المالية ،المرجع السابق ،ص 131-139.

لإعادة الشراء في نهاية الإيجار وهذا إذا كان هناك يقين عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعا ) ،يحدد القيمة المحينة بالمعدل الضمني للعقد وإن لم يوجد فبمعدل فائدة الإستدانة الهامشية للمستأجر .

-يراعي وجود مصاريف في بداية العقد وكيفية إدراجها في تكلفة الأصل :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | | ح/التثبيتات | ×××× | |
| | 167 | ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار –تمويل | | ×××× |

وبتاريخ تسديد المستحقات الدورية حسب نص العقد يسجل المستأجر مدفوعات الأقساط السنوية مع التفرقة بين الدين وفوائد الدين في مقابل الحسابات المالية .

مع الاشارة إلى أنه في دفع القسط الأول في بداية الدورة لا يترتب عليه تسجيل فوائد .

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 167 | | ح/الديون المترتبة على عقد الإيجار تمويل | ×××× | |
| 66 | | ح/ الأعباء المالية | | |
| | 53/512 | ح/ البنك أو الصندوق | | ×××× |

ثانيا :التسجيل المحاسبي عند المؤجر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 274 | | ح/ القروض الدائنة المترتبة على عقد إيجار ت | ×××× | |
| | 512 | ح/البنك | | |
| | 404 | ح/ موردو التثبيتات | | ×××× |

وعند تحصيل الدفعات من المستأجر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | ح/ البنك | ×××× | |
| | | ح/ القروض والديون الدائنة المترتبة | | |
| | 274 | على عقد الإيجار تمويل | | ×××× |
| | 763 | ح/ عائدات الحسابات الدائنة | | |

في نهاية مدة التعلقد إذا قرر المستأجر شراء الملك

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 | | ح/ التثبيات | ×××× | |
| | 274 | القروض والديون المترتبة على عقد الإيجار تمويل | | ×××× |

### 3-الشراء المجمع للتثبيتات :[1]

قد تقوم المؤسسة أحيانا بشراء مجموعة من التثبيتات بشكل مجمع وبثمن شراء إجمالي ،مما يشكل صعوبة في تحديد الثمن الوحدوي لكل من العناصر المكونة لهذا المجمع ،فتلجأ حينها إلى تحديد القيمة السوقية لكل عنصر على حدى لغرض التوزيع النسبي لثمن الشراء الإجمالي لمجمع التثبيتات المشترى .

## المطلب الرابع :مفهوم الجرد و مراحله

تمثل التثبيتات العينية جزء هام من أصول المؤسسة حيث تهدف إلى الحفاظ عليها لاستمرار النشاط لتحقيق الإيرادات المرجو ة ،ونظرا لهذه الأهمية البالغة يلجأ الكيان في نهاية كل دورة إلى جرد وتسوية هذه التثبيتات .

### الفرع الأول : مفهوم الجرد

وسنتطرق الى مفهوم الجرد من خلال التعاريف التالية :

1-"الجرد هو وضعية مدققة لما تمتلكه المؤسسة وكل ما تلتزم به تجاه الغير ولابد ان يتم الجرد المادي بالتسلسل وبطريقة دقيقة ،أي خطأ سيجعل من النتائج مخطئة والمجال بين جردين متتاليين يطلق عليه الدورة المحاسبية مدتها مبدئيا سنة كاملة من N/01/01 إلى N/12/31 "[2]

2-"الجرد هو عبارة عن مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم الكيان عينا ونوعا . عند تاريخ الجرد استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل اثنى عشر شهرا (عادة عند قفل السنة المالية )".[3]

3-"الجرد هو عبارة المتابعة والمراقبة المادية لكل نوع من الاستثمارات ،ومقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية .وتكون عموما الفوارق ناجمة عن خسارة متعلقة بالسرقات أو عن تنازلات لم يتم تسويتها محاسبيا" .[4]

### الفرع الثاني :مراحل عملية الجرد

تمر عملية الجرد بمرحلتين هما الجرد المادي (أو ما يسمى خارج المحاسبة والجرد المحاسبي الذي يتمثل في قيود التسوية و تجميع الحسابات ويليه تحديد النتيجة وإعداد الكشوف المالية (أنظر الشكل 1).

---

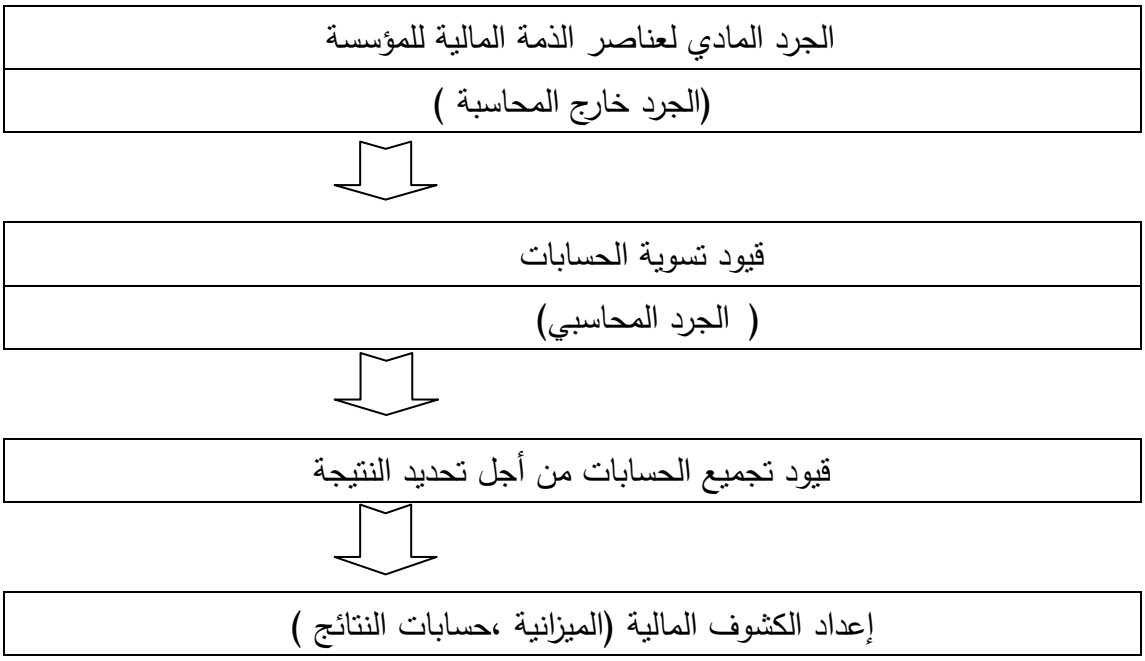
[1]-لخضر علاوي ،المحاسبة المعمقة ،المرجع السابق ،ص 50.

[2]هوام جمعة ،المرجع السابق ،ص2

[3]موسى بودهان ،**الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي** ، دار الهدى عين مليلة الجزائر ،2010،ص 230

[4]عاشور كتوش ،**المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون الجزائر ،الطبعة الثانية ،2009 ،ص169.

الشكل (1):مراحل أعمال الجرد (أعمال نهاية السنة )




المصدر :علاوي لخضر ،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد ،2014،ص377 .

**أولا : الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة )**

**1 –تعريف الجرد المادي** :تقوم المؤسسة من خلال الجرد المادي بمعاينة واثبات مختلف عناصر الأصول والخصوم ،واحصاء وثائق الثبوتية .

"تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للجرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل ،على أساس فحص مادي واحصاء لوثائق الثبوتية .ويكون الجرد المادي مسبوقا بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد والذي يظهر حركة مختلف حسابات المؤسسة خلال السنة .

2–**ميزان المراجعة** : هو عبارة عن كشف محاسبي هدفه الأساسي تجميع حركة حسابات المؤسسة (الأصول والخصوم وكذلك حسابات التسيير ) في شكل أرصدة (دائنة ومدينة ) لغرض تسهيل القيام بعملية الجرد المادي ويكون من الشكل التالي :

الجدول (1) ميزان المراجعة قبل الجرد

| رقم الحساب | بيان الحساب | حركة الحسابات خلال الدورة المحاسبية | | رصيد الحساب | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | مدين | دائن |
| 1 | حسابات رؤوس أموال | / | / | | / |
| 2 | حسابات التثبيتات | / | / | / | |
| 3 | حسابات المخزونات | / | / | / | |
| 4 | حسابات الغير | / | / | / | / |
| 5 | الحسابات المالية | / | / | / | |
| 6 | حسابات الأعباء | / | / | / | |
| 7 | حسابات المنتوجات | / | / | / | |
| | | / | / | | / |

المصدر :علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق نظام الجديد ،2014 ،ص 378.

**ثانيا : الجرد المحاسبي (قيود تسوية الحسابات )**

1 –تعريف الجرد المحاسبي :هو المرحلة الثانية من أعمال نهاية السنة حيث يتم خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد الموافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرصدة هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المؤسسة تأتي مرحلة التسوية حيث يتم خلالها :

–بالنسبة لموضوع الدراسة التثبيتات العينية :

- التسجيل المحاسبي لإهتلاكات
- دراسة مؤشرات تدني قيمة التثبيتات وتسجيلها إن وجدت .
- التسجيل المحاسبي للتثبيتات قيد الانجاز (تحديد نسبة تقدم الأشغال ).
- مراجعة حسابات تسجيل التسبيقات عن التثبيتات" .[1]

[1]-علاوي لخضر ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد** ،المرجع السابق ،ص376-379.

## المطلب الخامس : أهداف وأساليب الجرد

### الفرع الاول :أهداف الجرد

- "اظهار نتيجة أعمال المشروع ومركزه في نهاية كل سنة مالية بشكل عادل وحقيقي .
- مطابقة أرصدة الأصول والخصوم الواردة في الدفاتر مع الارصدة الموجودة فعلا والناتجة عن الجرد.
- احتساب الفروق بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي الحقيقي ان وجدت والبحث عن المسببات وإجراء التسوية الازمة حتى يتطابق الرصيدان .
- صيانة اول المشروع من السرقة أو الاختلاس أو الضياع
- التحقق من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الاصول" .[1]
- "إظهار وتوضيح وفتح بعض الحسابات الجديدة والتي لم تكن موجودة قبل الجرد في دفتر الأستاذ .
- مراجعة وبيان أثر التغيرات على الحسابات التي كانت موجودة قبل الجرد في دفتر الأستاذ والتحقق من وجودها الفعلي .
- تحميل السنة المالية بما يخصها من الإيرادات والمصروفات ".[2]

### الفرع الثاني :أساليب الجرد

**أولا –الجرد الدائم :**

وهي العملية التي تجعل بالامكان الوقوف على وضعية المؤسسة في أي وقت .

**ثانيا – الجرد الدوري :**

:وهو الجرد الذي يتم بصفة متقطعة .

**ثالثا – الجرد النهائي :**

وهو الجرد الذي يتم في نهاية السنة ،أي يتم مرة واحدة في السنة ، وهو الذي يكون عند اقفال السنة المالية ، يجب على المؤسسات أن تعد جردا مقيما وكاملا ومفصلا لاستثماراتها التي يجب أن تكون بطاقتها ممسوكة يوميا .

[1]-رياض الحبلي ،أحمد الجعبري وآخرون ،**محاسبة الشركات** ،دار صفاء لنشر والتوزيع عمان ،الطبعة الاولى ،2000،ص 94.
[2]-باسل عبد الغني سنقرط ،**أصول المحاسبة** ،دار أسامة لنشر وتوزيع عمان الأردن ،الطبعة الاولى ،2008،ص 12.

## المبحث الثاني :إهتلاك التثبيتات العينية

### المطلب الأول :تعريف إهتلاك وأهميته

#### الفرع الاول : تعريف الإهتلاك

للإهتلاك عدة تعاريف نذكر منها ما يلي :

1-"تعني الاهتلاك ،هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم فالاستثمارات ،سواء كانت تجهيزات إنتاجية إو تجهيزات اجتماعية .... ،هي أموال مخصصة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض لبيع ، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا ، بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها ،وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك :

-لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن .

-لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال .

-نتيجة ظهور أدوات انتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لاسباب أخرى ".[1]

2-"هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الاصول بعد هذه المدة ".[2]

3- "تمثل الاهتلاكات (الإندثارات ) إثبات نقص أو تدني قيمة الإستثمارات (الاصول الثابتة ) حيث تسمح هذه العملية من إعادة تكوين الاموال المستثمرة .

وهذا النقص أو التدني في القيمة للاصول الثابتة ينجم عنه تدفق داخلي مغيرا بذلك الاستخدامات المؤقتة إلى استخدامات نهائية .ومنه يظهر الاهتلاك كاستهلاك جزئي للاصول الثابتة .

#### الفرع الثاني :أهمية محاسبة الاهتلاكات

يجب أن يلاحظ تدني أو نقص الاستثمارات في المحاسبة للأهمية التالية :

- "جانب الأصول من الميزانية يظهر القيمة الحقيقية للأصول الثابتة
- التكاليف الإجمالية للاستغلال تحتوي على التكاليف الناجمة عن تدني ونقص قيمة الأصل الثابت ".[3]
- "الاهتلاك عنصر من عناصر تكوين التكاليف لا بد من أخذه في الحساب قبل تحديد النتيجة .

[1] شبايكي سعدان ،**تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2000 ،ص202 -205.
[2] -مصطفى طويل ،**النظام المحاسبي والمالي الجديد** ،دار الحديث للكتاب الجزائر ،2010،ص176.
[3] -كتوش عاشور ،**المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2003 ،ص 16،17.

- مصاريف الصيانة الدورية لا تمنع حساب الاهتلاك السنوي لان الاهتاك هو نقص فعلي والصيانة لا تعيد الطاقة الأصلية للاستثمار" [1]

## المطلب الثاني : أهداف الاهتلاك والعوامل التي تحدد قسط وشروطه

### الفرع الأول : أهداف حساب الاهتلاك

للإهتلاك أهداف مختلفة نذكر منها ما يلي :[2]

**أولا :الهدف القانوني**

إن حساب الإهتلاك هو عبارة عن مصاريف غير فعلية وما دام كذلك أي مصاريف فإن عدم احتسابه يؤدي إلى تضخيم النتيجة أو تخفيضها وإعطاء صورة غير صحيحة لميزانية المؤسسة أين تظهر الأصول مقدرة بقيمة أكبر من قيمتها .

**ثانيا :الهدف الاقتصادي**

بحيث يتوزع قيم الاهتلاكات على عدة سنوات ولا تتحملها سنة واحدة فقط.

**ثالثا :الهدف المالي**

إن الاهتلاكات تعتبر في حد ذاتها إحتياطات وذلك لكونها تقتطع من النتيجة أو حتى من رأس المال في حالة خسارة .

ثم تجمع لمواجهة مشتريات استثمارية في المستقبل .

### الفرع الثاني: العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك

من العوامل التي تحدد قسط الإهتلاك مايلي :[3]

**اولا** :تكلفة الأصل

وهي جميع ما يتم انفاقه على الأصل حتى يصبح صالحا للاستخدام أو الإنتاج مثل ثمن الشراء +مصاريف النقل +مصاريف نقل الملكية +مصاريف التأمين .....إلخ

**ثانيا** :عمر الأصل الإنتاجي

[1]-حواس صلاح ،**المحاسبة العامة** ،غرناطة للنشر توزيع الجزائر ،2008 ،ص 151.
[2]- منصور بن عوف عبد الكريم ،المرجع السابق ،ص 12
[3]- باسل عبد الغني ،المرجع السابق ،ص129

وهي المدة المقدرة والتي يكون خلالها الأصل منتجا وله منافع اقتصادية للمشروع ،ويكون في نهايتها غير قادر على الإنتاج أو إعطاء منافع اقتصادية ويصبح عديم الفائدة ،هذه يحددها الخبراء أو الصانعون له وغالبا يتم ذكرها على الأصل .

**ثالثا** :قيمة الخردة "النفاية "

وهي القيمة المقدرة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي أو عند الاستغناء عنه .

**رابعا** : القيمة الواجب استهلاكها :

وهي تكلفة الاصل مطروحا منها قيمة النفاية ،علما بأن النفقات الدورة على الاصل الثابت لا تضاف قيمتها لقيمة الاصل الثابت وإنما يتم إقفالها في نهاية السنة المالية مع المصاريف الأخرى لذلك لا بد من جرد الاصول الثابتة

**الفرع الثالث : الشروط الواجب أن تتوفر حتى يمكن الاهتلاك أن يمول استثمار جديد**

من الشروط الواجب توفرها هي :[1]

"**اولا** :الشروط الواجب أن تتوفر حتى يمكن الاهتلاك أن يقوم بدور تمويل استثمار جديد

- ❖ يجب أن تكون النتيجة على الأقل لا ربح ولا خسارة
- ❖ يجب أن تكون الأموال المجمعة من الاهتلاك مجمدة لأغراض أخرى عند تاريخ تجديد الاستثمار
- ❖ ثبات أسعار الاستثمارات.

## المطلب الثالث :أساليب الاهتلاك

### الفرع الأول : أسلوب القسط الثابت

**اولا:تعريف قسط الإهتلاك**

1"ويعرف بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الاهتلاك الخطي ، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية ".[2]

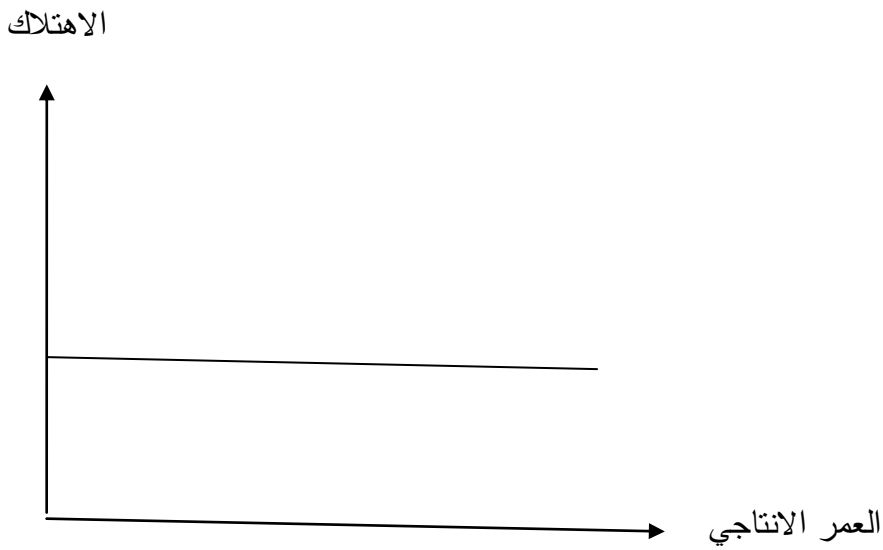
"2-ينصح النظام المحاسبي المالي بإعتماد هذه الطريقة في حالة عدم التمكن من هذا التطور في إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية بصورة صادقة .

حسب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف على العمر المقدر بصفة متساوية .ويمثل بيانيا على الشكل رقم (2) :

[1] حواس صلاح ،المحاسبة العامة ،المرجع السابق ،ص151

[2] -عبد الرحمن عطية ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ،دون د ن الجزائر ،الطبعة الثانية، 2014 ،ص15.

**الشكل رقم (2): توزيع التكاليف على العمر المقدر بصفة متساوية**




ويحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كالتالي:

قسط الاهتلاك =تكلفة الاستثمار × 1 / العمر الانتاجي × فترة الاستعمال

ثانيا :جدول(2) مخطط الاهتلاك

| السنوات | التكلفة الاصلية للتثبت(1) | قسط اهتلاك(2) | الاهتلاك المتراكم(3) | القيمة المتبقية الصافية (4) |
|---|---|---|---|---|
| 1 | // | | | عمود 4=1−3 |
| 2 | // | | | |
| 3 | // | | | |
| 4 | // | | | |
| | // | | | 0 |

**شرح الجدول (2):**

تتم طريقة القسط الثابت عن طريق حساب القسط اهتلاك من القانون اعلاه

أما القيمة المحاسبية الصافية تحسب عن طريق :تكلفة الأصلية – مجمع الإهتلاك

ومجمع الإهتلاك هو :مجموع أقساط الاهتلاك للتنوات السابقة +قسط السنة الحالية

عند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي :

-تاريخ الحيازة

-مدة الاستعمال خلال السنة (بالأشهر )حيث :

-إذا تم الحيازة ما بين (1-15)من الشهر فعند حساب الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.

-إذا تم الحيازة ما بين (16-31)من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد من الشهر الموالي ".[1]

**"ثالثا:مزايا الاهتلاك الثابت**

- ✓ السهولة في التطبيق
- ✓ تعد طريقة ملائمة إذا كانت الخدمات والمنافع التي يقدمها الاصل متساوية خلال عمره الانتاجي كالمباني مثلا ، ومن ثم تحقيق العدالة .

**رابعا :عيوب الاهتلاك الثابت**

- ✓ تقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من الأصول الثابتة
- ✓ تعتبر طريقة غير موضوعية في تحديد قسط الاهتلاك لتجاهل عامل الاستخدام والإنتاج والذي قد يختلف من فترة لأخرى .
- ✓ لا تراعي عامل التقادم أو ظهور اختراعات تكنولوجية بديلة أفضل من الاصل" .[2]

**الفرع الثاني : أسلوب القسط المتناقص**

**"أولا :تعريف وشروط وطريقة الإهتلاك المتناقص**

1-تعريف القسط المتناقص

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبيق القيمة الأصلية للاستثمار بال نسبة للسنة الأولى ،ثم على القيمة الباقية بطرح اهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا .

2-شروط استعمال هذه الطريقة :

[1]-حواس صلاح ،المحاسبة المالية ،المرجع السابق ،ص179

[2]عبد الناصر محمد سيد درويش ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولى ، 2010،ص219

-يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب .

-يجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل 03 سنوات .

-يجب على المؤسسة احتيار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب

-أن الاستثمارات التي تطبق عليها الاهتلاك المتناقص يجب أن تكون ذات صلة مباشرة بالإنتاج (استثمارات منتجة ) هذه القائمة تحدد عن طريق القانون .

3-طريقة الاهتلاك المتناقص حسب المعاملات :

| |
|---|
| معدل الاهتلاك المتناقص =معدل الاهتلاك الثابت *المعامل (حسب الجدول ) |

الجدول (3) جدول معاملات الاهتلاك المتناقص

| العمر المقدر | المعامل |
|---|---|
| 3-4سنوات | 1.5 |
| 5 -6سنوات | 2 |
| اكبر من6 سنوات | 2.5 |

المصدر :حواس صلاح،**المحاسبة العامة** ،غرناطة لنشر وتوزيع الجزائر ،2008،ص155.

في هذه الحالة لا تؤول إلى الصفر لذلك نتوقف عن استعمال الاهتلاك المتناقص لما الاهتلاك المتناقص يكون أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية ونوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية .

أي :

إذا كانت القيمة الباقية *المعدل > القيمة الباقية ← نكمل الضرب في المعدل

عدد السنوات المتبقية

أما :

إذا كانت القيمة الباقية * المعدل > القيمة الباقية ← نوزع بالتساوي القيمة الباقية

عدد السنوات المتبقية على السنوات المتبقية"[1]

**ثانيا :مميزات الاهتلاك المتناقص**

- ✓ "تكون الإنتاجية أكثر في البداية مدة استخدام وتقل تدريجيا عند قرب انتها مدة استخدامه لذلك فإن هذه الطريقة أكثر واقعية من الاهتلاك الثابت .

**ثالثا :عيوب الاهتلاك المتناقص**

- ✓ غير سهلة للاحتساب
- ✓ لا تمثل الاستخدام السليم للأصل الثابت "[2]

**الفرع الثالث :أسلوب القسط المتزايد و أساليب أخرى للاهتلاك**

**أولا: مفهوم اسلوب القسط المتزايد :**

تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الاهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة .

تم ترخيص استعمال هذا النظام لحساب الاهتلاك وفقا للمادة الثانية من قانون المالية لسنة 1989 التي حددت طريقة وإجراءات حسابه الرياضية :[3]

القسط السنوي =تكلفة الاستثمار × رقم السنة

مج أرقام السنوت (حسب العمر الإنتاجي)

[1]-حواس صلاح ،المحاسبة العامة ،المرجع السابق ،ص155،156

[2]- هوام جمعة ،ج1،المرجع السابق ،ص58

[3]-حواس صلاح ،المحاسبة العامة ،المرجع السابق ،157.

**ثانيا : أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج**

وهوا أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها .[1]

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{تكلفة الاستثمار} \times (\text{حجم الانتاج الفعلي})}{\text{حجم النتاج المقدر}}$$

**ثالثا :أسلوب معدل النفاذ الفعلي** [2]

تستخدم هذه الطريقة لاهتلاك المصادر الطبيعية نتيجة للاستخدام أي نتيجة لإستخراج المواد الأولية مثل :الغاز الطبيعي ،البترول ،الفحم .....الخ .

ولتحديد قيمة الاهتلاك السنوي يتم اتباع الخطوات التالية :

1-تحديد تكلفة المصدر الطبيعي ( المنجم ،البئر البترولي ،مساحة معينة من الغابة ).

ويتكون من :

-ثمن شراء الأرض التي يكون بها المصدر الطبيعي .

-ثمن التكاليف المتجمعة لغاية اكتشاف المصدر الطبيعي .

-التكاليف المتجمعة لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي .

2-تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي ( طن من الفحم ،برميل نفط .....). وعادة ما يستعان بالخبراء المختصين لتقدير ذلك.

2 -تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدر استخدامها ويسمى بمعدل النفاذ.

$$\text{معدل النفاذ} = \frac{\text{التكلفة الاجمالية للمصدر}}{\text{عدد الوحدات المقدرة}}$$

[1]-عبد الرحمن عطية ،المرجع السابق ،ص 22.
[2]- هوام جمعة ،ج1،المرجع السابق ،ص 62،63

4-يتم تحديد قيمة النفاذ (الاهتلاك ) للفترة المحاسبية الواحدة بضرب معدل النفاذ في عدد الوحدات المستخرجة خلال كل فترة محاسبية .

**المطلب الرابع :التسجيل المحاسبي للاهتلاك التثبيتات العينية ومبادئه .**

**الفرع الأول :التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات العينية .**

1"-خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني لمدونة الحسابات ،الحساب 28 اهتلاك التثبيتات حيث يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات 21 بالإضافة إلى الحساب 22 .

الحساب 280 إهتلاك التثبيتات المعنوية

الحساب 281 إهتلاك التثبيتات العينية .

الحساب 282 إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز .

وكل هذه الحسابات الفرعية تتفرع إلى حسابات ثانوية بنفس مستوى الحساب الذي يمثله .

28 –تسجل الاهتلاكات في الجانب الدائن لحساب 28 اهتلاك القيم الثابتة "للقيم الثابتة "،وذلك بجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب 68 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة " حسب طبيعة القيم الثابتة مدينا .

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 68 | 281 | ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والخسائر في القيم<br>ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة العينية | ×××× | ×××× |

وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه ( إسقاطه و إهماله ) فإن حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى حسابات 20 و 21".[1]

يوجد ضمن هذا الحساب "281" الحسابات الفرعية التالية:[2]

- 2812 إهتلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية.
- 2813 إهتلاك البناءات.

[1]-علاوي لخضر ،المحاسبة المعمقة ،المرجع السابق ،ص77.

[2]هدوف فتيحة ،**إعادة تقييم أصول المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2013،2014،ص33،34.

- 2815 إهتلاك المنشاة التقنية.
- 2818 إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى.

- لا يطبق أي إهتلاك على التثبيتات الجاري انجازها والذي يمثل حساب 23، ولكن عند وقوع الخسارة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل اقل من قيمته المحاسبية.
- يطبق الإهتلاك على التثبيتات الموضوعة موضع امتياز وهي "قسط سنوي بشكل مجموعة من الأقساط السنوية لأعباء موجودات لدى الغير بصفته تحت التوكيل الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عند نهاية العمر الإنتاجي للقيم الثابتة الموكلة للغير تسييرها يجب أن يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الأصل الموضوع تحت التوكيل المسجل ضمن الأصل المعني.

ويسجل سنويا القيد المحاسبي لقسط إهتلاك التثبيتات الموضوعة وموضع امتياز كالتالي:

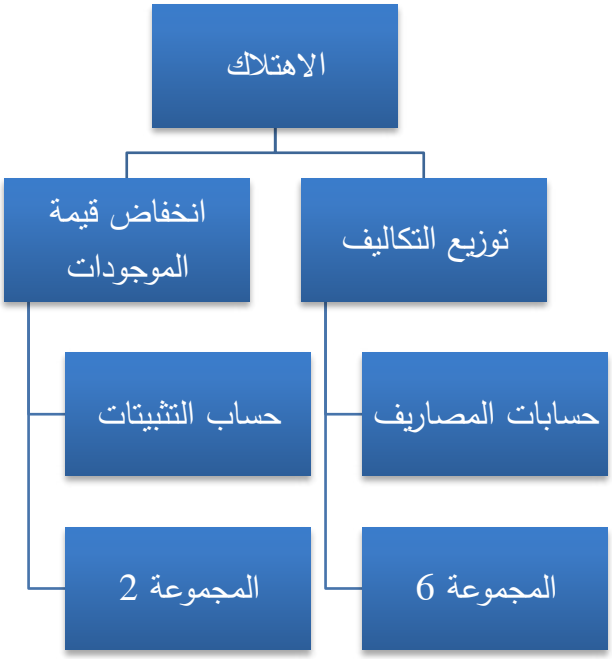
| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **229** | | **ح/ حقوق مانح الامتياز** | ×××× | |
| | **282** | **ح/إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز** | | ×××× |

**الفرع الثاني :مبادئ التسجيل المحاسبي للاهتلاك التثبيتات العينية**[1]

يمكن القول أن الإهتلاك و كما اشرنا إليه فانه يعبر عن خسائر في القيمة وعلى هذا الأساس فأنه يظهر وفقا لنوعين من الحسابات:

[1]-نفس المرجع ،ص28

**الشكل (3) مبادئ التسجيل المحاسبي للاهتلاك.**




المصدر :هدوف فتيحة ،**إعادة تقييم أصول المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014،2013،ص28.

وبناءا على الشكل أعلاه فإننا نستنتج بان الإهتلاك يظهر وفقا لنوعين من الحسابات (حساب التثبيت المعني بالإهتلاك وحساب المصاريف)

وفيما يتعلق بمخصصات إهتلاك قيمة الأصول فأنه عادة ما يرتبط مع العملية الحالية للمؤسسة وهذا هو السبب الرئيسي لاستخدام هذا الحساب:

- 681 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول الجارية.
- 6811 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر للأصول الجارية غير ملموسة.

بينما حساب 28 "إهتلاك التثبيتات" فانه ينقسم تماما كما تنقسم حسابات الأصول الأخرى .

## المبحث الثالث :التدني في القيمة التثبيتات العينية وإعادة تقييمها وتصحيح الأخطاء

### المطلب الاول :التدني في قيمة التثبيتات العينية

#### الفرع الاول :مفهوم التدني في القيمة

1-"هي عبارة عن مبلغ فائض القيمة المحاسبية لاصول على قيمتها الواجبة التحصيل" .[1]

[1]-بلعروسي **أحمد التيجاني ،النظام المحاسبي المالي** ،دار هومه للنشر والتوزيع الجزائر ،الطبعة الثانية 2012،ص285.

2-"إن تدني قيمة الاصل الثابت هي :إن القيمة الحالية تعد أقل من القيمة المحاسبية ،وتؤدي بالمؤسسة إما لتكوين مخصصات لتدني القيمة ،أو لإصلاح أو تحديث الأصل المتدنية قيمته ".[1]

**الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة**

قد تتعرض الأصول الثابتة لنقص في قيمتها لسبب أولآخر ،وإذا حدث وأن خسرت إحدى القيم الثابتة نسجل الخسارة بمقدار القيمة .[2]

خسارة القيمة عن التثبيتات العينية ضمن الحساب **29** ويتفرع إلى [3]:

**290**خسارة القيمة عن التثبيتات غير مادية

**291** خسارة القيمة عن التثبيتات المادية ويتفرع هذا الحساب ضمن موضوع الدراسة إلى :

2912خسارة القيمة عن أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

2913 خسارة القيمة عن البناءات

2915 خسارة القيمة عن المنشآت التقنية

2918 خسارة القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى

**292**خسارة القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

**293**خسارة القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

**296** خسارة القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات

**297**خسارة القيمة عن السندات الأخرى المثبتة

**298** خسارة القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

وتسجل خسارة القيمة وفق القيود التالية :[4]

[1]-جلاب أحمد خليل ،**أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2010-2011،ص41.

[2]-صديقي مسعود ، المرجع السابق ،ص 136.

[3]- **النظام المحاسبي المالي** ،الورقة الزرقاء بويرا الجزائر ،بدون كاتب ،2008،ص91.

[4]-صديقي مسعود ،المرجع السابق ،ص 136.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | 291 | ح/مخصصات إوم.الخسائر في قيم الاصول غير جارية<br>ح/ خسائر في القيمة على الاصول العينية | ×××× | ×××× |

وفي نهاية كل الدورة يتم إعادة تعديل (ح/29) ،وهنا نكون أمام حالتين :

أ-حالة الزيادة في خسائر القيمة

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | 291 | ح/ مخصصات إو.م .الخسائر في قيم الاصول غير الجارية<br>ح/ خسائر في القيمة على الاصول العينية | ×××× | ×××× |

ت حالة الانخفاض في خسائر القيمة

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 291 | 781 | ح/ خسائر في القيمة على الاصول العينية<br>ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة | ×××× | ×××× |

ويسجل ضمن قائمة هذا الحساب "291" الحسابات الفرعية التالية:[1]

2912: خسائر القيمة عن أعمال التنضيد وتهيئة القطع الأرضية.

2913: خسائر القيمة عن البناءات.

2915: خسائر القيمة عن المنشآت التقنية.

2918: خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى.

"-يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يلي :

- ✓ الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يضاف مبلغ خسارة القيمة
- ✓ الجانب الدائن لحساب 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص )

-يظهر في الميزانة المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسارة القيمة .وفي تاريخ بيع التثبيت ،يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض القيمة أو نقص القيمة المطلوب في حساب النتائج ".[2]

[1]-هدوف فتيحة ،المرجع السابق ،ص 34.
[2]-بلعروسي أحمد التيجاني ،المرجع السابق ،ص 239.

و تعتمد المؤسسة عند حلول تاريخ اقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك مؤشرات (داخلية أو خارجية ) يدل على أن أي أصل من الاصول قد فقد قيمته ،وإذا ثبت وجود هذا المؤشر ،فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الاصل من وجود المؤشرات التالية : [1]

**المؤشرات الداخلية :**

- ✓ التقادم أو التلف المادي للاصل ،التدهور الطبيعي
- ✓ تغيير نمط استعمال الاصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة ،ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).
- ✓ تغيير الاداء الاقتصادي للاصل (انخفاض التدفقات الصافية لاموال الخزينة ،تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالاصل .)

**المؤشرات الخارجية :**

- ✓ انخفاض القيمة السوقية للاصل
- ✓ تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسة (التطور التاريخي ) والمحيط القانوني والاقتصادي .
- ✓ تطور (ارتفاع )نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حسابات قيمة منفعة الاصول مما يؤدي الي انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

**الفرع الثالث: مبادئ التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة[2]**

إلى أن انخفاض قيمة الأصول يكون ثابت عندما تكون قيمته الحالية أقل بكثير من لا بد من الإشارة القيمة الدفترية الصافية، وعلى هذا الأساس فان مبلغ الانخفاض يحسب كما يلي:

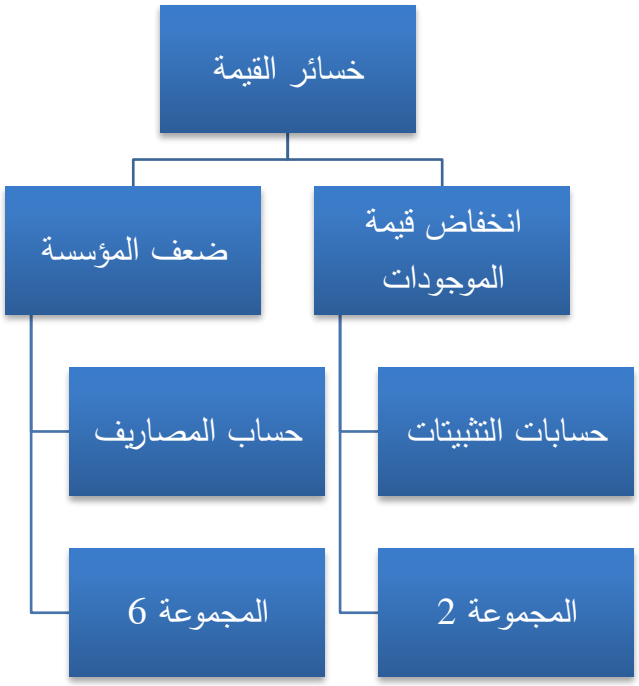
| **مبلغ الانخفاض** = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الحقيقة |
|---|

حيث يتم التعرف على الانخفاض في القيمة على النحو التالي:

[1]-لخضر علاوي ،نظام المحاسبة المالية ،المرجع السابق ،ص41

[2]- هدوف فتيحة ، المرجع السابق ،ص 29،30.

**الشكل رقم(4):مبدأ التسجيل المحاسبي للخسارة**




**المصدر**: هدوف فتيحة، مرجع سابق ،ص29

وبناءا على الشكل أعلاه فإننا نستنتج بان خسارة القيمة تظهر وفقا لنوعين من الحسابات (حساب التثبيت المعني بالخسارة وحساب المصاريف)

**المطلب الثاني :تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية**

**الفرع الاول :تقييم التثبيتات العينية** [1]

حساب 104 ويظهر هذا الحساب في أول سنة لإعادة التقييم ويسجل فيه فروقات التقييم بين القيمة المحاسبية والمسجلة في الميزانية للأصول والقيمة العادلة (السوقية ) زيادة أونقصاناً كالآتي:

1-حالة فرق القيمة يكون إيجابي (القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية )

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | ح/ القيم الثابتة | بالفرق | |
| | 104 | ح/ فرق التقييم | | بالفرق |

2- حالة فرق القيمة يكون سلبيا (القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية )

[1]-مسعود صديقي ،المرجع السابق ،ص92.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 104 | | ح/ فرق التقييم | بالفرق | |
| | 291 | ح/ خسارة في القيمة الثابتة | | بالفرق |

**الفرع الثاني :إعادة تقييم التثبيتات العينية**

**أولا : تعريف إعادة التقييم**

"إن إعادة التقييم تثبت م،هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية ،على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب .

**ثانيا :عمليات إعادة التقييم**

1-عمليات إعادة تقييم منظمة :

أي تتم على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك ،إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى من الضريبة .

2-عمليات إعادة التقييم الحرة :

أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك ،إن فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون خاضعا للضريبة وهذا وفق المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على : يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي ،في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات "[1]

**ثالثا :أهداف إعادة التقييم [2]**

1-هدف اعلامي :يسمح لنا بالتعرف على الوضعية الحقيقية للميزانيات

2-هدف إقتصادي ومالي :

- يصحح من آثار التدني النقدي
- يسمح بخلق تدفق مالي يتناسق مع قيم التعويض
- يساهم في صيانة تواجد المؤسسة من الناجية النقدية ،حيث بدون إعادة تقييم فإننا نجمع في حساباتنا عناصر نقدية لقدرات نقدية متناقصة .

[1]-عبد الرحمن عطية ،المرجع السابق ،ص218،219.

[2]-هوام جمعة ، **المحاسبة المعمقة وفق تقنيات الدليل المحاسبي الوطني** ،ديولن المطبوعات الجامعية الجزائر ،الجزء الثاني ، 2000،ص97.

**رابعا : التسجيل المحاسبي لاعادة تقييم التثبيتات العينية** [1]

تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتوجات (في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات المؤسسة لنفس الاصل ) إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الاصل ،سبق إدراجه كعبء في الحسابات .

-إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية )فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ،ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية كعبء من الأعباء .

فارق تقييم إيجابي سبق وأن أدرج في الحسابات

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 21 | | ح/ التثبيتات العينية | ×××× | |
| | 105 | ح/ فارق إعادة التقييم | | ×××× |

فارق تقييم سلبي

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 105 | | ح/فارق إعادة التقييم | ×××× | |
| | 21 | ح/ التثبيتات | | ×××× |

والفارق يجل في حسابات الأعباء

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | ح/مخصصات إ.وخ الاصول غر جارية | ×××× | |
| | 291 | ح/خسارة القيمة عن التثبيتات | | ×××× |

تعالج كل خسارة في قيمة التي اعيد تقيمه كإعادة تقييم سلبية ،وتنتج إذن عن إنخفاض لاحتياطي إ

عادة التقييم بما يناسب هذه الاخيرة .

[1]-علاوي لخضر ،المحاسبة المعمقة وفق ن.م.م ، المرجع السابق ،ص ص115-117.

الجدول (4)جدول إعادة التقييم

| البيان | القيمة الاصلية | المعامل | القيمة الاصلية المعاد تقييمها | فرق إعادة التقييم |
|---|---|---|---|---|
| القيمة إ | | | | |
| الاهتلاك | | | | |
| مج الاهتلاكات | | | | |
| ق م صافية | | | | |

المصدر حواس صلاح ،المحاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص135.

**المطلب الثالث :تصحيح الأخطاء**

**الفرع الأول : اسباب الوقوع في الأخطاء**

"سواء كان الوقوع في الأخطاء متعمدا او غير متعمد فإن الأسباب تعود الى ما يلي :

1-الجهل في المبادئ المحاسبية

2-الاهمال والتقصير في العمل

3-السهو والنسيان

4-الغش والاختلاس والسرقة

**الفرع الثاني : أنواع الأخطاء**

1-أخطاء الحذف :وهي الأخطاء التي تحدث نتيجة الاهمال وعدم تسجيل عملية كاملة في دفتر اليومية العامة وعدم ترحيلها الى دفتر الاستاذ العام وهذا النوع لم يؤثر على عدم توازن ميزان المراجعة .

2-الأخطاء الكتابية :تنتج هذه الاخطاء في حسابات العملاء والموردين بسبب تشابه في الاسماء فيتم ترحيل عملية تخص حساب عميل الى حساب عميل آخر وهذا ايضا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة .

3-الاخطاء الارتكابية : وهي الاخطاء التي تنتج عن عمليات الجمع والطرح والترحيل ولاتؤثر على توازن ميزان المراجعة .

4-الاخطاء الفنية : وتنتج بسبب عدم الخبرة والجهل في تطبيق المبادئ المحاسبية فمثلا يمكن عدم التمييز بين المصاريف الرأسمالية والإيرادات وهذه الأخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة بل تؤثر على نتيجة قائمة الدخل .

5- الأخطاء المتكافئة : وهو الخطأ الذي يقع في عمليتين بحيث يعوض الخطأ الثاني

الخطأ الأول "[1].

**الفرع الثالث :إكتشاف الأخطاء و تصحيحها**

**أولا : إكتشاف الأخطاء**

"يتم إكتشاف الأخطاء بعدة طرق أهمها :

أ-إستخدام ميزان المراجعة

ب-إستخدام مذكرات المقاربة بين الحسابات

ج-الجرد المادي والمحاسبي

د-عن طريق إعطاء المهمة للمُراجع

[1]-عاطف الاخرس ،ايمان الهنيني ،**مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها** ،دار البركة للنشر والتوزيع عمان ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ، 2000،ص242،243.

**ثانيا : تصحيح الأخطاء**

عند اكتشاف الخطأفي الدفاتر المحاسبية فإنه لا يجوز تصحيحه بالشطب أو الحشو ،نظرا الى أن القانون عموما والقانون التجاري خصوصا يمنع ذلك ولذلك فإن تصحيح الأخطاء شأنه شأن التسويات يجب أن يتم بقيد محاسبي وهناك عدة طرق لتصحيح الأخطاء :

1-طريقة التسجيل المعاكس :

وبمقتضى هذه الطريقة يتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس ثم إجراء القيد الصحيح .

غير أن هذه الطريقة رغم صحتها ،فإنها تؤدي إلى تضخيم المجاميع مما يجعلها بالتالي لا تعبر عن حجم العمليات التي أجريت .

2-طريقة المتمم الى الصفر :

وهي الطريقة التي يتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلي الصفر .

-نطرح آحاد العدد من 10 والباقي (العشرات والمئات من 9 )"[1]

[1]-شبايكي سعدان ،المرجع السابق ،ص233،234.

## خلاصة الفصل الأول :

نستنتج من خلال الدراسة عن موضوع أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية أن المحاسب يقوم بتسجيل مجمل التدفقات أو العمليات المالية نقلا من المستندات وترحيلها إلى دفتر الأستاذ ويتم التأكد من صحتها في نهاية السنة عن طريق إعداد ميزان المراجعة .

ولا يمكن الاعتماد على معطيات هذا الميزان في النتيجة نظرا لكونها غير معالجة نهائيا .

وهنا تتدخل عمليات مراقبة التثبيتات العينية حسب الدراسة ،عن طريق معالجة الاهتلاكات الذي يمثل الاثبات المحاسبي للنقص في القيمة التثبيت ،وعن طريق هذه المعالجة يتم التوصل لوضعية التثبيت وقدرته الإنتاجية ودراسة المؤسسة لبعض مؤشرات التي تحدث تدني في القيمة يتم تقييم وإعادة تقييم التثبيتات.

ويتم تسوية الانحرافات وتصحيح الأخطاء والعمليات التي لم تسجل أصلا ، ثم يتم تجميع الحسابات لإعداد الميزانية الختامية .

ومما سبق نقول أن أعمال نهاية الدورة المحاسبية هي عبارة عن إجراءات تحافظ عن المركز المالي للمؤسسة .

# الفصل الثاني

# الإفصاح المحاسبي

## مقدمـة الفصل الثاني :

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسات إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح ،مترجمة بشكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المنشآت الاقتصادية من أحداث متتالية ،ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قرارتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل .

حظي مفهوم الإفصاح باهتمام خاص في الدوائر المحاسبية سواء على المستوى الأكاديمي أو على مستوى الممارسات المهنية ، فنجد أن معظم معايير المحاسبة الدولية أو المحلية استهلت بصورة أو بأخرى بمعيار الإفصاح حيث يكاد يكون المعيار الأول والرئيسي في كافة مجموعات المعايير المحاسبية وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى التعرف أكثر على عملية الإفصاح المحاسبي الذي يساعد الشركات على الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في عمل المقارنات للقوائم المالية لعدة سنوات لنفس المنشأة وللقوائم المالية للمنشآت الأخرى المشابهة كما يساعد في تحقيق العدالة بين الفئات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية .

إن الإفصاح المحاسبي دورا هاما ومميزا في أي مؤسسة كانت في حالة توفير جوا من الثقة بين المتعاملين حيث يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية على الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي .

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى :

المبحث الأول :ماهية الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول القوائم المالية

## المبحث الأول : ماهية الافصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية ، والتي تستخدم لأغراض عدة .

### المطلب الاول : مفهوم وأنواع الافصاح المحاسبي

#### الفرع الأول :مفهوم الافصاح المحاسبي

يتمثل تعريف الإفصاح المحاسبي فيما يلي :

1"–الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة" .[1]

2"–يعني الإفصاح اتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع ".[2]

3–"الإفصاح المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشأة مصدرة البيانات كما تهيئ لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة" .[3]

#### الفرع الثاني :أنواع الإفصاح

إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا للأهداف من خلال ما يلي :

[1]-محمد المبروك أبو زيد ،**المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية** ،إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع مصر الجديدة ،الطبعة الأولى ، 2005،ص 578.

[2]-طارق عبد العال حمادة ،سمير محمد الشاهد ،**قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،اتحاد المصارف العربية لبنان ،2000،ص 55.

[3]حسين عبد الجليل آل غزوي،**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية** مذكرة مقدمة لمرحلة ماجستير محاسبة ،غير منشورة ،،الأكادمية العربية في الدنمارك كلية الإدارة والإقتصاد قسم المحاسبة ، ، 2009،ص 11.

**أولا :زاوية مقدار الإفصاح**[1]

**1-الإفصاح الكامل :**

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ،ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارت ،ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية ،بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .

2- **الإفصاح العادل :**

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية ،إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

3-**الإفصاح الكافي :**

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ،ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراَ في اتخاذ القرار ،غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد .

4-**الإفصاح الملائم :**

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها .

إذ إنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية .

5- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي ):**

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل :الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويليه ،ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

[1]-ماجد إسماعيل أبو حمام ،**اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ،مذكرة لإستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،الجامعة الإسلامية غزة كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، ، 2009،ص 48،49.

**6-الإفصاح الوقائي :**

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي ( المستثمر العادي ) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين .

**ثانيا :زاوية درجة الإلتزام**[1]

1 **-إفصاح إجباري** :يتم بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب ان تتبع عند إعداد القوائم المالية ،وتحدد المعلومات المحاسبية التي يجب ان تفصح عنها المنشأة للمستثمرين .

2 **-إفصاح اختياري** : يتم عن طريق الإفصاح الذاتي للمنشأة عن كافة المعلومات للمستثمرين ،بدون وجود مطلب قانوني .

## المطلب الثاني :خصائص وأهداف ومعيقات الإفصاح المحاسبي

### الفرع الأول : خصائص الإفصاح

تتمثل خصائص الإفصاح المحاسبي فيما يلي :[2]

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية .
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.
- لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل ( الموارد البشرية والمحاسبة الإجتماعية .)

[1]-بن الطاهر حسين ، بوطلاعة محمد ، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، يومي06-07ماي 2012،جامعة محمد خيضر بسكرة ،ص8.

[2]-صديقي مسعود ،صديقي فؤاد ، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر** ،مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،يومي 05-2013/05/06، جامعة الوادي ،ص 3-4.

**الفرع الثاني :أهداف الإفصاح المحاسبي** [1]

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل :

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون .
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها .
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات .
- لتقديم معلومات عن التدفقات النقدي الداخلة والخارجة المستقبلية .
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

**الفرع الثالث :معيقات الإفصاح المحاسبي**

هناك العديد من المعيقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل منها :[2]

1. ثقافة الإفصاح مازالت في بدايتها حيث أن الإفصاح عن المعلومات الداخلية يعتبر شهامة ويرفع من ثقافة الناس للشخص الذي يدلي بها مصدر موثوق .
2. إختلاط المعلومة مع الإشاعة والتداول الفردي لها بدلا من المؤسساتي .
3. تقديم المحاسبين القانونيين الخدمات الاستشارية المالية والإدارية (حتى بطريقة غير مباشرة ) حيث أوجدت جل المكاتب لها شركات متصلة تقوم بذلك وهي تمارس العمل المالي مما يؤثر على الاستقلال في قراراتهم .
4. صلاحية أتعاب المحاسبين القانونيين وتنامي المنافسة بينهم على الأسعار مما يؤدي إلى تنازلهم وأحيانا خضوعهم لإرادة الإدارة .
5. تدني مستوى العقاب وأحيانا لا يوجد عقاب وأن وجد فهو غير معلن .
6. مخالفة البعض للأنظمة بحجة عدم كفاءة النظام المحاسبي وأن الإفصاح عن المعلومة قد يضره أو يضر بالشركة.

[1]-ناجي بن يحي ،دور **جودة المعلومات المحاسبية فى تحسين الإفصاح المحاسبي** ،مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2012-2013،ص94،95.

[2]فريد بوطبة ،**الشفافية والإفصاح المالي كمحددات أساسية لحوكمة الشركات** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية تخصص مالية وحوكمة الشركات ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2013،2014،ص76.

7. الصراع الدائم بين المحاسب القانوني وإدارة الشركة والهيئة على الرغم من توحد أهدافهم على المدى الطويل .
8. إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين الماليين لإيضاح معلومات تلزمهم للتحليل المالي كالتنبؤات المستقبلية .
9. تركيز الاهتمام للإفصاح على الشركات المدرجة بسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل إلا جزءا من النشاط الإقتصادي .
10. تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كفاءة الإفصاح المالي

**المطلب الثالث : شروط الإفصاح ومتطلباته**

**الفرع الأول : شروط الإفصاح**

تتمثل شروط الإفصاح المحاسبي فيما يلي :[1]

1-تقديم التفاصيل عن السياسات والطرق المحاسبية بصفة خاصة :

أ - عندما تستدعي هذه السياسات أو الطرق تطبيق الحكم الذاتي المنطقي والأي الشخصي للمحاسب .
ب - عندما تكون الطريقة غير مألوفة .
ت - عندما توجد عدة طرق بديلة .

2-تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالي والاستثماري أو لتحديد حقوق الفئات المختلفة ذات الحقوق على الوحدة المحاسبية المقرر عنها .

3-التقرير عن تعديل السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في السنة السابقة وتحديد الاثر الناجم عن هذه التعديلات .

4-الإفصاح عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عمليات تمت مع فئات ذات مصلحة في المشروع كالفئات التي تمارس الرقابة أو الإدارة في المشروع ،أو الفئات ذات العلاقة الخاصة بالوحدة المحاسبية المقرر عنها .

5- الإفصاح عن الأصول المخصصة لهدف معين وعن الخصوم والتعهدات .

6- الإفصاح عن العمليات المالية والعمليات غير العادية التي تمت بعد تاريخ اعداد قائمة المركز المالي ،تؤثر بشكل مادي على المركز المالي للمشروع .

[1]- أمين السيد أحمد لطفي ،**نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ،الدار الجامعية الإسكندرية ،2005،ص275.

**الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح**

تتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي في ما يلي :[1]

**أولا :السياسات المحاسبية**

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى ،فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة ،وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية .

ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد فسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الإحداث والظروف ،لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها .

**ثانيا :الأطراف والصفقات الهامة**

يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات الهامة التي أبرمت بين المنشأة وأطراف أخرى ،كذلك العلاقات الهامة بين الشركة وأطراف خارجية أخرى مثل العاقة بين الشركة القابضة والتابعة .

**ثالثا:الأحداث اللاحقة**

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت ،لكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية ،وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور ،وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار ونشر تلك القوائم بالفترة الاحقة .

وأثناء الفترة اللاحقة في حالة عدم انعكاس معلومات متصلة بالقوائم المالية يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .

**رابعا :الشكوك حول استمرار المنشأة**

يتم إعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرار المشروع ،وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعت بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لانهاية وعند وجود شكوك حول عدم استمرار المشروع أو المنشأة يتم الافصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية

[1]- طارق عبد العال حماد ،سمير محمد الشاهد ،المرجع السابق ،ص56،57.

**خامسا :الالتزامات المحتملة**

وتمثل التزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد ،فيما يخص حدوثها أو مبالغها ،وتوجد عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع أطراف أخرى والتي قد تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع ويتم الافصاح عن الالتزامات التي تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية وتصبح جزءا من القوائم المالية .

## المطلب الرابع : مقومات وأساليب و محدادت الإفصاح

### الفرع الأول : المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية وهي :

1) تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية
2) تحديد الأغراض التي يستخدم فيها المعلومات المحاسبية
3) تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها
4) تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
5) تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات

**1"تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :**

إن تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة ،سواء من حيث الشكل أو المضمون ،وذلك لوجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه القوائم .

**2-أغراض استخدام المعلومة المحاسبية :**

يجب ربط أغراض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو الملائمة ،حيث أن المعلومة التي تكون ملائمة لمستخدم قد لا يكون كذلك بالنسبة لمستخدم أو غرض آخر.

**3-طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :**

تتمثل في المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الوقت الحالي في القوائم المالية ،بالإضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي يتم إعدادها وفق المجموعة من المبادئ والمفاهيم

التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي ،كمبدأ التكلفة التاريخية ،ومفهوم الأهمية النسبية ،ومن هنا يتوجب التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها وتحسينها بدلا من التركيز على جانب الكم ".[1]

**"4-أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية :**

إن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية ،تترك اثأرا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات ،لذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق تسهل فهمها ،كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على لأمور الجوهرية بحيث يمكن لمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة .

**5-توقيت الإفصاح عن المعلومة المحاسبية :**

حيث يجب أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها ".[2]

**الفرع الثاني :أساليب الإفصاح عن المعلومة المحاسبية** [3]

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملاحقها.

**1-إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها :**

إن جزءا من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات

**2-الملاحظات الهامشية :**

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية والتي يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية وبشكل أم وصفية ،وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل :

-الإفصاح عن الأحداث ألاحقة لتاريخ الميزانية

[1] سفير محمد ،**الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة ،غير منشورة ،المركز الجامعي يحي فارس بالمدية ،2008-2009،ص34.

[2] -خالد الخطيب ،**الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة** ،قسم المحاسبة كلية الاقتصاد ،مجلة جامعة دمشق ،المجلد الثامن عشر ،العدد الثاني ،2002 ،ص160، 161.

[3] محمد المبروك أبو زيد ، المرجع السابق ،ص584،585

-الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة

-الإفصاح عن الحقوق والالتزامات

-الإفصاح عن الالتزامات المحتملة

3-الملاحق

وتشمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية ،يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية ومن هذه القوائم الإضافية ما يلي :

- ❖ *قائمة التغير في المركز المالي*
- ❖ *قائمة الأصول الثابتة وطرق الإهتلاك*
- ❖ *قائمة المخزون السلعي*
- ❖ *قائمة المدينين ومخصص الديون الشكوك فيها*
- ❖ *قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار*

**4-المعلومات الموجودة من خلال الأقواس :**

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة ،مثل بيان الطريقة المستخدمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة .

كذلك يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها ،تقرير المراجع الخارجي لحسابات الشركة وتقرير مجلس إدارة الشركة ،حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة ،في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للشركة وعن الخطط المستهدفة .

## الفرع الثالث : المحددات الأساسية لحجم ونوع الإفصاح بالقوائم المالية

يتأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بمحددات أساسية هي :[1]

[1]-بالعيد محمد الكامل ،**دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،غير منشورة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010-2011،ص25.

**1-نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم**

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين ،والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة .

**2-الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح :**

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف بالاختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة ،إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية .

**3-المنظمات والمؤسسات الدولية :**

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح ،ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها من المعايير المحاسبية .

## المبحث الثاني :مفاهيم أساسية حول القوائم المالية .

تعتبر القوائم المالية بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي ،لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآت التي تعكس نتائج نشاط المنشأة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أداءها يمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف .

### المطلب الأول :ماهية وأهداف القوائم المالية

#### الفرع الأول : تعريف القوائم المالية

1"-تعتبر وسيلة اتصال مرتبة وموضوعة بصورة رسمية تعكس الوضع المالي للمؤسسة ولكي يوضع أي عنصر ضمن القوائم المالية ويمكن قياسه بصورة كافية مثل الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات ،يجب أن تكون قيدت في الدفاتر من خلال مبدأ القيد المزدوج ، كما يجب أن تتمتع بالخصائص الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة ".[1]

[1]-ناجي بن يحي ، المرجع السابق ،ص 57.

**الفرع الثاني:أهداف القوائم المالية**

تهدف البيانات القوائم إلى توفير معلومات حول :[1]

- ✓ المركز المالي للشركة
- ✓ الأداء المالي للشركة
- ✓ التغييرات في الوضع المالي للشركة

**أولا:المركز المالي للشركة**

يتأثر المركز المالي للشركة بأربعة عوامل

1-الموارد التي يسيطر عليها الشركة :إن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركة وقدرتها السابقة على تطوير تلك الموارد هي معلومات مفيدة في التنبؤ بمقدار الشركة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .

2-البنية المالية للشركة :إن المعلومات حول البنية المالية للشركة مفيدة في :

- ✓ التنبؤ بحاجات الاقتراض في المستقبل .
- ✓ وقدرة الشركة على زيادة التمويل .

3-السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات ،إن المعلومات حول السيولة وقدرة الشركة على الإيفاء بالتزاماتها مفيدة في التنبؤ بقدرة الشركة على مواجهة التزاماتها المالية في ميعادها ،وتشير السيولة إلى :

- ✓ توفر النقد في المستقبل القريب
- ✓ القدرة على سداد الالتزامات على المدى الأطول

4-قدرة الشركة على التكيف :إي قدرة الشركة على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل بها مثل :

- ✓ تغير البيئة الاقتصادية
- ✓ تغير البيئة القانونية
- ✓ الظروف الطارئة

[1] حسين يوسف القاضي ،سمير معذى الريشاني ،**عرض البيانات المالية** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى، 2012،ص72-74.

**ثانيا :الأداء المالي للشركة**

أي تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحتمل أن تسيطر عليها الشركة مستقبلا ،والتنبؤ بقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية من الموارد الموجودة حاليا ،وتشكل حكم حول فاعلية الشركة في استخدام موارد إضافية .

**ثالثا :التغيرات في الوضع المالي للشركة**

وهي مفيدة في تقييم النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشركة ،ومن الأمثلة على ذلك :

- ✓ قائمة الدخل تشير إلى الأداء المالي
- ✓ الميزانية تظهر الوضع المالي
- ✓ قائمة التدفقات النقدية توضح كيفية توليد واستخدام النقدية
- ✓ الإيضاحات والجداول المرفقة تقدم معلومات إضافية حول الشركة

## المطلب الثاني:خصائص وعناصر القوائم المالية

### الفرع الأول :خصائص القوائم المالية

**"أولا :القابلية للفهم :**

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

**ثانيا :الملائمة**

وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء كانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير إمكانية أعمال التنبؤات" .[1]

**"ثالثا :الموثوقية (الاعتمادية )**

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين لكونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تمثله ،وتسهم العوامل التالية في الاعتمادية (الموثوقية )

-العرض الصادق

[1] حسين القاضي ،مأمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ،الطبعة الأولى ، 2008،ص274.

-غلبة المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني

-الحيادية

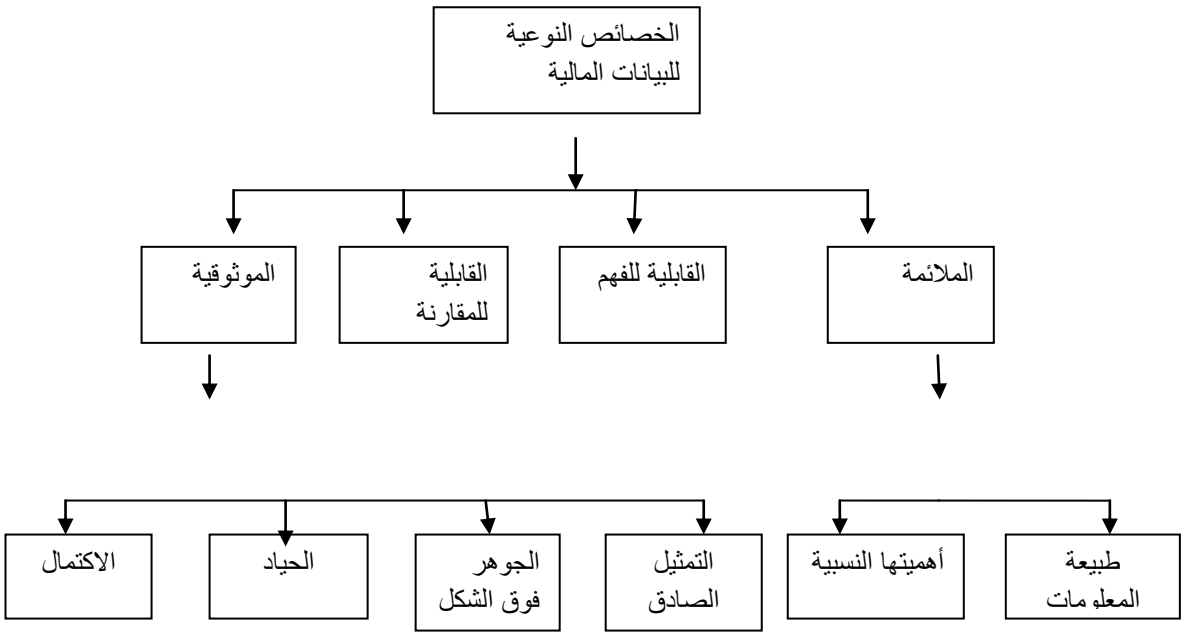
-الحرص

-الاكتمال

**رابعا :قابلية المقارنة :**

ينبغي أن تعرض المعلومات على نحو ثابت بمرور الوقت وعلى نحو ثابت بين الكيانات من أجل تمكين المستخدمين من إجراء مقارنة ذات دلالة ".[1]

الشكل (5):الخصائص النوعية للبيانات المالية




المصدر :حسين يوسف القاضي ،سمير معذى الريشاني ،**عرض القوائم المالية** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،2012،ص76.

[1]-هيني قان جريونتج، ،**معايير التقاريير المالية الدولية دليل التطبيق** ، المترجم طارق حماد ،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية مصر ، 2006،ص6.

**الفرع الثاني : عناصر القوائم المالية**

تتمثل عناصر القوائم المالية من الآتي :[1]

**أولا :الأصول :**

موارد التي حصلت عليها وتمثل منافع محتملة الوقوع في المستقبل وقد تكون مملوكة للمنشأة أو تسيطر عليها وهذه المنافع حصلت نتيجة أحداث وعمليات تبادلية تمت في الزمن الماضي ،وتمثل الأصول أشياء عينية كالأراضي والمخزون وغيره أو أشياء غير ملموسة كالشهرة وحقوق الاختراع والامتياز وغيرها .

ويشترط في الأصل حتى يتم الاعتراف به في القوائم المالية ما يلي :

1-وجود منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل قابلة للقياس وتساهم في التدفقات النقدية الداخلة .

2-قدرة الوحدة المحاسبية على التحكم في الأصل أو النافع عن طريق السيطرة أو التملك وتستطيع الحصول على هذه المنافع والاستفادة منها أو إفادة الغير متى رغبت في ذلك.

3-عملية التملك أو السيطرة على الأصل يجب أن تكون ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت فعلا في الماضي وليست عن عمليات وهمية أو افتراضية متوقعة .

**ثانيا :الالتزامات**

وهي عبارة عن تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية نشأت نتيجة التزام قائم بالفعل على المنشأة نتيجة لأحداث أو عمليات تمت في الماضي وذلك عن طريق تحويل أصول أو تقديم خدمات إلى وحدات اقتصادية أخرى نتيجة العمليات التبادلية حصلت بين المنشأة والغير ،وتتصف الالتزامات بالخصائص التالية :

1-وجود التزام مالي يتضمن تضحية اقتصادية مستقبلا على شكل نقل ملكية أو تقديم خدمات سواء أكان هذا الالتزام له تاريخ محدد أو طارئ وقابل للتحديد نتيجة حدوث عملية محددة .

2-ارتباط الالتزام بالمنشأة نتيجة عملية تبادلية فعلية قد حصلت .

3-الالتزام قد نشأ عن أحداث وعمليات تمت فعلا في الزمن الماضي .

[1]-حيدر محمد علي بني عطا ،**مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة** ،دار حامد للنشر والتوزيع الاردن،الطبعة الأولى ،2007،ص 102-105.

**ثالثا :الإيرادات**

تدفقات نقدية داخلة إلى الوحدة الاقتصادية وناتجة عن زيادة في إصول النشأة نقصان في الالتزامات أو الاثنين معا والتي تنشأ خلال الدورة المحاسبية نتيجة الأنشطة الرئيسة المستمرة والمعتادة للمنشأة كإنتاج البضاعة أو بيعها أو تقيم الخدمات أو استخدام أصول وموارد المنشأة أوغير ذلك .

**رابعا :المصروفات**

تدفقات نقدية خارجة من المنشأة أو الوحدة الاقتصادية وتمثل نقصان في أصول المنشأة أو زيادة التزاماتها أو الاثنين معا والتي تنشأ خلال الدورة المحاسبية عن الأنشطة الرئيسية للمنشأة والمستمرة والمعتادة كإنتاج السلع وتقديم الخدمات أو القيام بأنشطة أخرى .

**خامسا :المكاسب**

الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن أحداث أو عمليات عرضية خارج عن النشاط العادي للوحدة الاقتصادية والتي أثرت على المنشأة خلال الفترة المحاسبية وغير تلك التي نتجت عن استثمارات الملاك أصحاب المشروع.

**سادسا :الخسائر**

النقصان في حقوق الملكية الناتجة عن أحداث أو عمليات عرضية خارجة عن النشاط العادي للمنشأة والتي أثرت على المنشأ خلال الفترة المالية بالاستثناء المصروفات أو التوزيعات على الملاك أصحاب المشروع .

**سابعا: حقوق الملكية**

الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الالتزامات في تاريخ محدد ،وهي ما تبقى من أصول في المنشأة بعد تنزيل الالتزامات التي للغير على المنشأة .إذ تمثل حقوق الملكية في رأس مال والاحتياطات والأرباح.

**ثامنا :استثمارات الملاك**

تمثل الاستثمارات من قبل أصحاب المشروع الزيادة في صافي أصول المنشأة الناتجة عن تحويل الأشياء من الملاك إلى المنشأة من أجل الحصول على حق ملية أو زيادة في هذا الحق .

**تاسعا: توزيعات الملاك**

هي تحويل أصول المنشأة أو تقديم خدمات أو حدوث التزامات على المنشأة لصالح الملاك وتمثل التوزيعات نقصان في صافي الأصول في المنشأة .

**عاشرا:الدخل الشامل**

التغير في حقوق الملكية أو صافي الأصول خلال الفترة المحاسبية والناتجة عن جميع الأحداث والعمليات والظروف غير تلك التي مصدرها الملاك أصحاب رأس المال .وهي كل التغيرات في صافي الأصول المنشأة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك أنفسهم أو التوزيعات للملاك.

**المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في القوائم المالية و مستخدميها**

**الفرع الأول : العوامل المؤثرة في القوائم المالية**

هناك الكثير من العوامل التي تؤثر على القوائم المالية ونذكر أهمها وأبرزها المتمثلة في:[1]

**أولا :النظام الاقتصادي القائم:**

يؤثر النظام الاقتصادي على القوائم المالية في الدول الغربية، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم. بينما يقوم نظام المحاسبة في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسؤولين عن برنامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي.

**ثانيا:أثر المنظمات المهنية:**

ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار معايير توضح أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، كما أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قام بإصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال المحاسبة.

**ثالثا :أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية:**

حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة لشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك. هذا إضافة إلى التزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها والتأكد من التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، كما تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بإنجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية لشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية.

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه،غير منشورة ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، 2008/2007، ص ص 179 ،180.

**رابعا :أثر تدخل الدولة:**

تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي و القوائم المالية والمعلومات المالية التي يوفرها للمستفيدين منها. هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبية أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم في الدولة والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

**خامسا:التضخم وارتفاع الأسعار:**

حيث إن انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من الدول أدى إلى إعادة النظر في التقارير المالية لشركات المساهمة في هذه الدول وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الإنخفاض المستمر في قيمة العملة.

**الفرع الثاني :مستخدموا القوائم المالية**

يقسم مستخدمي البيانات المالية إلى الفئات التالية :[1]

**أولا : المستثمرون** :إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم ،ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع ،ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم .

**ثانيا: الموظفون** : يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم .....إلخ في الوقت المناسب .

**ثالثا: المقرضون** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها بالوقت المناسب .

**رابعا : الموردون والدائنون التجاريون والعملاء الآخرون** : يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها بالوقت المناسب، ويهتم الزبائن أو العملاء بالمعلومات حول استمرار الشركة ومنتجاتها أو خدماتها .

**خامسا :الجهات الحكومية** : تطلب الجهات الحكومية معلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة وتحديد السياسات الضريبية ومنها على سبيل المثال قياس الدخل القومي والقيام بعمليات الإحصاء المختلفة .

[1]-سمير معذى الريشاني ،حسين يوسف القاضي ،المرجع السابق ،ص 72،71.

**سادسا :الجمهور** : تؤثر الشركة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة بتقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين وبالتالي فإن الجمهور له مصلحة بمعرفة الوضع المالي للشركة .

**المبحث الثالث :عرض القوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية

**المطلب الأول : الميزانية**

**الفرع الأول :تعريف الميزانية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيها**

**أولا:تعريف الميزانية** [1]

وتسمى قائمة المركز المالي في كثير من الأحيان وهي قائمة توضح الوضع المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة ،فتظهر ما تمتلكه المنشأة (أصول ) وما يستحق علها من ديون ومطالبات تجاه الغير (التزامات ) وكذلك ما يستحق عليها تجاه الملاك أو أصحاب المنشأة

**ثانيا :المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية:**

**1-في الأصول :** [2]

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات العينية.
- الإهتلاكات.
- المساهمات.
- التثبيتات المالية .
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، والمدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإيجابية معادلات الخزينة الإيجابية.

[1]- رضوان حلوة حنان ، وآخرون ،**أسس المحاسبة المالية** ،دار حامد للنشر والتوزيع الاردن ،الطبعة الأولى ، 2004 ،ص 98

[2]- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ،ص23.

**الفرع الثاني :الشكل القانوني للميزانية**

**الشكل القانوني جانب الأصول: الجدول رقم: (5).**

**ميزانية السنة المالية المقفلة:.....**

| الأصل | ملاحظة | اجماليN | اهتلاك رصيد N | صافي N | صافي N-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الاقتناء المنتوج الايجابي أو السلبي | | | | | |
| تثبيتات عينية | | | | | |
| **تثبيتات معنوية** | | | | | |
| أراضي | | | | | |
| مباني | | | | | |
| تثبيتات عينية أخرى | | | | | |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | |
| **تثبيتات يجرى انجازها** | | | | | |
| **تثبيتات مالية** | | | | | |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها | | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية | | | | | |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | | | |
| **مجموع الأصل غير الجاري** | | | | | |
| **أصول جارية** | | | | | |
| **مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ** | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **حسابات دائنة واستخدامات مماثلة** | | | | | |
| الزبائن | | | | | |
| المدينون الآخرون | | | | | |
| الضرائب وما شابهها | | | | | |
| حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة | | | | | |
| **الموجودات وما شابهها** | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى | | | | | |
| الخزينة | | | | | |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | | | |
| **المجموع العام للأصول** | | | | | |

المصدر : - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص28.

## 2-في الخصوم [1]

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

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة
- الموردون والدائنون الآخرون
- خصوم الضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة )
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا )
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية .

[1] نفس المرجع ،ص 23.

الجدول رقم(6): الميزانية جانب الخصوم

| ميزانية<br>السنة المالية المقفلة في ..... | | | |
|---|---|---|---|
| الخصوم | ملاحظة | N | N-1 |
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس مال تم إصداره | | | |
| رأس مال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1) | | | |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة (1) | | | |
| نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) | | | |
| رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد | | | |
| **حصة الشركة المدمجة (1)** | | | |
| **حصة ذوي الأقلية (1)** | | | |
| **المجموع 1** | | | |
| **الخصوم غير الجارية** | | | |
| قروض وديون مالية | | | |
| ضرائب مؤجلة | | | |
| ديون أخرى غير جارية | | | |
| مؤونات | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية ( 2 )** | | | |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| موردون وحسابات ملحقة | | | |
| ضرائب | | | |
| ديون أخرى | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| خزينة سلبية<br>**مجموع الخصوم الجارية ( 3 )**<br>**مجموع عام للخصوم** | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص: 29.

## المطلب الثاني : حساب النتائج :

### الفرع الأول :تعريف حساب النتائج والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيه

### أولا :تعريف حساب النتائج

"هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية . ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ السحب .ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة ".[1]

### ثانيا :المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حساب النتائج:[2]

-المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب و الرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر الغير عادية(منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

[1]- نفس المرجع ،ص24.
[2] نفس المرجع ، ص ص 24، 25.

**- حالة حساب النتائج المدمجة:**

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

**-المقاصة في حساب النتائج:**

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

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة.
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها و طبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا.
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضا التنظيم أو يأذن بها.[1]

**الفرع الثاني :الشكل القانوني لحساب النتائج (قائمة الدخل):**

وضع المشرع الجزائري نماذج للقوائم المالية يجب التقيد بها، ونموذج حساب النتائج كالآتي:

**جدول رقم (7): حساب النتائج حسب الطبيعة**

| البيان | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| تغيرمخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع | | | |
| الانتاج المثبت | | | |
| اعانات الاستغلال | | | |
| **1 انتاج السنة المالية** | | | |
| االمشتريات المستهلكة | | | |
| الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى | | | |
| **2 استهلاك السنة المالية** | | | |
| **القيمة المضافة للاستغلال3(2-1)** | | | |
| اعباء المستخدمين | | | |
| الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة | | | |
| **4 الفائض الاجمالي عن الاستغلال** | | | |
| المنتجات العملياتية الاخرى | | | |

[1]-نفس المرجع ،ص25.

| | | | |
|---|---|---|---|
| الاعباء العملياتية الاخرى | | | |
| المخصصات للاهتلاكات و المؤونات | | | |
| استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات | | | |
| **5 النتيجة العملياتية** | | | |
| المنتوجات المالية | | | |
| الاعباء المالية | | | |
| **6 النتيجة المالية** | | | |
| **7 قبل الضرائب النتيجة العادية (6+5)** | | | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية | | | |
| مجموع منتجات الانشطة العادية | | | |
| مجموع اعباء الانشطة العادية | | | |
| **8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها) | | | |
| العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها) | | | |
| **9 النتيجة غير العادية** | | | |
| **10 النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية | | | |
| **(1)النتيجة الصافية للمجموع المدمج** | | | |
| ومنها حصة ذوي الأقلية (1) | | | |
| حصة المجمع (1) | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص30.

**جدول رقم (8): حساب النتائج حسب الوظيفة**

**الفترة من إلى**

| البيـــان | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| كلفة المبيعات | | | |
| **هامش الربح الاجمالي** | | | |
| منتجات أخرى عملياتية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| الأعباء الادارية | | | |
| أعباء أخرى عملياتية | | | |
| **النتيجة العملياتية** | | | |
| تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة | | | |
| (المخصصات للاهتلاكات مصاريف المستخدمين) | | | |
| منتجات مالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| **النتيجة العادية قبل الضريبة** | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) | | | |
| **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| الأعباء غير العادية | | | |
| المنتوجات غير العادية | | | |
| **النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) | | | |
| النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) | | | |
| منها حصة ذوي الأقلية (1) | | | |
| حصة المجمع (1) | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص31.

## المطلب الثالث : جدول سيولة الخزينة [1]

### الفرع الأول :تعريف سيولة الخزينة والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيها

### أولا :تعريف سيولة الخزينة

يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتائج ،والهدف من هذا الجدول هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية .

**ثانيا:المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول التدفقات النقدية :**

ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها وهي :

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية ( التشغيلية )
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل
- تدفقات نقدية ناتجة من فوائد حصص أسهم

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

**1- الطريقة المباشرة تتمثل في :**

-تقديم العناوين الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن ،موردون .....) قصد ابراز تدفق مالي صافي .

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

**2-الطريقة الغير مباشرة تتمثل في :**

تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

-آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة

-التغيرات أو التسويات (ضائب مؤجلة )

-التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل وتقدم هذه التدفقات كلا على حدا

[1]-نفس المرجع ،ص 26.

الجدول رقم(9): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

| جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من.....إلى..... | | | |
|---|---|---|---|
| | ملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N-1 |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | | | |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | | | |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | | |
| الضرائب عن النتائج المدفوعة | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها) | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)** | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار** | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية | | | |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية | | | |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | | |
| الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | | | |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | | | |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | | |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | | |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** | | | |
| **تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات** | | | |
| **تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)** | | | |
| | | | |
| **أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية** | | | |
| **أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية** | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **تغيير أموال الخزينة خلال الفترة** | | | |
| **المقارنة مع النتيجة المحاسبية** | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص:35.

الجدول رقم ( 10): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

| **جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من.....إلى.....** | | | |
|---|---|---|---|
| | **ملاحظة** | **السنة المالية N** | **السنة المالية N-1** |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | |
| تصحيحات من أجل: | | | |
| – الإهتلاكات والأرصدة | | | |
| – تغير الضرائب المؤجلة | | | |
| – تغير المخزونات | | | |
| – تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى | | | |
| – تغير الموردين و الديون الأخرى | | | |
| – نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب | | | |
| تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط(أ) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار** | | | |
| مسحوبات عن اقتناء تثبيتات | | | |
| تحصيلات التنازل عن تثبيتات | | | |
| تأثير تغيرات محيط الإدماج(1) | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل** | | | |
| الحصص المدفوعة للمساهمين | | | |
| زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) | | | |
| إصدار قروض | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| تسديد قروض | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)** | | | |
| **تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)** | | | |
| أموال الخزينة عند الافتتاح | | | |
| أموال الخزينة عند الإقفال | | | |
| تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1) | | | |
| تغير أموال الخزينة | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص: 36.

## المطلب الرابع :جدول تغير الأموال الخاصة:

### الفرع الأول :تعريف جدول تغير الأموال الخاصة والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيه

#### أولا:تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:

"وتمثل هذه القائمة ما يتعلق بحقوق صاحب المشروع داخل المشروع متمثلة برأسماله ومسحوباته الشخصية و الإضافات لرأس المال وصافي الربح أو الخسارة المتحققة في قائمة الدخل".[1]

"يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية".[2]

**2.المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول تغير الأموال الخاصة:**

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بمايلي:[3]

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (زيادة، تخفيض، تسديد).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون ، مرجع سابق، ص 126.

[2] القانون رقم7 المؤرخ في 11/7، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، مرجع سابق ، ص26.

[3] نفس المرجع ،ص 26،27.

### 3.الشكل القانوني لجدول تغير الأموال الخاصة:

لقد وضع المشرع الجزائري نماذج للقوائم المالية يجب التقيد بها، بما أن جدول تغيرات الأموال الخاصة قائمة مالية فإنه يوجد لها شكل قانوني وهو كالتالي:

الجدول رقم (11): جدول تغير الأموال الخاصة

| جدول تغير الأموال الخاصة | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N-2** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N-1** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N** | | | | | | |

المصدر: - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، المرجع السابق ، ص،37.

"**المطلب الخامس : ملحق الكشوف المالية** [1]

**الفرع الأول :تعريف ملحق الكشوف المالية**

الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما إقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات ويشمل ملحق الكشوف المالية على المعلومات المحاسبية المعتمدة .

**الفرع الثاني :المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في ملحق الكشوف المالية**

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج ،وجدول سيولة الخزينة .وجدول تغيرات الأموال الخاصة .

-المعلومات التي تخص الكيانات المشارك ،والمؤسسات المشتركة ،والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء .

- المعلومات ذات الطابع العام ".

[1] نفس المرجع، ص38.

## خلاصة الفـــصل الثـــاني :

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي لاعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها ، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحويه من معلومات ،كما اعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية ،لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية .

ونظرا هذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام ،وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح وذلك أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها .

ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم ، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية ،فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، وأكد على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة ، بطرح قوائم مالية إضافية وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها .

# الفصل الثالث

# دراسة حالة مطحنة الإخوة

# حرحر

**تمهيد:**

لأجل الوصول إلى دراسة شاملة واضحة اردنا أن ندعم دراستنا بالجانب التطبيقي جنبا لجنب مع الجزء النظري الذي تم التطرق إليه في الفصول السابقة .

ولقد اخترنا مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو لفهم أعمال التي تقوم بها المؤسسة في نهاية دورتها المحاسبية والمتمثلة في أعمال الجرد والتسوية لموضوع الدراسة التثبيتات العينية ،وتقييم وحساب اهتلاك لمختلف التثبيتات العينية والتي تعد مصدر استخدام واستمرار نشاط المؤسسة لما تذره من منافع اقتصادية مستقبلية .

ولذا قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم المؤسسة

المبحث الثاني : أعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية لشركة

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي

## المبحث الأول: المعرفة العامة حول هيكلة وواقع الشركة مطحنة الإخوة حوحو.

### المطلب الأول :تقديم عام حول الشركة

#### أولا :نشأة الشركة ومجال نشاطها

لقد مرت نشأة وتطور مطحنة الإخوة حوحو بعدة مراحل، حيث تم بتاريخ 2002/05/20تأسيسها على شكل شركة التضامن برأس مال قدره 200.000 دج تحت اسم مطحنة الإخوة حوحو، مقرها شارع الإخوة مناني ببسكرة، وموضوع نشاطها يتعلق بطحن القمح الصلب والقمح اللين واغدية الأنعام، بمدة حياة تبلغ 99 سنة وبتاريخ: 2005/08/06تم اتخاذ جميع الإجراءات القانونية التي تم بموجبها تغيير الشكل القانوني للشركة من شركة تضامن إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة، وكان أهمها تعديل رأسمال الشركة بالزيادة حتى يتوافق مع متطلبات قيام هذا النوع من الشركات، وأصبح مسير الشركة يتمثل في احد الشركاء المؤسسين،وبتاريخ: 2010/09/16 تم تغيير شكل الشركة من شركة ذات المسؤولية المحدودة لتصبح مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وذلك بتنازل احد الشريكين للآخر لجميع حصصه دون مقابل، وخلال هذه المدة تم رفع رأسمال الشركة تدريجيا وخلال فترات متفاوتة، وفي الأخير تم تغيير الشكل القانوني للشركة ليستقر تحت شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة . مطحنة الإخوة حوحو. يساهم فيها كل من: السيد: حوحو رضا والسيد: حوحو يسين، وتم تعيين السيد: بن مسطورة مسير أجيرلها، وتم بتاريخ: 2013/02/25تعديل رأس المال بالزيادة ليصبح: 100.000.000 دج مقسم بالتساوي بين الشريكين إلى 100 000 حصة اجتماعية بقيمة اسمية قدرها: 1000 دج لكل حصة، والذي تمت بشأنه كل إجراءات النشر والإشهار وفقا للقانون، وكذلك تم تغيير مقرها ليصبح بمنطقة النشاطات . الوطاية . بمدينة بسكرة،وهي تدمج ضمن قطاع النشاط الخاص بالإنتاج الصناعي والخدماتي، حيث تقوم بعرض وتأدية الخدمات التالية:

- إنتاج القمح اللين؛
- إنتاج الفرينة؛
- الطحانة ؛
- صناعة منتجات لتغذية الحيوانات؛
- كراء معدات وأدوات للبنايات والأشغال العمومية؛
- كراء السيارات مع أو بدون سائق؛
- نقل البضائع على كل المسافات؛

- كراء الآلات ومعدات مختلفة.

**ثانيا :الأرقام التعريفية للشركة قانونيا وجبائيا:**

- **رقم التسجيل في السجل التجاري:** تم تسجيل الشركة بمصلحة السجل التجاري التابعة لمقر نشاطها تحت رقم:03ب0242474/00.07.
- **رقم التعريف الجبائي:** تحمل الشركة رقم التعريف الجبائي التالي:10101184 70 00030.
- **رقم المادة:** الشركة مسجلة بمفتشية الضرائب على مستوى بلدية بسكرة تحت رقم:07017121389.

**المطلب الثاني : أهمية وأهداف الشركة:**

باعتبارأن مطحنة حوحو شركة إنتاجية بالدرجة الأولى، فهي تقوم بتحويل وصناعة ورسكلة مادة القمح اللين إلى المادة الغذائية الأساسية للمستهلك والمتمثلة في الفرينة، وكذا تسويق بقايا المنتجات كأعلاف الأنعام،فإنها بذلك تساهم في توفير متطلبات حاجة السوق من حيث هذا النوع من المنتجات التي تقدمها له، وكذلك تقوم الشركة بتأدية عدة خدمات مقاولتية وهذا امتدادا للنشاط الرئيسي لها، وهذا ما يزيد من رغبة السوق والمستهلك في اللجوء إلى عروضها الخدماتية المختلفة التي تسمح بتلبية حاجيات السوق المحلية الحالية، وبالتالي الحد من اللجوء إلى المنتجات الأجنبية، تطلعا إلى النهوض بالاقتصاد المحلي ومواكبة الاقتصاد العالمي في مجال هذه الصناعة والعروض، كما تسمح مختلف الأنشطة التي تمارسها **SARL**الإخوة حوحو باستقطاب العديد من الأيدي العاملة، وهو مايساهم في تقليص نسبة البطالة على مستوى المنطقة المتواجد فيها مقر الشركة.

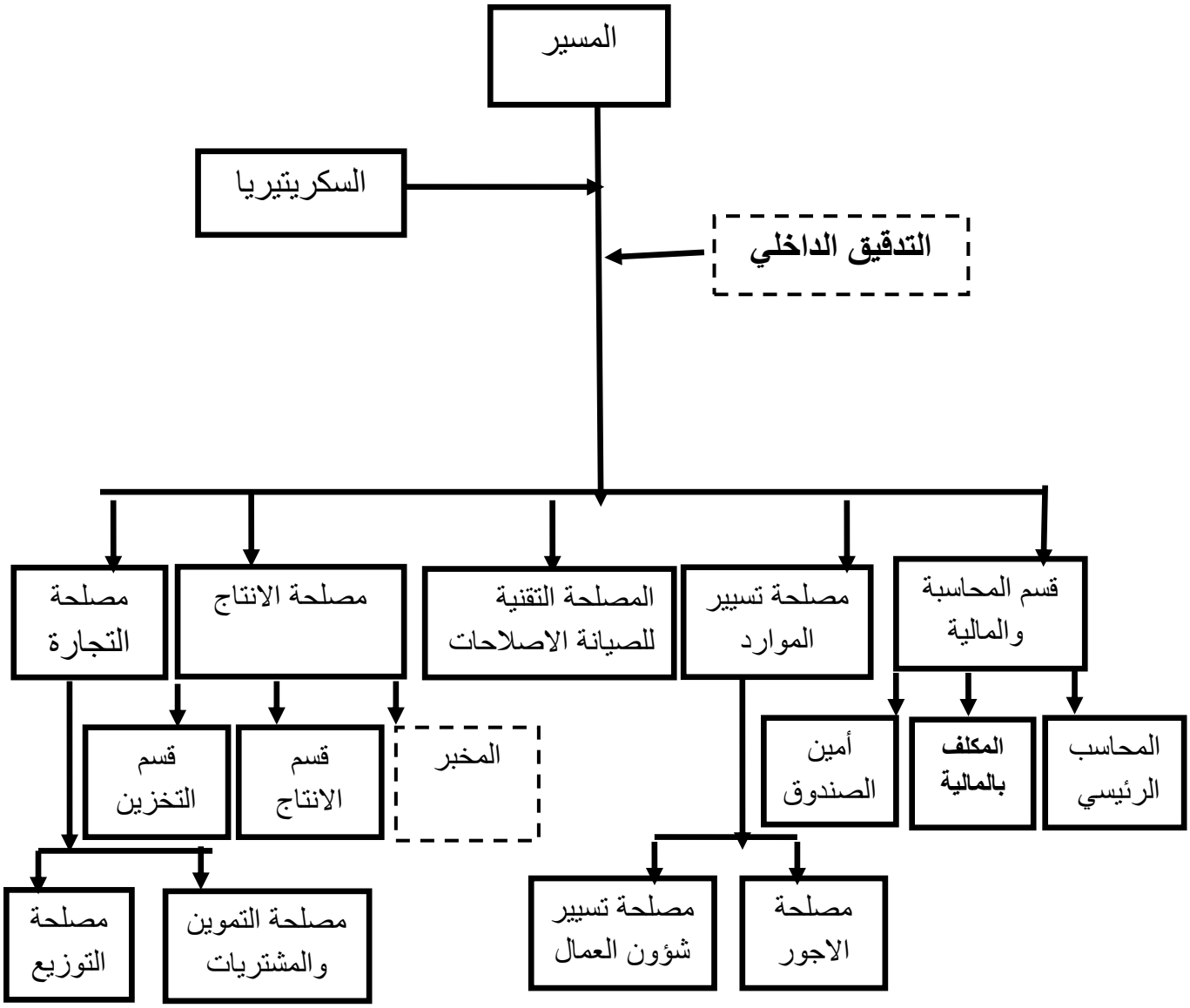
كما تهدف الشركة من خلال القيام بهذه المشاريع إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية تتمثل في:

- فيما يتعلق بالنتائج التجارية: رفع حجم المبيعات،
- فيما يتعلق بالنتائج المالية: رفع رقم الأعمال والمردودية أي تعظيم نسبة الأرباح،
- فيما يتعلق بنتائج رضا المستهلك والمنافسة: عرض منتجات ذات نوعية عالية، وبالتالي العمل على تحقيق معايير الجودة، الاستمرارية والتوسع، وتحقيق المنافسة في السوق المحلية والعالمية مستقبلا.

**المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للشركة ذات المسؤولية المحدودة ـ مطاحنة الاخوة حوحو:**

تضمSARLالإخوة حوحو الأقسام الرئيسية التي تتضافر لتحقيق مهام وأهداف الشركة السالفة الذكر، وأخذا في الاعتبار حجم ونوع نشاط الشركة وشكلها القانوني، فان الشركة تعمل تحت مستوى الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل التالي:

**الشكل(06): الهيكل التنظيمي للشركة ذات المسؤولية المحدودة ـ مطحنة الإخوة حوحو ـ**




**المصدر:**قسم المحاسبة والمالية الخاص بالشركة.

وفيما يلي توضيح لمهام ومسؤوليات كل مصلحة:

1. **المسير:** وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.
2. **السكريتاريا:** تقوم بتنظيم وتهيئة جميع العلاقات العامة المنوطة بالإدارة والمسير ومنها ترتيب المواعيد استقبال المتعاملين الخارجيين مع الشركة، تسجيل البريد الصادر و الوارد،واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح. وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.
3. **التدقيق الداخلي:** حيث قامت الشركة بتكليف مصدر خارجي او جهة خارجية للقيام بمهام التدقيق الداخلي، وانه ينطبق عليها مضمون وروحية ما ينطبق على وحدة التدقيق الداخلي فيما لو كانت داخل الشركة ويمكن تلخيص شروط هذا التعيين في التالي:
   - أن هذا المصدر الخارجي للتدقيق أو المؤسسة المتخصصة، مستقلة تماما عن مفوض المراقبة (خبير المحاسب، المدقق الخارجي، مراقب الحسابات) External Auditor الذي يدقق بياناتها المالية وغير مرتبطة به بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
   - أن هذه الجهة مستقلة تماما عن الإدارة المقررة في الشركة بصورة مباشرة وغير مباشرة؛
   - انه تم تعيين المصدر الخارجي للقيام بالتدقيق الداخلي بشكل محصور بمسير الشركة فقط،

وبالتالي فان الصلة والتواصل والتقارير والإبلاغ يكون إلى مسير الشركة مباشرة وبدون قيود.

4. **قسم المحاسبة والمالية:** تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها:
   - **المحاسب الرئيسي:** وهو موظف داخلي في الشركة،يقوم بإعداد الكشوف والقوائم المالية الخاصة بالشركة، حيث يقوم بتتبع جميع مدخلات ومخرجات الشركة بواسطة المستندات الثبوتية التي يقدمها له المكلف بالعلاقات البنكية والخارجية، ويقوم بالمهام التالية:
     - ✓ التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

✓ العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية.

- **المكلف بالمالية:** وهو موظف داخل الشركة يقوم بـ:

✓ بترتيب كل ما يتعلق بمدخلات ومخرجات الفواتير "الشراء والبيع" الشهرية ملحقة بالكشوف البنكية ونسخ عن الشيكات وأوراق الدفع أوالقبض التي تم بها تسديد العملية، يجمع كل هذا على شكل ملف مرفق بجدول يحدد فيه الفواتير التي سيرسلها للمحاسب والتي يعدها من خلال برنامج الإعلام الآلي يرسل كل هذا شهريا إلى مكتب المحاسبة الذي قامت الشركة بالتعاقد معه للقيام بمهمة الاعداد والتصريح للقوائم المالية الخاصة بنشاطها؛

✓ يقوم بدراسة وتنفيذ جميع العلاقات الخارجية التي تتعامل معها الشركة، ومنها البنوك، المؤسسات المالية التي تمنح للشركة القروض، مواعيد تسديد هذه القروض..

- **أمين الصندوق:** يقوم بتسديد جميع المصاريف شراء المعدات المكتبية والإدارية، تسديد أجور العمال، حيث يقوم بجرد هذه العمليات يوميا.

5. **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تحرص هذه المصلحة على الاهتمام بجميع شؤون العمال، وتتدرج تحتها المصلحتين التاليتين:

- **مصلحة الأجور:** تختص هذه المصلحة بـإعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي، ومختلف الهيئات الاجتماعية.

- **مصلحة تسيير شؤون العمال:** حيث تختص بتطبيق سياسات وقوانين الشركة في تطبيق ما جاء في عقود التشغيل وتعيين العمال، مراقبة وتنقيط الغيابات والحضور، حفظ ملفات التشغيل الخاصة بالعمال، معالجة النزاعات وحوادث العمال، والتسريح.

6. **المصلحة التقنية للصيانة والإصلاحات:** وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بال شركة ويكون ذلك عن طريق وثيقة خاصة بالصيانة مؤشرة من طرف رئيس المصلحة.

7. **مصلحة الإنتاج:** تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة و مراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتتدرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

- **قسم الإنتاج:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

✓ استقبال المادة الأولية؛

✓ تحضير و تنظيف القمح لطحنه؛

✓ استقبال الأكياس؛

✓ تخزين و تصريف المنتج؛

✓ الصيانة الوقائية والفنية؛

✓ تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة من مراحل الإنتاج حتى الوصول إلى المرحلة النهائية بحيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية.

- **المخبر:** حيث تستعين الشركة بخدمات مخبر دارين الخارجي عن مقرها،في إطار التعاقد الخارجي للشركة معه،وتتمثل مهمة المخبر في مراقبة الماد ة الأولية(القمح)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، حيث تتم المراقبة والتأكيد على:

❖ احترام مواصفات مراقبة الجودة، و كذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛

❖ إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛

❖ إمكانية التخزين.

كما أن هناك تحاليل أساسية منجزة على مستوى المطحنة وهي:

- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء).
- الوزن النوعي للقمح؛
- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للفرينة؛
- نسبة المواد المعدنية؛
- نسبة الحلوتين؛
- تصفية الشوائب من القمح (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن...).

بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بشان طريقة إنتاج هذه النوعية، كذلك يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

- **مصلحة التخزين:** تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد الأولية والمنتجات والبضائع (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات ، والسهر على توفير المعايير الوقائية لعملية تخزين المواد بهدف حمايتها والمحافظة عليها.

8. **مصلحة التجارة:** تضم هذه المصلحة جانبين أساسيين لقيام نشاط الشركة وهما: مصلحة التموين ومصلحة التوزيع وتتمثل كل منهما في التالي:

- **مصلحة التموين والشراء:** تقوم هذه المصلحة على توفير الإمدادات اللازمة لجميع هياكل الشركة، حيث تعمل على تموين مصالح ال شركة بالمستلزمات المختلفة ( المواد الأولية ، وسائل النقل، عتاد ، معدات..) وكذا مراقبتها باستمرار ، واستقبال فواتير الموردين كما تستعمل عدة وثائق ثبوتية في القيام

بهذه المهام، كما تكون لهذه المصلحة علاقة جد مباشرة بقسم التخزين حتي يتسنى لها معرفة الكمية الواجب إرسال طلبية الشراء حولها.

- **مصلحة التوزيع:** وتقوم هذه المصلحة باستقبال الزبائن، وكذلك تحديد نوعيتهم ومتابعة حقوق المؤسسة لكل عميل ،كما تقوم بإعداد سجل الطلبيات الذي يتضمن تاريخ الطلبية، حجم المعاملات بالنسبة للعميل، وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج وحجم الطلبيات ، كما يتم في مصلحة التجارة تحقيق الصفقات التجارية والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات ، إذ يشرف رئيس المصلحة على هذه العمليات أما الأعوان فإنهم يشرفون على عمليات البيع وكذلك تحرير الفواتير والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات المباعة.

## المبحث الثاني:أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية للشركة :

بعد الفحص والتحليل وجمع المعلومات، عن التثبيتات العينية للشركة بمتابعة من خلال ما جاء في الوثائق الثبوتية الخاصة بحيازة الشركة لهذه التثبيتات، والتسويات الجردية بالإضافة إلى فحص عمليتي التقييم وإعادة التقييم وحساب الإهتلاك .

### المطلب الأول : وضعية التثبيتات في بداية الدورة 2013 (2013/01/01).

من خلال الأعمال التي قامت بها المؤسسة والموضحة في الميزانية في بداية الدورة تظهر وضعية التثبيتات في بداية الدورة من خلال الجدول التالي :

**الجدول رقم (12)** :يوضح وضعية تثبيتات الشركة في 2013/01/01.

الوحدة : كيلو دينار

| رقم الحساب | التعيين | نسبة الإهتلاك | القيمة الأصلية | الإهتلاكات المتراكمة | القيمة المحاسبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| 213 | المباني | %5 | 5664.72 | 2431.11 | 564041.38 |
| 215 | المنشآت التقنية ،معدات وأدوات صناعية | %10 | 22950.63 | 19112.75 | 3837.87 |
| 238 | التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيتات | / | 2700.75 | – | 2700.75 |
| المـــجمـوع | | | 31316.1 | 21543.86 | 570580 |

المصدر :. من إعداد الطالبة بالإعتماد على ميزان المراجعة للمؤسسة خلال الدورة 2013

نستنتج من خلال الجدول أن المؤسسة لم تقدم تفصيل في الحسابات حيث إستعملت الحسابات الرئيسية للتثبيتات وهذا أسلوب سلبي بالنسبة للمؤسسة .

ولم يتم توضيح حساب التسبيقات على التثبيتات (الحساب 238) أي على أي تثبيت دفع التسبيق وهنا تم وضع الحساب بشكل أو بصفة عامة دون التخصص لصالح أي تثبيت دفع التسبيق، وهذا النوع من العمومية يؤثر على حساب التثبيتات .

**المطلب الثاني :العمليات المتعلقة بالتثبيتات العينية خلال الدورة 2013.**

خلال الدورة قامت المؤسسة بحيازة عدة تثبيتات مفصلة كما يلي :

**الجدول رقم (13)** : يوضح عمليات حيازة تثبيتات العينية خلال الدورة 2013.

الوحدة :كيلو دينار

| رقم الحساب | التعيين | طبيعة العملية | المبلغ |
|---|---|---|---|
| 215001 | حيازة تجهيزات جديدة | / | 311. 23 |
| 215002 | تجهيزات بئر جديدة | / | 407. 99 |
| 215100 | مطحنة جديدة | إستيراد | 65 470. 85 |
| | | مصاريف بنكية | 680. 90 |
| | | مصاريف مختلفة | 2 094. 60 |
| | | الرسوم الجمروكية | 16 926. 55 |
| | | المبلغ الإجمالي | 85 172. 92 |
| 218000 | تثبيتات عينية أخرى معدات نقل | / | 25 895. 14 |
| المجموع | | | 111 787. 28 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

لقد تم خلال الدورة 2013 حيازة عدة تثبيتات مفصلة حسب الجدول السابق وتم تسجيلها محاسبيا وذلك بجعل مختلف الحسابات مدينة 215 و حساب 218 ويقابلها في حساب 404 موردو الاستثمارات دائنا ثم تم ترصيد الحساب 404 بالحسابات المالية عند التسديد مع الإشارة إلى أنه تم اقتطاع التسبيقات على الحسابات المسجلة في الحساب 238 وبالتالي اصبح الحساب 283 مرصد في نهاية الدورة 2013.

**المطلب الثالث : أعمال نهاية الدورة في نهاية الدورة 2013.**

**أولا: الإهتلاكات**

تعتمد المؤسسة على اسلوب الاهتلاك الخطي (الثابت ) في حساب اهتلاك التثبيتات العينية .

**1-جدول الإهتلاك :**

لقد قسم محاسب الشركة إهتلاكات التثبيتات العينية إلى ثلاثة أقسام :

-إهتلاكات المباني في الجدول رقم (14)

-اهتلاكات التركيبات التقنية في الجدول رقم (15)

-اهتلاكات التثبيتات العينية الاخرى في الجدول رقم (16)

وذلك وفقا لجدول الاهتلاكات خلال سنة 2013 التالية :

الجدول رقم (14) :جدول اهتلاك المباني

الوحدة :الكيلو دينار

| رقم الحساب | التعيين | نسبة الاهتلاك | القيمة الأصلية | الإهتلاكات السابقة | القسط السنوي | القيمة الصافية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 213000 | المبنى 1 | %5 | 3008.72 | 1291.24 | 150.43 | 1567.04 |
| 213000 | المبنى 2 | %5 | 2656.00 | 1139.86 | 132.80 | 1383.33 |
| المجموع | | | 5664.72 | 2431.1 | 283.23 | 2950.37 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال جدول إهتلاك المباني أنه لا يوجد تفصيل في حسابات المباني .

الجدول رقم (15): جدول اهتلاك التركيبات التقنية

الوحدة :الكيلو دينار

| رقم الحساب | التعيين | نسبة الاهتلاك | القيمة الأصلية | الاهتلاكات السابقة | القسط السنوي | القيمة الصافية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 215000 | أدوات صناعية | %10 | 15647.70 | 13430.9 | 1564.77 | 651.98 |
| 215000 | أدوات تحويل | %10 | 677.42 | 581.45 | 67.74 | 28.22 |
| 215000 | أدوات صوامع التخزين | %10 | 3761.64 | 2821.23 | 376.16 | 564.24 |
| 215000 | أدوات ومعدات | %10 | 11520.00 | 1140.00 | 152 | 228.00 |
| 215000 | وكالة أعمال | %10 | 1343.8 | 1153.47 | 134.38 | 55.99 |
| 215000 | بئر | %10 | 407.99 | 00 | 00 | 407.99 |
| 215000 | محول أدوات | %10 | 311.23 | 00 | 31.12 | 280.15 |
| 215000 | أدوات مطحنة | %5 | 85172.82 | 00 | 00 | 85172.82 |
| المجموع | | | 108842.70 | 19127.11 | 2326.17 | 87389.39 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال جدول إهتلاك التركيبات التقنية نلاحظ أنه لا يوجد تفصيل في حسابات التركيبات التقنية .

**الجدول رقم (16) : اهتلاك التثبيتات العينية الاخرى**

الوحدة :الكيلو دينار

| رقم الحساب | التعيين | نسبة الاهتلاك | القيمة الاصلية | الاهتلاكات السابقة | القسط السنوي | القيمة الصافية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 218000 | معدات نقل | %20 | 10017.57 | 00 | 1836.55 | 8181.01 |
| 218000 | معدات نقل | %20 | 10017.57 | 00 | 1836.55 | 8181.01 |
| 218000 | آلة نقل | %20 | 5860.00 | 00 | 976.66 | 4883.33 |
| المجموع | | | 25895.14 | 00 | 4649.77 | 21245.36 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

لا يوجد تفصيل في حسابات المعدات .

**2- التسجيل المحاسبي للاهتلاكات :**

يسجل محاسب الشركة الاهتلاكات بطريقة شاملة في 2013/12/31 كما يلي :

| | | 2013/12/31 | | |
|---|---|---|---|---|
| 682 | | ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات | 7259.20 | |
| | 2813000 | ح/ اهتلاكات المباني | | 283.23 |
| | 2815000 | ح/ اهتلاك التركيبات التقنية | | 2326.18 |
| | 2818000 | ح/ اهتلاك التثبيتات العينية الاخرى | | 464.77 |

لا يوجد تفصيل في حسابات الاهتلاكات

**ثانيا : تقييم وإعادة التقييم :**

لقد تم تقييم وإعادة تقييم المباني وذلك بالإعتماد على خبير في الهندسة المعمارية ومعتمد لدى الدولة وتم إيضاح هذه العملية من خلال التقرير المرفق في الملحق رقم (1)

**الجدول رقم (17 ) : يوضح عملية تقييم للتثبيتات العينية للشركة**

| رح | التعيين | القيمة الأصلية | قيمة التقييم | فارق التقييم | معدل التقييم | الاهتلاكات المتراكمة الاصلية لسنة 2013 | الاهتلاكات متراكمة المقيمة | فارق إعادة تقييم الاهتلاكات الصافي | فارق التقييم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 213001 | ورشة التخزين 1 | 00 | 7840 | 7840 | | | | | 7840 |
| 213002 | مستودع قطع الغيار | 00 | 2520 | 2520 | | | | | 2520 |
| 213003 | مباني إدارية | 00 | 25200 | 25200 | | | | | 25200 |
| 213006 | ورشة الانتاج 1 | 00 | 21 000 | 21 000 | | | | | 21 000 |
| 213008 | مبنى تجهيز الآلات | 00 | 6 300 | 6 300 | | | | | 6 300 |
| 213009 | ورشة إنتاج الدقيق1 | 00 | 42 000 | 42 000 | | | | | 42 000 |
| 213010 | ورشة التخزين 2 | 00 | 14 000 | 14 000 | | | | | 14 000 |
| 213011 | ورشة التخزين 3 | 00 | 10 500 | 10 500 | | | | | 10 500 |
| 213012 | ورشة إنتاج الدقيق2 | 00 | 42 000 | 42 000 | | | | | 42 000 |
| 213013 | ورشة الإنتاج2 | 00 | 21 000 | 21 000 | | | | | 21 000 |
| 213014 | ورشة التخزين 4 | 00 | 10 500 | 10 500 | | | | | 10 500 |
| 213015 | ورشة الإنتاج الدقيق3 | 00 | 21 000 | 21 000 | | | | | 21 000 |
| 213016 | ورشة إنتاج الدقيق4 | 00 | 42 000 | 42 000 | | | | | 42 000 |
| المجموع | | | 360360 | 360360 | | | | | 360360 |
| 213110 | قسم المعالجة | 00 | 12 000 | 12 000 | | | | | 12 000 |
| 213120 | 2قسم المعالجة | 00 | 4 000 | 4 000 | | | | | 4 000 |

**الجدول رقم (17 ) : يوضح عملية تقييم للتثبيتات العينية للشركة**

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 213130 | ورشة لإنتاج القمح | 00 | 250 | 250 | | | | | 250 |
| 213140 | مبنى لأقسام البيع والتحويل | 00 | 7 500 | 7 500 | | | | | 7 500 |
| 213150 | جسر متحرك | 00 | 1 000 | 1 000 | | | | | 1 000 |
| 213170 | مبنى الحراسة | 00 | 11 660 | 11 660 | | | | | 11 660 |
| المجموع | | | 36410 | 36410 | | | | | 36410 |
| المجموع الاجمالي | | | 396770 | 396770 | | | | | 396770 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول رقم 17 تبين لنا أن التثبيتات العينية الموجودة ليس لها قيمة أصلية خلال دورة 2013 .

**الجدول رقم (18) : يوضح عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية للشركة خلال الدورة 2013**

الوحدة الكيلو دينار

| رح | التعيين | القيمة الأصلية | قيمة إعادة التقييم | فارق إعادة التقييم | معدل التقييم | الاهتلاكات المتراكمة في 2013 | الاهتلاكات المتراكمة المعاد تقييمها في 2013 | فارق إعادة التقييم الاهتلاكات الصافي | فارق إعادة التقييم الصافي |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5)=(3) -(4) | (6)=(3)/(4) | (7) | (8) | (9) | (10) =(9) -(5) |
| 213004 | ورشة إنتاج الفرينة | 3 008 | 21 000 | 17 991 | 6.98 | 1 441 | 10 062 | 8 620 | 9 370 |
| 213005 | ورشة التخزين | 761.003 | 10 500 | 6 738 | 2.79 | 3 197 | 8 925 | 5 727 | 1 010 |
| 213007 | ورشة الانتاج | 656.002 | 10 500 | 7 843 | 3.95 | 1 272 | 5 031 | 3 758 | 4 085 |
| 213160 | بئر | 407.00 | 12 000 | 11 592 | 29.41 | 407 | 12 000 | 11 592 | 00 |
| 222000 | تهيئة وترتيب الاراضي | 343.001 | 52 500 | 11 660 | 39.07 | 1 209 | 47 250 | 46 040 | 5 115 |
| المجموع | | 175.0011 | 96 000 | 44 232 | | 7 526 | 83 268 | 75 737 | 19 580 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على قائمة تقييم الاستثمارات

نلاحظ من خلال الجدول رقم 18 أن المحاسب قام بحساب فارق إعادة التقييم على أساس الفرق بين مبلغ إعادة التقييم والقيمة الأصلية إلا أنه من المفروض أن تحسب على أساس الفرق بين مبلغ إعادة التقييم والقيمة المحاسبية الصافية .

**1-التسجيل المحاسبي لفارق التقييم وإعادة التقييم :**

| | | 2013/12/31 | | |
|---|---|---|---|---|
| 213001 | | حـ/ ورشة التخزين 1 | 7 840 | |
| 213002 | | حـ/ مستودع قطع الغيار | 2 520 | |
| 213003 | | حـ/ مباني إدارية | 25 200 | |
| 213004 | | حـ/ ورشة إنتاج الفرينة | 21 000 | |
| 213005 | | حـ/ ورشة التخزين | 10 500 | |
| 213006 | | حـ/ورشة الإنتاج 1 | 21 000 | |
| 213007 | | حـ/ ورشة الإنتاج 2 | 10 500 | |
| 213008 | | حـ/ مبنى تجهيز الآلات | 6 300 | |
| 213009 | | حـ/ورشة إنتاج الدقيق | 42 000 | |
| 213010 | | حـ/ ورشة التخزين 2 | 14 000 | |
| 213011 | | حـ/ ورشة التخزين 3 | 10 500 | |
| 213012 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 2 | 42 000 | |
| 213013 | | حـ/ ورشة الإنتاج 3 | 21 000 | |
| 213014 | | حـ/ ورشة التخزين 4 | 10 500 | |
| 213015 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 3 | 21 000 | |
| 213016 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 4 | 42 000 | |
| 213110 | | حـ/قسم المعالجة | 12 000 | |
| 213120 | | حـ/ قسم المعاجة 2 | 4 000 | |
| 213130 | | حـ/ ورشة إنتاج | 250 | |
| 213140 | | حـ/ مبنى لاقسام البيع والتحويل | 7 500 | |
| 213150 | | حـ/ جسر متحرك | 1 000 | |
| 213160 | | حـ/ بئر | 12 000 | |
| 213170 | | حـ/ مبنى الحراسة | 11 660 | |
| 222000 | | حـ/ تهيئة وترتيب الأراضي | 52 500 | |
| | 281300 | حـ/ إهتلاك المباني | | 29 699 |
| | 281800 | حـ/ إهتلاك تثبيتات عينية أخرى | | 46 040 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 104000 | حـ/ فارق التقييم | | 321 852 |
| | 213000 | حـ/ مباني | | 3 008 |
| | 215001 | حـ/ المنشآت التقنية ومعدات وأدوات | | 3 761 |
| | 213000 | حـ/ مبنى 2 | | 2 656 |
| | 215001 | حـ/ مبنى 3 | | 407 |
| | 215001 | حـ/ مبنى 3 | | 1 343 |

**2-شرح التسجيل المحاسبي :**

إعتمد محاسب الشركة في تسجيله لتقييم وإعادة التقييم التثبيتات العينية على المعطيات التالية :

أ -إلغاء حسابات المباني السابقة وذلك بجعل الحساب 213 دائن بالقيمة الأصلية له وبالتالي يصبح رصيده مساوي للصفر ،لأن المباني أعيد تقسيمها حسب طبيعتها إلى الحسابات التالية :

.213001،213002،213003،213004،213005،213006،213007،213008،213009،213010
.213110،213120،213130،213140،213060،213011،213012،213013،213014،213150
.213160،213170،222000.

ب-إلغاء بعض المعدات والأدوات الصناعية التي سجلت سابقا في هذا الحساب على الرغم من أنها تنتمي إلى المباني وبالتالي أعيد إلحاقها عند عملية إعادة التقييم بالمباني وذلك بجعل الحساب 215 دائنا، وبالتالي يصيح رصيده معدوم بالنسبة لهذه المعدات والادوات الصناعية .

ج- ومن خلال التسجيل نلاحظ أن قام المحاسب بسجيل فارق التقييم وفارق إعادة التقييم في حساب واحد هو الحساب 104 فارق التقييم لكن من المفروض أن يسجل فارق التقيم ف الحساب 104 و فارق إعادة التقييم الحساب 105 وبالتالي يكون التسجيل محاسبي كمايلي :

**3-التسجيل المحاسبي لفارق التقيم و إعادة التقييم المفترض :**

| | | 2013/12/31 | | |
|---|---|---|---|---|
| 213001 | | حـ/ ورشة التخزين 1 | 7 840 | |
| 213002 | | حـ/ مستودع قطع الغيار | 2 520 | |
| 213003 | | حـ/ مباني إدارية | 25 200 | |
| 213004 | | حـ/ ورشة إنتاج الفرينة | 21 000 | |
| 213005 | | حـ/ ورشة التخزين | 10 500 | |
| 213006 | | حـ/ورشة الإنتاج 1 | 21 000 | |
| 213007 | | حـ/ ورشة الإنتاج 2 | 10 500 | |
| 213008 | | حـ/ مبنى تجهيز الآلات | 6 300 | |
| 213009 | | حـ/ورشة إنتاج الدقيق | 42 000 | |
| 213010 | | حـ/ ورشة التخزين 2 | 14 000 | |
| 213011 | | حـ/ ورشة التخزين 3 | 10 500 | |
| 213012 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 2 | 42 000 | |
| 213013 | | حـ/ ورشة الإنتاج 3 | 21 000 | |
| 213014 | | حـ/ ورشة التخزين 4 | 10 500 | |
| 213015 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 3 | 21 000 | |
| 213016 | | حـ/ ورشة إنتاج الدقيق 4 | 42 000 | |
| 213110 | | حـ/قسم المعالجة | 12 000 | |
| 213120 | | حـ/ قسم المعاجة 2 | 4 000 | |
| 213130 | | حـ/ ورشة إنتاج | 250 | |
| 213140 | | حـ/ مبنى لاقسام البيع والتحويل | 7 500 | |
| 213150 | | حـ/ جسر متحرك | 1 000 | |
| 213160 | | حـ/ بئر | 12 000 | |
| 213170 | | حـ/ مبنى الحراسة | 11 660 | |
| 222000 | | حـ/ تهيئة وترتيب الأراضي | 52 500 | |
| | 281300 | حـ/ إهتلاك المباني | | 29 699 |
| | 281800 | حـ/ إهتلاك تثبيتات عينية أخرى | | 46 040 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 104000 | حـ/ فارق التقييم | | 215 352 |
| | 105000 | حـ/فارق إعادة التقييم | | 106 500 |
| | 213000 | حـ/ مباني | | 3 008 |
| | 215001 | حـ/ المنشآت التقنية ومعدات وأدوات | | 3 761 |
| | 213000 | حـ/ مبنى 2 | | 2 656 |
| | 215001 | حـ/ مبنى 3 | | 407 |
| | 215001 | حـ/ مبنى 3 | | 1 343 |

**المبحث الثالث :الإفصاح عن أعمال نهاية الدورة**

**أولا:الإفصاح في جانب الأصول من الميزانية**

تم الإفصاح عن إهتلاكات التثبيتات في جانب الأصول في العمود المخصص للإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة وذلك بصفة إجمالية ويمكن الإطلاع عن الاهتلاكات بالتفصيل في الملاحق المخصصة للإهتلاكات (كما يوضحه جانب أصول الميزانية الجدول 19،20)

**ثانيا :الإفصاح في جدول حساب النتائج**

يتم الإفصاح عن المصاريف المتعلقة بالاهتلاكات في حساب النتائج وذلك السطر المخصص للإهتلاكات حيث أدت مخصصات الإهتلاكات إلى التأثير على نتيجة المؤسسة والجدول 21 يوضح حساب النتائج .

**ثالثا : الإفصاح عن تقييم و إعادة تقييم التثبيتات**

ظهر فارق التقييم في أصول الميزانية كما ظهر في جانب الخصوم وفيمايلي أصول وخصوم الميزانية وحساب النتائج .

**1 ميزانية المؤسسة جانب الأصول 2013/12/31**

**الجدول رقم (19):يوضح الميزانية جانب الأصول للشركة في 2013/12/31**

الوحدة : كيلو دينار

| الأصول | ملاحظة | مبلغ الإجمالي | اهتلاك رصيد 2013 | 2013 صافي | 2012 صافي |
|---|---|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الاقتناء المنتوج الايجابي أو السلبي | | | | | |
| تثبيتات عينية | | | | | |
| **تثبيتات معنوية** | | | | | |
| أراضي | | 356 270 | 32 413 | 323 856 | 3 233 |
| مباني | | 129 224 | 26 088 | 103 135 | 3 837 |
| تثبيتات عينية أخرى | | 52 500 | 46 040 | 6 459 | |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | | 7 700 |
| **تثبيتات يجرى انجازها** | | | | | |
| **تثبيتات مالية** | | | | | |
| سندات موضوعة موضع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها | | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية | | | | | |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | | | |
| **مجموع الأصل غير الجاري** | | 537 994 | 104 542 | 433 451 | 9 772 |
| **أصول جارية** | | | | | |
| **مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ** | | 4 523 | | 4 532 | 2 985 |
| **حسابات دائنة واستخدامات مماثلة** | | | | | |
| الزبائن | | 4 172 | | 4 172 | 8 699 |
| المدينون الآخرون | | 1 345 | | 1 345 | 6 582 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الضرائب وما شابهها | | 1 460 | | 1 460 | |
| حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة | | | | | |
| **الموجودات وما شابهها** | | | | | |
| الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى | | | | | |
| الخزينة | | 39 934 | | 39 934 | 21 676 |
| **مجموع الأصول الجارية** | | 51 434 | | 51 434 | 39 944 |
| **المجموع العام للأصول** | | 589 429 | 104 542 | 484 886 | 49 716 |

**المصدر** : من إعداد الطالبة بالإعتماد على ميزانية جانب الأصول المؤسسة

**2 – ميزانية المؤسسة جانب الخصوم في 2013/12/31**

**الجدول 20: يوضح الميزانية جانب الخصوم في 2013/12/31.**

| الخصوم | الملاحظة | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| رؤوس الأموال الخاصة | | | |
| رأس مال تم إصداره | | 100 000 | 20 100 |
| رأس مال غير مستعان به | | | |
| علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة | | 322 984 | 1 131 |
| فوارق إعادة التقييم | | | |
| فارق المعادلة (1) | | | |
| نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) | | 3 244 | 9 201 |
| رؤوس أموال خاصة / ترحيل من جديد | | 9 201 | |
| حصة الشركة المدمجة | | | |
| حصة ذوي الأقلية | | | |
| المجموع 1 | | 435 430 | 30 433 |
| الخصوم غير جارية | | | |
| قروض وضرائب مالية | | | |
| ضرائب مؤجلة | | | |
| ديون أخرى غير جارية | | | |
| مؤونات | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| مجموع الخصوم غير جارية (2) | | | |
| الخصوم الجارية | | | |
| موردون وحسابات ملحقة | 24 419 | | 8 998 |
| ضرائب | 269 | | 1 872 |
| ديون أخرى | 24 766 | | 8 412 |
| خزينة سلبية | | | |
| مجموع الخصوم الجارية (3) | 49 456 | | 19 283 |
| مجموع عام للخصوم | 484 886 | | 49 716 |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على ميزانية جانب الخصوم المؤسسة

**3- حساب النتائج للمؤسسة في 2013/12/31**

**الجدول 21:يوضح جدول حسابات النتائج في 2013/12/31.**

الوحدة : كيلو دينار

| البيان | الملاحظة | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | 221 065 | 221 532 |
| تغير مخزونات المنتجات المصنعة | | 840 | -1 765 |
| والمنتجات قيد الصنع | | | |
| الانتاج المثبت | | | |
| اعانات الاستغلال | | | |
| 1 انتاج السنة المالية | | 221 906 | 219 766 |
| المشتريات المستهلكة | | -198 677 | -196 749 |
| الخدمات الخارجية والاستهلاكات | | -1 434 | -1 094 |
| الاخرى | | | |
| 2استهلاك السنة المالية | | -200 112 | -197 843 |
| القيمة المضافة للاستغلال 3 (1-2) | | 21 794 | 21 923 |
| اعباء المستخدمين | | -9 767 | -7 555 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة | | -686 | -420 |
| 4 الفائض الاجمالي عن الاستغلال | | 11 340 | 13 946 |
| المنتجات العملياتية الاخرى | | 17 | |

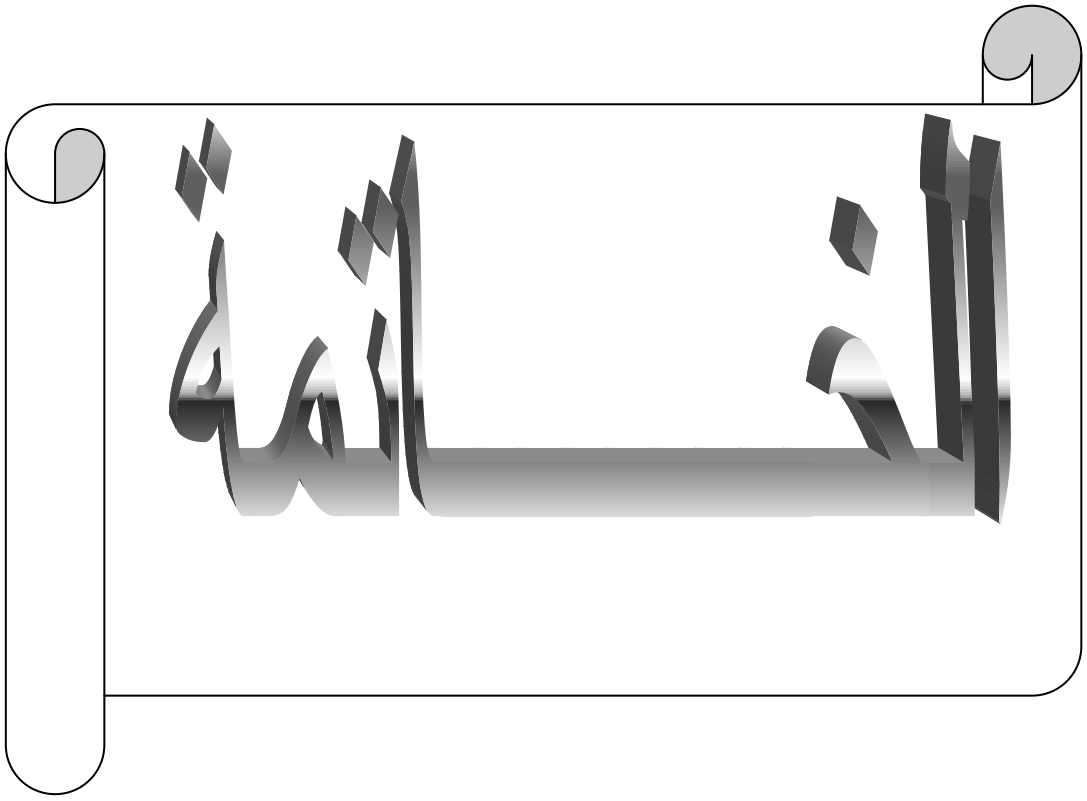
| | | | |
|---|---|---|---|
| الاعباء العملياتية الاخرى | | -86 | -5 |
| المخصصات للاهتلاكات والمؤونات | | -7 259 | -2 578 |
| استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات | | | |
| 5 النتيجة العملياتية | | 4 012 | 11 362 |
| المنتوجات المالية | | 70 | |
| الاعباء المالية | | | |
| 6 النتيجة المالية | | 70 | |
| 7 قبل الضرائب النتيجة العادية (5+6) | | 4 082 | 11 362 |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | -837 | -2 160 |
| الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية | | | |
| مجموع منتجات الانشطة العادية | | 221 994 | 219 766 |
| مجموع اعباء الانشطة العادية | | -218 750 | -210 564 |
| 8 النتيجة الصافية للانشطة العادية | | 3 244 | 9 201 |
| العناصر غير عادية –المنتوجات (يطلب بيانها) | | | |
| العناصر غير العادية –الاعباء (يطلب بيانها) | | | |
| 9 النتيجة غير عادية | | 3 244 | 9 201 |
| 10النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد حسابات النتائج المؤسسة

## خلاصة الفصل الثالث:

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل التطبيقي إلى إسقاط الجانب النظري الذي يتمثل في الفصلين الأول والثاني في دراسة أعمل نهاية الدورة للتثبيتات العينية ودورها في الافصاح المحاسبي على الجانب التطبيقي التي تمت في مؤسسة مطحنة الإخوة حوحو ، وقد تم التعرض إلى على مستواها إلى تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية حساب الاهتلاك حيث توصلنا إلى التعرف على الإجراءات الميدانية المطبقة للقيام بأعمال نهاية الدورة والدور الهام الذي تلعبه في إضفاء جودة ومصداقية على القوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها عن طريق الميزينية وجدول حسابات النتائج للشركة، وكذا التعرض إلى أهم المعوقات التي تحول دون الإلمام بالتطبيق الميداني لجميع المعايير المحاسبية والمتعارف عليها، وأخيرا تمت حوصلة الدور الذي تلعبه هذه الأعمال في تحقيق قيمة مضافة للشركة، ذلك كونها تعطي قيمة حقيقة للأصول الثابتة التي تحوزها الشركة، وبالتالي التوصل إلى عرض وإفصاح موثوق ودقيق حولها يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وهنا تلعب أعمال نهاية الدورة المحاسبية دورا كبيرا في الإفصاح المحاسبي الذي عن طريقه يتم طرح معلومات موثوقة وذات مصداقية .


الخاتمة

## الخاتمة العـامة :

من خلال دراستنا لدور إعمال نهاية الـدورة للتثبيتات العينية في الإفصاح المحاسبي توصلنا الى ان من أهم الأهداف التي تسعى إليها أعمال نهاية الدورة هي إعطاء قيمة حقيقية للتثبيتات العينية حيث تعد العنصر الأساسي والوسيلة الفعالة في القيام بجميع الأنشطة التي تقوم عليها استمرارية المنشأة والتي تسمح بإحصاء عدة منافع اقتصادية.

يكمن الهدف من تقييم أساسا إعطاء قيم مرجعية للمؤسسة يتم ارتكاز عليها بخضوع هذه الأخيرة لتحويلات هامة تتمثل عادة بتغير ملكية المؤسسة وقد نظم النظام المحاسبي إجراءات وقواعد تقييم للتثبيتات حيث أبرز طرق الجرد وطرق حساب الاهتلاك وكيفية تسجيل خسارة القيمة كذا العلاقة بين الاهتلاك وخسارة القيمة .

وعن طريق الإعداد الجيد لهذه الأعمال تعطي للإفصاح مفهوم عالي الفعالية ومصداقية .

وعلى ضوء الإشكال الذي طرح قامت دراستنا والتي أحاطت بموضوع أعمال نهاية الدورة المحاسبية للتثبيتات العينية بصفة خاصة والتي تقدم للمؤسسة "الإخوة حوحو" دفعة جديدة وتحدد مركزها المالي .

## النتائج :

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى الإجابة على الفرضيات السابقة الذكر:

- ✓ تعد أعمال نهاية الدورة وسيلة أساسية ومهمة في دراسة حالة التثبيتات العينية وإعطاءها قيمة حقيقة تعبر عن وضعيتها الحالية .
- ✓ عن طريق أعمال نهاية الدورة تحافظ المؤسسة على مركزها المالي وإستمراريتها
- ✓ يعتبر الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الملازمة للمحاسبة هدفها الأساسي هو تحسين عملية الاتصال بالمحيط الخارجي .
- ✓ أعمال نهاية الدورة تلعب دورا كبيرا في جودة الافصاح المحاسبي .
- ✓ أعمال نهاية الدورة تعمل على إفصاح أكثر مصداقية عن حقيقة التثبيتات العينية .
- ✓ الإفصاح المحاسبي يحسن من جودة قوائم مالية .

- ✓ تعبر القوائم المالية على أهم معلومات محاسبية للمؤسسة .
- ✓ يعبر عن الإفصاح عن طريق القوائم المالية للمؤسسة (الميزانية وحساب النتائج) .

**اقتراحات وتوصيات :**

- ✓ تقليص الفجوة بين الجانب الأكاديمي والمجال المهني بغرض تذليل صعوبات التطبيق .
- ✓ العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم .
- ✓ تشجيع المؤسسات الجزائرية على ثقافة الإفصاح المحاسبي لخلق سوق صريحة ونزيهة.
- ✓ ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة وخاصة التثبيتات العينية في نهاية كل سنة مالية.
- ✓ ضرورة التفصيل أكثر في الحسابات مما يساعد على تسهيل التحليل المحاسبي .
- ✓ تحديد التثبيت المتعلق بالتسبيقات وذلك من خلال تفصيل الحساب 238إلى حسابات فرعية (218 تثبيتات عينية أخرى إلى ح/ 23818 تسبيقات عن التثبيتات العينية الأخرى )

**آفاق الدراسة :**

رغم محاولتنا الإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع إلا أننا لم نستطع الوقوف على كافة النقاط لذا استكمالا لهذه الدراسة يمكن أن تكون هناك دراسات لاحقة يتم فيها شرح لجميع الطرق والحالات بأكثر تفصيل ودقة وشمولية التي يقع فيها عنصر التثبيتات العينية وأعمال نهاية الدورة الخاصة به ودورها في الإفصاح وتوسع أكثر في هذه الدراسة .

# قائمة المراجع

# المـــــراجع

**قائمة المـــــراجع :**

**الكـــــتب :**


1. أمين السيد أحمد لطفي ،**نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ،الدار الجامعية الاسكندرية ،2005.
2. باسل عبد الغني سنقرط ،**أصول المحاسبة** ،دار أسامة لنشر والتوزيع عمان الأردن ،ط الأولى ،2008.
3. بلعروسي أحمد التيجاني ،**النظام المحاسبي المالي** ،دار هوامه الجزائر،ط2012،2
4. حسين القاضي،مأمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ،الطبعة الأولى ،2008.
5. حسين يوسف القاضي ،سمير معذي الريشاني ،**عرض البيانات المالية** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،2012.
6. حواس صلاح ، **المحاسبة المالية حسب scf** ،دار عبد اللطيف للطباعة والنشر الجزائر،بدون سنة .
7. حواس صلاح ،**المحاسبة العامةحسب المخطط المحاسبي الوطني** ،غرناطة لنشر والتوزيع الجزائر، 2008.
8. حيدر محمد على بني عطا ،**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** ،دار حامد للنشر والتوزيع الأردن ،الطبعة الأولى ،2007.
9. رضوان حلوة حنان وآخرون ،**أسس المحاسبة المالية** ،الحامد لنشر والتوزيع عمان،الطبعة الأولى ،2004.
10. رياض الخيلي ،أحمد الجعبري وآخرون ،**محاسبة الشركات** ،دار الصفاء لنشر والتوزيع عمان الأردن ،الطبعة الأولى ،2000.
11. شبايكي سعدان ،**تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2002.
12. شعيب شنوف ،**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية** ، بوداود لنشر والتوزيع الجزائر،ج1 ،2008.
13. طارق عبد العال حمادة ،سمير محمد الشاهد ،**قواعد إعداد تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إتجاه المصارف العربية**، لبنان ،2000.
14. عاشور كتوش ، **المحاسبة العامة scf** ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2011.
15. عاشور كتوش ،**المحاسبة العامة اصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،ط 2009،2.
16. عاشور كتوش ،**المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
17. عاطف الأخرس ،إيمان الهنيني ،**مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها** ،دار البركة للنشر والتوزيع عمان ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،2000.
18. عبد الرحمن عطية ،**المحاسبة المعمقة في scf**،الطبعة الثانية ،2014.
19. عبد الناصر محمد سيد درويش ،**مبادئ المحاسبة المالية التسويات الجردية والإفصاح المحاسبي** ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،الطبعة الأولى ،2010.
20. لخضر علاوي ،**المحاسبة المعمقة في scf**،الوراقة الزرقاء لبويرة الجزائر،ط 2014
21. لخضر علاوي ،**نظام المحاسبة المالية** ،الوراقة الزرقاء لبويرة الجزائر ،2014.
22. محمد المبروك أبو زيد ،**المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية** ،إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع مصر الجديدة ،الطبعة الأولى ،2005.
23. مسعود صديقي ،**المحاسبة المالية scf**،دار الهدى عين مليلة الجزائر ،ط 2014
24. مصطفى طويل ، **النظام المحاسبي والمالي الجديد** ،دار الحديث للكتاب الجزائر ،2010

25.منصور بن عوف عبد الكريم ،**محاسبة عامة أعمال نهاية المدة للتنظيم المحاسبي** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الطبعة الثالثة ،1998.
26.موسى بودهان ،**الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي** ،دار الهدى عين مليلةالجزائر ،2010
27.**النظام المحاسبي المالي الجديد** ،الورقة الزرقاء الجزائر ،بدون كاتب ،2008 .
28.هوام جمعة ، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفق للدليل المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ،الجزء الأول ،2000
29.هوام جمعة ،**تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني** ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الجزء الثاني ،2000.
30.هيني قان جرريوتيج،المترجم طارق حماد،**معايير التقاريير المالية الدولية دليل التطبيق** ،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية مصر ،2006.

**رسائل وأطروحات :**

1. -بالعيد محمد الكامل ،**دور الافصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،غير منشورة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2011،2010.
2. -جلاب أحمد جليل ،**أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة** زعبوب الحاج لأشغال بسكرة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة محمد خيصر بسكرة ،غير منشورة ،2011/2010.
3. -حسين عبد الجليل آل عزوي ،**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية** ،دراسة ميدانية على بنك البلاد شرطة المساهمة سعودية عامة بحث مقدم في إطار برنامج الدراسة لمرحلة ماجستير المحاسبة،منشورة ،الاكادمية العربية في الدانيمارك ،2009.
4. -حواس صلاح ،**التوجه الجديد نحوا معايير الابلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق** ،أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر ،غير منشورة ،2008،2007.
5. -سفير محمد ،**الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة ،غير منشورة ،المركز الجامعي يحى فارس بالمدية ،2009،2008.
6. -فريد بو طبة ،**الشفافية والافصاح المالي كمحددات أساسية لحوكمة الشركات** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وحوكمة الشركات ،غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014،2013.
7. -ماجد إسماعيل أبو حمام ،**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** ،مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة ،2009.
8. -ناجي بن يحى ،**دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي** ،مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ،غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والمحاسبية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2013،2012.
9. -هدوف فتيحة ،**إعادة تقييم أصول المؤسسة الاقتصادية** ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، غير منشورة ،تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية والمحاسبية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، ،2014/2013.

# المـــــراجع

**المداخلات ومجلات العلمية والقوانين :**


1. -الدكتور خالد الخطيب ، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة الأردنية** ،مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر ،العدد الثاني ،2002.
2. -بن الطاهر حسين ،بوطلاعة محمد ،دراسة **أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ،مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ،،المنعقدة في 6-7 ماي 2012 ،جامعة محمد خيضر بسكرة .
3. -صديقي مسعود ،صديقي فؤد ، **إنعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر** ،مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،المنعقدة في الفترة 5-2013/5/6 بجامعة الوادي.
4. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 /2008/07 ،المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها ،**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول1430 الموافق لـ 25 مارس 2009.