الجـمهوريـة الجـزائرية الديمقراطية الشـعبيـة
République algérienne populaire démocratique
وزارة التعليــم العالــي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement supérieur et la recherche scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université de Mohammad kheider - Biskra-
faculté des seiences economiques et
commerciales et des sciences de Gestion
Département des sciences Commerciales

# الموضـــــــوع

# أعمال نـهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي

## دراسة حالة: "مؤسسة زعبوب الحاج للأشغال" بسكرة

**مذكرة مقدمة لنيل شهادة مـــــاستر في العلوم المالية والمحاسبية**

**تخصص: تدقيق محاسبي**

**من إعداد الطالب:**

*** جلاب أحمد خليل**

**تحت إشراف الأستاذ:**

*** جودي رمزي**

**الموسم الجامعي**
**2011/2010**

## المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي الجديد.

تمر الجزائر بمرحلة انتقالية حساسة خاصة في المجال الاقتصادي و المتمثل في الاندماج مع الاقتصاد العالمي, و هو ما تطلب منها إعادة النظر في العديد من السياسات و الأنظمة ، و منها المخطط المحاسبي الذي يمكن القول أنه كان إلزاما عليها إعادة هيكلته تماشيا مع هذه الأوضاع.

و في هذا التوجه تم اعتماد أو تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ، و الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

في هذا المبحث سنتطرق إلى ما يلي :

**1 / دوافع وكيفية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد.**
**2 / الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.**
**3 / إشكاليات في التطبيق.**

### 1 / دوافع وكيفية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

إن اعتماد 120 دولة اليوم لمعايير المحاسبة الدولية رغم اختلاف أنظمتها الاقتصادية. يعني هذا وجود هدف مشترك تسعى إليه و يتمثل في ترقية نظام وحيد لمعايير المحاسبة وضمان درجة عالية من الشفافية وقابلية المقارنة للمعلومة المالية، و على ضوء هذه المعطيات قررت الجزائر تتبع نفس التوجه من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الجديد، و فيما يلي نشرح دوافع و كيفية تبني هذا النظام.

### 1-1 / دوافع تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

و يمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية :

- ✓ عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر ؛
- ✓ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، و التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، و خاصة القياس و التقييم و العرض و الإفصاح؛
- ✓ إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي ، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية ، و في إطار المعايير المحاسبية الدولية ، و بالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد[1]؛
- ✓ ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي و المنظمة العالمية للتجارة ) قصد الالتزام بالمعايير الدولية ، حيث و في هذا الصدد يمكن أن نذكر ببعض الالتزامات الدولية التي عجلت بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد [2].

[1] ناصر مراد , الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي, مداخلة مقدمة الملتقى الدولي,الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد في طل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) , جامعة البليدة,2009.

[2] كريم جودي ( وزير المالية) ، حديث لوكالة الأنباء الجزائرية، نظام المحاسبة الجديد يضمن شفافية أكبر للوضعيات المالية،جريدة المساء، 11 - 01 – 2010..

- قام رؤساء الدول والحكومات خلال اجتماع النيباد سنة 2002 بدوربان (جنوب إفريقيا) بالمصادقة على ثمان كودات من بينها الكود المتعلق بتطبيق الدول الإفريقية لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لتدقيق الحسابات؛
- وقد أوضحت الجزائر في التقرير المتعلق بحالة تطبيق برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة بالنسبة للنيباد الصادر في نوفمبر 2008 أنه سيتم تطبيق نظام المحاسبة المالية الجديد المطابق لمعايير المحاسبة الدولية ابتداء من الفاتح جانفي 2010؛
- وتحث هيئات دولية أخرى الدول الأعضاء على اعتماد معايير المحاسبة الدولية على غرار ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والمنظمة الدولية للجان القيم والمنظمة العالمية للتجارة ولجنة بالي II.

✓ نقائص و عيوب المخطط المحاسبي الوطني؛

حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدولية. و يمكن تلخيص نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي[1] :

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية و محاسبية فقط، لذلك لا تستجيب الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي؛
- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه ، مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات؛
- غياب المحاسبة التحليلية و الجرد المستمر مما شكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات ؛
- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول و درجة استحقاقية الخصوم ، و لا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية ؛
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف و ليست موجودات مادية أو معنوية؛
- اعتماد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، و ليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق؛
- عدم معالجة العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار leasing، بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات ، و لكن لا نحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات ، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط الملكية لذلك لا يؤخذ بعين الاعتبار في الميزانية.

## 2-1 / كيفية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد [2].

### 1-2-1 / أعمال المجلس الوطني للمحاسبة :

عند تنصيب المجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 28 مارس 1998، قام وزير المالية بتكليف المجلس بمهمة إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني.

و في هذا الإطار، وضع المجلس الوطني للمحاسبة كمهمة أولية، مراجعة و تقييم المخطط الوطني للمحاسبة. وذلك لتكييفه مع التحولات الاقتصادية للبلاد، تم تشكيل فريق من أعضاء المجلس سميت " لجنة المخطط المحاسبي الوطني".

[1] بوتين محمد ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 ، ص 48

[2] Bourkaib Abderrahmane Adnane, Les normes comptables internationales ( IAS/IFRS) et les perspectives de leur adoption en Algérie, Mémoire de Magistères, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, option monnaie et finance, Université d'Alger, 2007.p89.

خلال أعمال اللجنة المشكلة قامت بإعداد استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني، أرسلا إلى عينة من المحاسبين المهنيين ،الأول في جانفي 1999 و الثاني في جويلية 2000.

✓ نتائج الاستبيان الأول طهرت في تقرير بتاريخ نوفمبر 1999. وخلصت من خلاله اللجنة إلى النتائج التالية :

- ضرورة إعداد فصول خاصة بالمبادئ المحاسبية، طرق التقييم و الإطار المفاهيمي للمحاسبة؛
- تعديل القوائم المالية من حيث الشكل المضمون و العدد؛
- إعادة تنظيم و هيكلة مدونة الحسابات من أجل تماشيها مع متطلبات المستعملين.

✓ في حين لم يمكن الحصول على نتائج الاستبيان الثاني.

**1-2-2 / أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي :**

بعد النتائج التي توصل إليها المجلس الوطني للمحاسبة، تم طرح مناقصة دولية من أجل إعادة هيكلة النظام المحاسبي، عادت هذه المناقصة لصالح المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC français)، و تم تمويل العملية من طرف البنك الدولي.

و بعد الدراسة التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي قام بعرض ثلاث اقتراحات لتعديل المخطط المحاسبي الوطني، و هي على النحو التالي :

✓ **الاقتراح الأول :** و ضع تعديلات بسيطة على المخطط المحاسبي الوطني.

تضمن هذا الاقتراح الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني مع إحداث إصلاحات محددة تماشيا مع التغييرات القانونية و الاقتصادية للبلاد.

لكن في هذه الحالة لم يتم إيجاد حلول للكثير من النقائص، كما أن هذه الوضعية لا تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للمحاسبة و لا تسمح بتحديث النظام المحاسبي الوطني.

✓ **الاقتراح الثاني** : تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع المعايير الدولية للمحاسبة.

وفق هذا الاقتراح يتم الاحتفاظ بهيكلة المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ ببعض الحلول التقنية المعدة وفق المبادئ الدولية للمحاسبة.

✓ **الاقتراح الثالث** : إنشاء نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبي الدولية.

ينص هذا الاقتراح على إنشاء نظام محاسبي جديد معتمدا على الأطر، المبادئ ، القواعد و الحلول المستمدة من المبادئ الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، و هذا مع احترام الخصوصيات الوطنية.

**1-2-3 / اختيار الاقتراح الثالث** .

تم تبني هذا الاقتراح من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 ديسمبر 2001، هذا الاختيار نتج عنه تغييرات كبيرة في النظام المحاسبي الوطني و عليه جاء مشروع النظام المحاسبي المالي

الجديد.و بعد الاتفاق على الصيغة النهائية للنظام المحاسبي المالي الجديد تم وضع إطار تشريعي كقاعدة لتطبيقه و يتمثل فيمل يلي[1] :

- ✓ صدور القانون رقم : 07/11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي( 43 مادة ) ؛
- ✓ صدور المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/05/26 و الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11 ( 44 مادة ) ؛
- ✓ القرار المؤرخ في 2009/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و مدونة الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 2009/03/25.

**2 / الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد :**

يهدف النظام المالي والمحاسبي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب[2].

**2-1 / على مستوى المؤسسات[3] .**

- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتـها و شفافيتها؛
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- ✓ النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- ✓ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية؛
- ✓ المساعدة على تحسين مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصـادية
- ✓ و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.

**2-2 / على مستوي الاقتصاد الكلي[4].**

و يمكن تلخيص الأهداف المرجوة في النقاط التالية:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

[1] سعد بوراوي, الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري, مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني, النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبي الدولية, المركز الجامعي,الجزائر,2010.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص: 13.

[3] ايت محمـد مـراد, أبحـري سفيان ,النظام المحاسبي المالي " تحديات و أهداف ", مداخلة مقدمة الملتقى الدولي,الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) , جامعة البليدة,2009

[4] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 13.

- ✓ يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- ✓ جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية؛
- ✓ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- ✓ تعزيز الشفافية في سوق البورصة وذلك عن طريق[1] :

- تقديم سلم لقراءة المعلومات المالية خلال عملية دخول البورصة؛
- نظام المحاسبة الجديد سيمثل بالنسبة للمستثمرين المحتملين في سوق البورصة أداة لتقييم الوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسات ونجاعاتها؛
- تطبيق النظام الجديد سيسمح للمؤسسات بتحسين وضعياتها المالية وتقديمها وفقا للقوانين المقبولة عموما بما يسهل تكوين ملفات دخولها إلى البورصة وتسعير قيمها المالية.

**3 / إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد :**

على غرار الجانب الأساسي في تطبيق هذا النظام ألا وهو الجانب البشري ، حيث رغم وجود عدة جهود متمثلة في ندوات و ملتقيات وأيام تكوينية فمازالت لم تصل نسبة المحاسبين المكونين إلى الحد المطمئن، حيث أنه و حسب السيد رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين المعتمدين وحافظي الحسابات، محمدي محمد لمين، أن أكثر من مليون و200 ألف مؤسسة وجدت نفسها مجبرة على تطبيق النظام المحاسبي الجديد الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ الأول من جانفي ,2010 على الرغم من التأخر الكبير الذي يعرفه التكوين في هذا النظام. وأضاف أن عدد المكونين في النظام المحاسبي الجديد بلغ 85 ألف مشتغل من بين 600 ألف منذ بداية العملية[2].

**3-1 / التماطل في إصدار النصوص القانونية[3] .**

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) بدأ في جانفي 2010 بعدما تم تأجيله لعام،والمشكلة الأساسية هي عدم الجدية في التحضير الجيد للتطبيق، وهذا ما يظهر في وتيرة إصدار النصوص القانونية نفسها:

- ✓ اكتمال الفكرة والمشروع في جويلية 2006 ؛
- ✓ صدور النص الأساسي القانون (11 07 ) في نوفمبر 2007؛
- ✓ صدور المرسوم التنفيذي المكمل والمفسر للقانون (156/08) في ماي 2008؛
- ✓ الطريقة الخاصة التي صدر بها قرار وزير المالية،فهو مؤرخ في 26 :جويلية 2008،وصدر في الجريدة الرسمية رقم 19 :الصادرة في 25 مارس (بعد مرور 9أشهر) .

إذن هذا التماطل في إصدار النصوص القانونية يؤثر سلبا على وتيرة التحضير نفسها من طرف المهنيين والمؤسسات على حد سواء.

[1] كريم جودي (وزير المالية ) ،مرجع سابق.
[2] تأخر كبير في تكوين المحاسبين في النظام المحاسبي الجديد، جريدة الحوار، 05 - 01 – 2010.
[3] مختار مسامح , النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل , مداخلة مقدمة الملتقى الدولي, النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية, المركز الجامعي الوادي,2010.

**2-3 / : خصوصيات الاقتصاد الجزائري[1].**

إن ما نريد التذكير به في هذا المجال هو أن الاقتصاد الجزائري وبيئة عمل المؤسسات يتميزان بما يلي:

- ✓ اقتصاد مبني على المحروقات وموجه للخارج ؛
- ✓ غياب المنافسة الفعلية ؛
- ✓ غياب الشفافية والفاعلية في تمويل الاستثمارات بالنسبة للقطاع المصرفي ؛
- ✓ وضع شبه ضبابي بالنسبة للمستثمر المرغوب فيه، سواء الوطني أو الأجنبي ؛
- ✓ غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم ؛
- ✓ غياب السوق المالية أو البورصة التي تعتبر الواجهة التي تعكس السياسات والاستراتيجيات المالية للمؤسسات وتحكم لها أو عليها.

## المبحث الثاني : عرض عام للنظام المحاسبي المالي الجديد

من الجوانب التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد، هو الجانب النظري و بالخصوص الإطار المفاهيمي الجانب يضع حدا للعديد من المشاكل، و الحالات الخاصة التي تمكن المحاسب من حلها اعتمادا على الإطار المفاهيمي ، الذي يشمل المبادئ و الفرضيات .

### 1 / ماهية النظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على النظام المحاسبي المالي، و ذلك من الجانب النظري و بشكل عام.

### 1-1 / من حيث التسمية.

إن أول سؤال يطرحه كل دارس للنظام المحاسبي المالي، هو مفهوم التسمية في حد ذاتها، حيث يمكن تقسيمها إلى ما يلي :

#### 1-1-1 / النظام :

مجموعة مترابطة و متجانسة من الموارد و العناصر ( الأفراد، التجهيزات، الآلات، السجلات....) التي تتفاعل فيما بينها داخل إطار معين، و تعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود المحيطة.

كما يعرف أيضا بأنه " مجموعة من الأجزاء التي تنتظم و تتفاعل و تتكامل مع بعضها البعض و مع بيئتها لتحقيق أهداف معينة".

#### 1-1-2 / المحاسبة :

تشمل المحاسبة وظائف تتعلق بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتحليل وتفسير وإنتاج معلومات مالية تغطي عمليات وإحداث ذات صبغة مالية وتطلبها إدارة المشروع بشكل تقارير متنوعة تستعملها في اتخاذ القرارات.

يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA: المحاسبة هي فن التسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية، يحمل جزء منها على الأقل طبعة مالية ثم تفسير النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات.

[1] مختار مسامح , مرجع سابق.

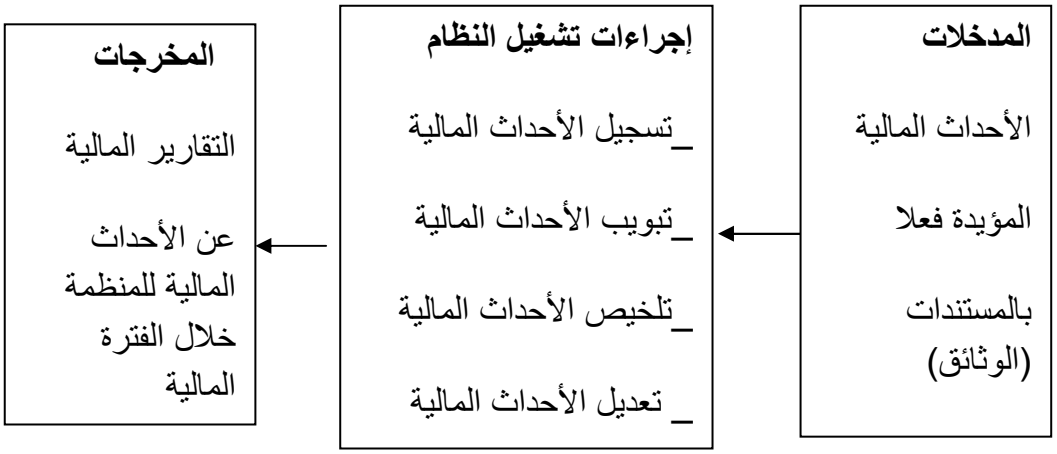
**1-1-3 / النظام المحاسبي** : حيث نجد عدة تعريفات منها :

"هو مجموعة من المستندات و الدفاتر و السجلات و الإجراءات المحاسبية و الرقابة الداخلية و نظام القيد المزدوج, و ما تحتاجه المنشأة من موظفين و أجهزة و آلات لتنفيذ الدورة المحاسبية بكافة مراحلها و ذلك بهدف تحقيق أهداف المحاسبة و وضائفها[1]".

"النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل و تبويب العمليات و تصميم المستندات و الدفاتر و تحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية و طرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها و أساليب عرض نتائجها[2]"

وتتمثل مدخلات هذا النظام في الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا لتصبح أحداثا مالية يهتم النظام لتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، وتشمل هذه الأحداث المبيعات النقدية و الآجلة أو تحقق الإيرادات الأخرى أو المصروفات، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوضعها أحداثا مالية في شكل قيود لليومية، وتدوين تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان أو موازين للمراجعة، ثم التقرير عنها في تقارير مالية متباينة، وتتمثل مخرجات هذا النظام في التقارير المحاسبية و المالية التي تتضمن في القوائم المالية[3].

**الشكل رقم (1): النظام المحاسبي.**




**المصدر : محمد الفيومي محمد وآخرون،،نظم معلومات المحاسبة ،دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية،مصر 2002، ص104.**

يوضح لنا هذا الشكل عناصر النظام المحاسبي ، حيث يظهر لنا المدخلات و المتمثلة في المستندات المحاسبية المبررة للأحداث المالية ، هذه المستندات هي التي يعتمد عليها في إجراءات تشغيل النظام و المتمثلة في تسجيل و تبويب ، تلخيص و تعديل الأحداث المالية، بعد هذه المعالجة نحصل على مخرجات النظام المتمثلة في التقارير المالية عن الأحداث المالية للكيان خلال الدورة.

[1] رضوان محمد العناني, مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها,الجزء الأول,دار الصفاء للنشر و التوزيع,الأردن,الطبعة الأولى،2000،ص 56.
[2] خالد أمين عبد الله و آخرون, مرجع سابق، ص 76.
[3] محمد الفيومي محمد وآخرون , ،نظم معلومات المحاسبة ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002، ص 103_104

### 1-1-4 / المحاسبة المالية :

"هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث[1]"

"هي مجموعة من القواعد و الإجراءات و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها, و التي تحكم طرق تسجيل و تبويب و تحليل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة في مجموعة من الدفاتر و السجلات، بهدف الوقوف على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة ، و تحديد مركزها المالي في نهاية فترة زمنية معينة[2].

من خلال التعريفات السابقة، يمكن اعتبار التعريف الذي جاء به القانون07/11 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007في المادة 03 منه، شاملا و كافيا للنظام المحاسبي المالي، رغم أنه قد في مضمونه تعريفا للمحاسبة المالية ، لكنه أعطاها صبغة النظام ، حيث جاء التعريف كالآتي :

"نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[3]

### 2-1 / الهيكل التشريعي للنظام المحاسبي المالي.

بما أن نظام المحاسبة المالي الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية المتفق عليها. سنوضح في الشكل التالي الهيكل التشريعي الشامل للإجراءات و النصوص التنظيمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

[1] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق ، ص13.
[2] وليد ناجي الحياني, أصول المحاسبة المالية, أصول المحاسبة المالية,الأكاديمية العربية المفتوحة, الدنمارك, الجزء الأول, 2007,ص 26.
1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،التي تتضمن النظام المحاسبي المالي ،ص.03.

**الجدول رقم 01 : الهيكل التشريعي للنظام المحاسبي المالي.**

| النظام المحاسبي المالي | | |
|---|---|---|
| **القانون 07-11** | **المرسوم التنفيذي 08-156** | **القرار المؤرخ في 2008/07/26** |
| ✓ تعريفات ومجال التطبيق<br>✓ الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية<br>✓ تنظيم المحاسبة<br>✓ الكشوف المالية<br>✓ الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة<br>✓ تغيير التقديرات والطرق المحاسبية<br>✓ أحكام ختامية | ✓ تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية<br>✓ تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ<br>✓ تعريف عناصر القوائم المالية<br>✓ المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر الكشوف المالية | ✓ قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات وإدراجها في الحسابات<br>✓ عرض الكشوف المالية<br>✓ مدونة الحسابات وسيرها<br>✓ المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة. |

**المصدر :من إعداد الطالب، بالاعتماد على : القانون 07-11، المرسوم التنفيذي 08-156 و القرار المؤرخ في 2008/07/26.**

### 3-1 / تنظيم مهنة المحاسبة.

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ و القواعد التالية[1]:

✓ المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر، الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح؛
✓ كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
✓ ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية و الخارجية؛
✓ عناصر الخصوم و الأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة،على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية ،و يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم؛

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص23-26 .

✓ كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين و الأخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛

✓ كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛

✓ دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛

✓ كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية،دفتراً كبيراً-الأستاذ-دفتر الجرد،و يمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان(مؤسسة)،مع مراعاة المؤسسات الصغيرة،في حالة مسك الدفاتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة؛

✓ يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، و منتجات الكيان؛

✓ يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع و أرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛

✓ تنقل في دفتر الجرد الميزانية و حسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛

✓ كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها و الوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة (10)سنوات على الأقل؛

✓ يرقم و يؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان،و تمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛

✓ تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات و النفقات اليومية و تحتفظ لمدة(10)سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛

✓ ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

✓ تشمل الكشوفات المحاسبية الميزانية،حسابات النتائج ،جدول سيولة الخزينة،جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق؛

✓ يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يحدث على الحالة المالية،كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان( المؤسسة)؛

✓ تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛

✓ كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛

✓ يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية و تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية و غير ذلك من التوضيحات و التي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛

✓ كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛

✓ يمكن أن يلجأ الكيان إلى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى و نوعية المعلومات المحاسبية التي يتضمنها الكشوف المالية؛

✓ ترتكز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية و التي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية؛

✓ لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية.

**2 / الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد.**

يمكن اعتبار الإطار التصوري أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تشكل معايير فنية، و تبين طبيعة ،دور و حدود المحاسبة و القوائم المالية،حيث تمثل الأهداف النهائية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة.

يعتبر وجود إطار مفاهيمي نظري ذو أهمية بالغة بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير و لمستعملي المعلومات المحاسبية حيث:

- ✓ يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية منسقة أو تعديلها عند الضرورة، مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة ؛
- ✓ يمكن للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي؛
- ✓ إن وجود إطار مفاهيمي نظري يجعل الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها [1].

**الغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية**

يركز هذا الإطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة، و يكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار في ما يلي[2]:

- ✓ مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير ،و لكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباه تلك المعايير؛
- ✓ مساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و غيرهم( مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛
- ✓ زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها و فهم حدود و استخدام تلك المعلومات، و من ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها.

**1-2 / تعريفات و مجال التطبيق.**

عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون07/11 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007 في المادة 03 منه، على أنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[3].

و حدد ضمن هذا القانون الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية و هي :

- ✓ تم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي؛
- ✓ كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري؛
- ✓ كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط؛
- ✓ كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات؛
- ✓ و استثنيت من ذلك الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها؛
- ✓ الحد الأدنى الذي تنص عليه التنظيمات حيث تلزم فقط بمسك محاسبة مالية مبسطة ( محاسبة الخزينة)[4].

و فيما يلي : جدول يوضح الحد الأدنى لرقم الأعمال واليد العاملة للمؤسسات الصغيرة.

---

[1] مدني بلغيث، أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2004 ، ص72 .

[2] مفيد عبداللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر،2008، ص29-30 .

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ، مرجع سابق، ص 3.

[4] NOUVEAU PLAN COMPTABLE FINANCIER .DAR BELKIS.ALGER.,2008,.P 08.

**الجدول رقم 02: الحد الأدنى لرقم الأعمال واليد العاملة للمؤسسات الصغيرة**

| قطاع النشاط | رقم الأعمال | عدد العمال |
|---|---|---|
| الأنشطة التجارية | 10 ملايين دج | 09 عمال بصفة دائمة |
| الأنشطة الإنتاجية والحرفية | 06 ملايين دج | 09 عمال بصفة دائمة |
| أنشطة تقديم الخدمات وأخرى | 03 ملايين دج | 09 عمال بصفة دائمة |

**المصدر: من إعداد الطالب, اقتباسا من المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة.**

**2-2 / الفرضيات والمبادئ.**

من خلال النصوص التشريعية التي تضمنت شرح و تفسير النظام المحاسبي المالي يمكننا استخلاص ما يلي :

**2-2-1 / الفرضيات التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية.**

- فرض الوحدة المحاسبية ،
- فرض الاستمرارية،
- فرض الوحدة النقدية،
- فرض الاستحقاق .

✓ **فرض الوحدة المحاسبية المادة 09 من المرسوم (08 / 156 ).**

يقوم هذا الفرض على أساس أن المنشأة وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكها (مالكيها) عند إنشائها و اكتسابها الصفة القانونية، أي ما يجعل القوائم المالية التي تعدها المنشأة تعبر عن العمليات التي قامت بها بصفتها الشخصية المستقلة.

✓ **فرض الاستمرارية المادة 07 من المرسوم ( 156/08 ) .**

وقد ورد فرض الاستمرارية في النظام المحاسبي المالي حيث تنص المادة 7 من المرسوم /التنفيذي رقم 08/ 156 على إعداد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال ، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقيف عن النشاط في المستقبل القريب. إذا لم تعد الكشوف المالية على هذا الأساس، يحدد الأساس المستند عليه في الملحق .

✓ **فرض الوحدة النقدية م 10 من المرسوم رقم (08/ 156).**

نظرا لامتلاك المنشأة لموارد اقتصادية مختلفة و غير متجانسة ( نقديات, آلات, أراضي.....), وهو ما جعل من اللازم استعمال وحدة قياس موحدة يتم بموجبها قياس و تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المنشأة.

وقد ألزمت المادة 10 - من المرسوم التنفيذي رقم08 / 156 على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري ،وتحول العمليات المسجلة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية.

✓ **فرض الاستحقاق : المادة 6 من المرسوم.**

أقر النظام المحاسبي المالي هذا الفرض في المادة 06 من المرسوم التنفيذي **08 /156** حيث نص على أن "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها ، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات التي ترتبط بها".

وطبقا لهذا الفرض فإنه يتم :

- الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها،
- يتم إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.
- الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية سواء تم دفعها أو لم يتم .
- الاعتراف بالإيرادات المكتسبة سواء تم قبضها أو لم يتم.

**2-2-2 / المبادئ المحاسبية .**

لقد تبنى النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها ب*08 مبادئ وهي*:

✓ **مبدأ الأهمية النسبية : مادة 11 من المرسوم08 /156**

يقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب أهمية أكبر للعناصر الهامة الواردة بالقوائم المالية، مما يؤثر ذلك على طريقة معالجتها و يعتمد مبدأ الأهمية النسبية بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي بحيث تختلف من محاسب لآخر، فقد يتم الإفصاح عن بنود يراها محاسب ما هامة نسبيا ولا يفصح عن بنود أخرى مما يعني أنه يؤدي إلى تغليب مصلحة فئة دون غيرها،

✓ **مبدأ استقلالية السنوات : م 12 و 13 من المرسوم08 /156**

أسس هذا المبدأ على تصور نظري, يقوم على تقسيم عمر المنشأة إلى فترات زمنية, وتختلف مدتها من منشأة لأخرى، و عادة ما توافق السنة المدنية أي من (01/01/....) إلى 31(/12/....)

✓ **مبدأ الحيطة والحذر: م 14 من المرسوم08 /156**

أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل.

✓ **مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية :م 15 من المرسوم 08 /156**

أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى وبالتالي تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة عبر الزمن من دورة إلى أخرى حتى تصبح البيانات أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية : م 16 من المرسوم 156/08 .**

أي تقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام أي أن الإثبات يتم وفقا للتكلفة وليس حسب القيمة الحقيقية.

✓ **مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة السابقة : م 17 من المرسوم 08 /156 .**

هذا يعني أنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة .

✓ **مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني: م 18 من المرسوم**

نظرا لوجود حالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فانه في هذه الحالات يكون من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني .

✓ **مبدأ عدم المقاصة : م 15 من القانون 07 / 11 .**

وهو يعني أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، و ذلك للحفاظ على قيمة و مصداقية المعلومة المالية.

**2-3 / قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.**

**2-3-1 / المبادئ العامة لإدراج الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحساب[1]**

✓ يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود أية منفعة اقتصادية مستقبلية ترتبط به إلى الكيان أو يتأتى لها .
للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

✓ يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

✓ تتمثل المنتجات المتأتية من استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المالي المستعمل
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة.
- حصص مدرجة في الحسابات عندما يثبت حق المساهمين في تلك الحصص .

✓ يدرج أي عبء مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا توفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية .شروط الإدراج في حسابات الميزانية باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

**2-3-2 / القواعد العامة للتقييم[2].**

✓ ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على إصلاح التكلفة التاريخية .بيد أنه يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا النظام وبالنسبة إلى بعض العناصر يجري التقييم استنادا إلى:

[1] Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, république algérienne démocratique et populaire, ministère des finance, juillet 2006, p. 12,13

[2]-Ibid., p 15.18

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهن
- قيمة الإنجاز
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة

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

- بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة بمقابل مالي،من تكلفة الشراء
- بالنسبة إلى السلع والممتلكات المستلمة كإسهام عيني، من قيمة الإسهام
- بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
- بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة بالنسبة إلى السلع والممتلكات أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكلفة الإنتاج.

## المبحث الثالث : التسجيل المحاسبي للعمليات الجارية.

نتطرق في هذا المبحث إلى التسجيل المحاسبي للعمليات الجارية، و ذلك للتعرف على العمليات و الحسابات الأكثر تداولا خلال الدورة المحاسبية للمنشأة، حيث تسجل المنشأة خلال الدورة المحاسبية و بشكل دائم العمليات الجارية مثل عمليات البيع و الشراء، الرسوم، مصاريف المستخدمين .....الخ.

### 1 / عملية الشراء.

مهما كان نوع نشاط المؤسسة ( تجارية ، صناعية، خدماتية) فهي تقوم بعمليات شراء مختلفة ، و ذلك لتلبية متطلباتها و متطلبات عملائها.

### 1-1 / تعريفات :

✓ عملية الشراء هي عملية تقوم بها المنشأة بغرض الحصول على أصول، الغرض منها إما، إعادة بيعها على حالها أو بعد تحويلها. و تثبت عملية الشراء بواسطة وثيقة تجارية تسمى الفاتورة، حيث يحصل الزبون على الأصلية فيما يحتفظ المورد بنسخة منها [1] .

✓ إن الحساب الذي يتطلب اهتمتما أكبر فيما يخص عملية الشراء هو الحساب "38 : المشتريات " حيث [2]:

- يسجل المشتريات المتعلقة بالبضاعة، المواد الأولية و اللوازم، و المخزونات الأخرى و المصاريف المتعلقة بها. و يسجل حـ 38 في الجانب المدين بقيمة المبلغ المستحق و يقابله في الجانب الدائن حـ "401 : موردو المخزون " ، و ذلك عند استلام الفاتورة.
- أما عند الاستلام الفعلي للمشتريات يسجل الحساب 38 في الجانب الدائن، و يقابله في الجانب المدين حساب المخزون المتعلق به "30.31.32" ، وذلك بقيمة المشتريات.

و يعتبر حـ "38" حسابا وسيطا، حيث يجب أن يكون مرصدا عند نهاية الدورة، أي أنه لا يظهر في الميزانية الختامية، لكن هناك حالتين يمكن لهذا الحساب أن لا يكون فيهما رصيده معدوما ألا وهما :

[1] Khafrabi Med Zine, techniques comptables, cinquiéme edition , edition berti, alger, 2002,p111.
[2] Nouveau plan comptable, Manuel de comptabilité générale, SONATRACH, Algérie, 2010.

- عدم استلا م الفاتورة خلال الدورة :

عند الاستلام الفعلي للمشتريات ، و عدم و صول الفاتورة من المورد عند نهاية الدورة، تعالج هذه الحالة باستعمال حساب " 408 موردون، فواتير قيد الاستلام " ، حيث يسجل في الجانب الدائن و يقابله في الجانب المدين ح "38 مشتريات ". وفق القيد التالي :

ن/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 380 | | حـ/ مشتريات البضاعة. | x | |
| 44586 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة مستحقة | x | |
| | 408 | حـ/ موردون، فواتير قيد الاستلام | | x |
| | | **فاتورة قيد الاستلام رقم ....** | | |

و عند وصول الفاتورة في الدورة المقبلة يكون القيد التالي :

ن+1/01/01

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 408 | | حـ/ موردون، فواتير قيد الاستلام | x | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة مسترجعة | x | |
| | 401 | حـ/ موردو، المخزون و الخدمات | | x |
| | 44586 | حـ/ ر.ق.م. مجمعة مستحقة | | x |
| | | **استلام فاتورة رقم.....** | | |

- عدم الاستلام الفعلي للبضاعة :

في حال عدم استلام البضاعة ، وكانت الفاتورة قد استلمت و سجلت محاسبيا، ففي آخر الدورة يعتبر البضاعة كمخزون عند الغير أي ما يوافق الحساب "37 مخزونات لدى الغير ".

و تسجل وفق القيد التالي :

ن/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 37 | | حـ/ مخزونات لدى الغير | x | |
| | 380 | حـ/ مشتريات البضاعة | | x |
| | | **ترصيد حـ/380** | | |

و عند افتتاح الدورة المقبلة : نسجل القيد التالي

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1+ن/01/01 | | | |
| | | حـ/ مشتريات البضاعة | | x | 380 |
| x | | حـ/ مخزونات لدى الغير | 37 | | |

يكون تسجيل استلام البضاعة بالقيد التالي :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1+ن/../.. | | | |
| | | حـ/ بضائع | | x | 30 |
| x | | حـ/ مشتريات البضاعة | 380 | | |
| | | **دخول البضاعة** | | | |

**2-1 / التسجيل المحاسبي.**

سنحاول توضيح التسجيل المحاسبي لعملية الشراء في الحالة العامة وفق المثال التالي :

بتاريخ 2011/01/10 قامت مؤسسة "A" بشراء مواد أولية من طرف مؤسسة "B" ، و تضمنت الفاتورة المعلومات التالية :

السعر الإجمالي خارج الرسم : 200000,00. دج

الرسم على القيمة المضافة (17% ) : 3400,00 دج

المبلغ المستحق : 23400,00 دج

و منه يكون القيد كالتالي :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 2011/01/10 | | | |
| | | حـ/ مشتريات، المواد الأولية و اللوازم | | 200000 | 381 |
| | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة مسترجعة | | 3400 | 4456 |
| 203400 | 401 | حـ/ موردو، المخزون و الخدمات | | | |
| | | **فاتورة رقم .....** | | | |

و بتاريخ 2011/01/25 تم استلام المشتريات :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 2011/01/25 | | | |
| | | حـ/ مواد أولية ولوازم | | 200000 | 31 |
| 200000 | 381 | حـ/ مشتريات، المواد الأولية و اللوازم | | | |

**3-1 / حالات خاصة .**

عند التسجيل المحاسبي لعملية الشراء، تصادف المحاسب حالات مختلفة منها : تلقي تخفيضات ، المورد من خارج الجزائر ( الاستيراد)، دفع تسبيقات.

✓ التسجيل المحاسبي لعملية الشراء المتضمنة لتخفيض :

و هنا يظهر حساب "609 : التخفيضات، التنزيلات، الحسومات" ، و يمكن تعريف كل منها على حدا :

- التخفيضات : يمنحها المورد نظرا لأهمية الكمية المشتراة من العميل.
- التنزيلات : يمنحها المورد نظرا لحدوث خطأ في النوعية، أو تأخير في التسليم.
- الحسومات : عادة ما يمنحها المورد بشكل دوري للزبائن الأوفياء، و ذلك لوصول رقم الأعمال المتداول بين الطرفين لحد معين في مدة محددة.

و توجد قاعدتين هامتين بخصوص التسجيل المحاسبي للتخفيضات :

- التخفيضات التجارية المضمنة في الفاتورة لا تسجل محاسبيا، بل يأخذ بعين الاعتبار الصافي التجاري ( السعر الإجمالي خارج الرسم منقوص منه التخفيضات التجارية ) فقط، و تسجل التخفيضات المالية فقط.

- التخفيضات التجارية تحسب قبل المالية، حيث يحسب الرسم على القيمة المضافة على أساس الصافي المالي ( الصافي التجاري منقوص منه التخفيض المالي)[1] .

لتوضيح التسجيل المحاسبي نأخذ المثال التالي :

تضمنت فاتورة شراء مواد و لوازم لمؤسسة «أ» بتاريخ 01/15/ 2011، المعلومات التالية :

| | |
|---|---|
| السعر الإجمالي خارج الرسم : | 100000.00 دج |
| التخفيض التجاري (2%) : | 2000.00 دج |
| الصافي التجاري : | 98000.00 دج |
| التخفيض المالي (02%) : | 1960.00 دج |
| الصافي المالي : | 96040.00 دج |
| الرسم على القيمة المضافة (17% ) : | 16326.80 دج |
| المبلغ المستحق : | 112366.80 دج |

و منه فالتسجيل المحاسبي يكون كالآتي :

2011/01/15

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 381 | | حـ/ مشتريات، المواد الأولية و اللوازم | 98000 | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة | 16326.80 | |
| | 401 | حـ/ موردو، المخزون و الخدمات | | 112366.80 |
| | 609 | حـ/ تخفيضات متحصل عليها | | 1960 |
| | | **فاتورة رقم....** | | |

✓ عملية الاستيراد [2] :

الاستيراد هو عملية شراء يكون فيها المورد من خارج الجزائر، و نجد في هذا التسجيل المحاسبي مجموعة من الخصوصيات هي :

- تكون الفاتورة المستلمة من المورد الأجنبي خالية من الرسم على القيمة المضافة.
- يضاف الرسم على القيمة المضافة عند خضوع البضاعة للجمركة، حيث تضاف لها مجموعة من الرسوم الخاصة بالجمركة.

[1] Eric Dumnaléde, comptabilité générale , Edition " conforme au SCF et norme comptable internationales IAS/IFRS", Berti, Alger,2009,p114

[2] Eric Dumnaléde, Comptabilité générale , op cit,p115.

- يعتمد في التسجيل المحاسبي على وثيقة تستلم من مصالح الجمارك تسمى (D10) و تتضمن المعلومات التالية :

- سعر الشراء بالعملة الأجنبية.
- سعر الشراء بالعملة المحلية ( يحسب على أساس سعر الصرف الموافق لتاريخ الفاتورة).
- الرسوم الجمركية المستحقة.
- قيمة الرسم على القيمة المضافة، والذي يحسب على أساس السعر الإجمالي خارج الرسم بالعملة المحلية.

**ملاحظة** : عند التسجيل المحاسبي يجب التفريق بين العمليات في النطاق المحلي و الخارجي من خلال أرقام الحسابات، حيث يتم إضافة الرقم "3" في الترتيب الرابع لأرقام الحسابات كالتالي "4013 /3803".

و منه يكون القيد مسجلا كما يلي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | |
| 3803 | | حـ/ مشتريات البضاعة | x | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة | x | |
| | 530 | حـ/ الصندوق | | x |
| | | أو | | |
| | 512 | حـ/ البنك | | x |
| | | **فاتورة رقم ..... ( D10).** | | |

✓ حالة التسبيقات :

ما يجب مراعاته عند التسجيل المحاسبي في هذه الحالة، إلزامية تسديد الرسم على القيمة المضافة ، حيث :

- مشتريات الأصول :

عند تقديم التسبيق على الأصل ، فانه لم يتم بعد الحصول على ملكية الأصل ، إذا فانه لا توجد إلزامية لدفع الرسم على القيمة المضافة. و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | |
| 409 | | حـ/ التسبيقات على الحساب | x | |
| | 512 | حـ/البنك | | x |
| | | أو | | |
| | 530 | حـ/ الصندوق | | x |
| | | **تقديم التسبيق للمورد ...** | | |
| 38 | | حـ/ مشتريات | x | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة | x | |
| | 401 | حـ/ موردو، المخزون و الخدمات | | x |
| | 409 | حـ/ التسبيقات على الحساب | | x |
| | | **فاتورة رقم...** | | |

- مشتريات الخدمات : مثل الدراسات، الإشهار.....الخ.

على عكس الأصول ، فانه عند تقديم التسبيقات يكون الرسم على القيمة المضافة مستحقة. وذلك وفق قيمة التسبيق حيث يحسب بنفس النسبة على أساس قيمة التسبيق.

و يكون التسجيل المحاسبي كالآتي :

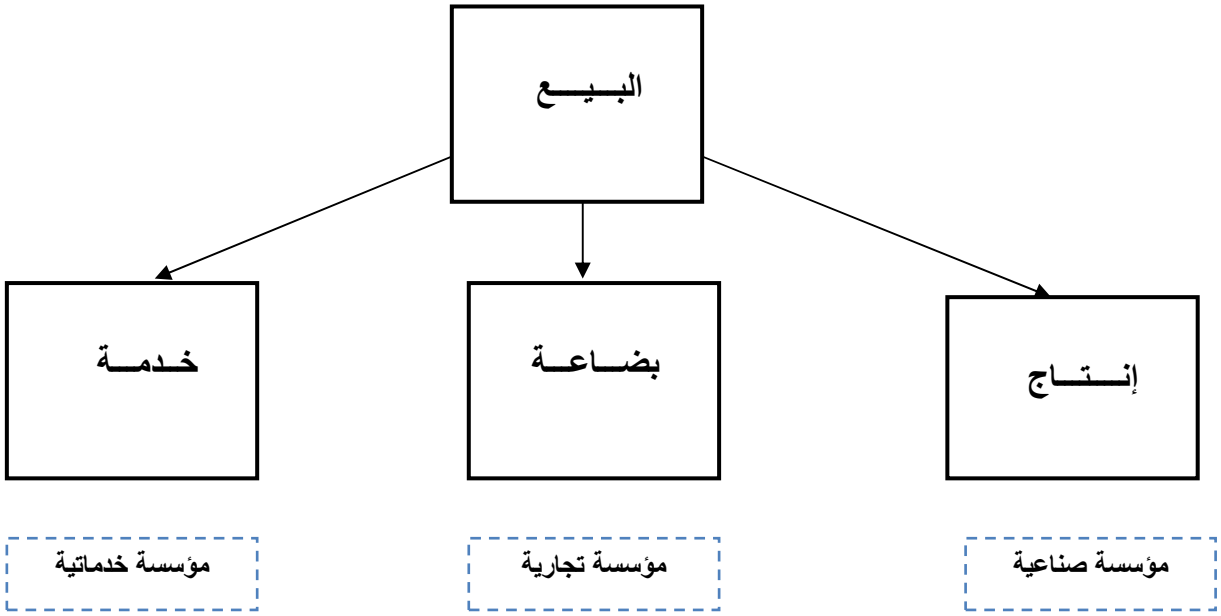
| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | |
| 409 | | حـ/ التسبيقات على الحساب | x | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة | x | |
| | 512 | حـ/ البنك | | x |
| | | أو | | |
| | 530 | حـ/ الصندوق | | x |
| | | **تقديم التسبيق للمورد ...** | | |
| 61 | | حـ/ خدمات خارجية | x | |
| 4456 | | حـ/ ر.ق.م. مجمعة | x | |
| | 409 | حـ/ التسبيقات على الحساب | | x |
| | 512 | حـ/ البنك | | x |
| | | **تسديد مصاريف خدمات من الغير** | | |

**2 / عملية البيع.**

عملية البيع هي تحويل ملكية المنتوج للزبون ، المتحصل عليه بعد الشراء، التحويل أو التصنيع.

لدراسة التسجيل المحاسبي لعملية البيع، سنقوم بتوضيحها حسب طبيعة نشاط المؤسسة حسب الشكل التالي :

**الشكل رقم 02 : البيع، حسب طبيعة المؤسسة.**




**المصدر : من إعداد الطالب.**

**2-1 / في مؤسسة تجارية .**

و هي مؤسسة تعيد بيع البضائع المشتراة، بدون أي تحويل عليها. و يكون التسجيل المحاسبي لعملية البيع على المرحلتين التاليتين :

✓ **تسجيل قيد الفاتورة :**

و تمثل تسجيل تحويل ملكية البضاعة للزبون، وفق الفاتورة المصدرة . وذلك وفق القيد التالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | |
| 411 | | حـ/الزبائن | x | |
| | 700 | حـ/ مبيعات بضائع | | x |
| | 4457 | حـ/ ر.ق.م. مسترجعة | | x |
| | | **فاتورة رقم....** | | |

✓ **تسجيل قيد خروج البضاعة :**

في هذه المرحلة يكون تسجيل خروج البضاعة من المخزون و ذلك بقيمة تكلفة الشراء :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | | |
| 600 | | حـ/ مشتريات بضائع مستهلكة | x | | |
| | 30 | حـ/ بضائع | | x | |
| | | **خروج البضاعة من المخزن** | | | |

## 2-2 / في مؤسسة صناعية .

إن النشاط الأساسي لمؤسسة صناعية، هو تحويل المواد الأولية إلى إنتاج تام ، أو نصف مصنع ثم بيعها.

و نوضح فيما يلي مراحل التسجيل المحاسبي المتعلقة بعملية البيع وذلك بإتباع حركة المخزون :

✓ **تحويل المواد الأولية من المخزون إلى ورشة الإنتاج :**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | | |
| 601 | | حـ/ مشتريات مواد أولية مستهلكة | x | | |
| | 31 | حـ/ مواد أولية | | x | |
| | | **خروج المواد الأولية من المخزن إلى ورشة الإنتاج** | | | |

✓ **تخزين المنتوج المصنع :**

بعد استهلاك المواد الأولية يتم الحصول على منتوج أما تام الصنع أو نصف مصنع، و التي تسجل بقيمة تكلفة الإنتاج. وفق القيد التالي :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | | |
| 351 | | حـ/ منتوجات وسيطية. | x | | |
| 355 | | حـ/ منتوجات تامة. | x | | |
| | 724 | حـ/ تغير المنتوجات المخزنة. | | x | |
| | | **دخول المنتج إلى المخزن** | | | |

✓ **بيع المنتوج :**

يقوم التسجيل المحاسبي على نفس المبدأ في المؤسسة التجارية، فقط بتغيير حساب "700" بأحد الحسابين التاليين : "701 مبيعات المنتوجات التامة " أو "702 : مبيعات المنتوجات النصف مصنعة " أو " 703 مبيعات المنتوجات المتبقية ".

../../..

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 411 | | حـ/ الزبائن | x | |
| | 701 | حـ/ مبيعات المنتوجات التامة | | x |
| | 702 | حـ/ مبيعات المنتوجات النصف مصنعة | | x |
| | 703 | حـ/ مبيعات المنتوجات المتبقية. | | x |
| | | **فاتورة رقم ...** | | |

**3-2 / مؤسسة خدماتية .**

المؤسسة ذات الطابع الخدماتي ، هي مؤسسة تقدم خدمات مختلفة للمستهلك أو مؤسسات أخرى مثل (الدراسات، الإشهار،الأشغال....) . و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

حيث نستخدم الحسابات الفرعية التالية ، الخاصة بالمبيعات :

704 : مبيعات الدراسات.

705 مبيعات الأشغال.

706 : مبيعات الخدمات الأخرى.

../../..

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 411 | | حـ/ الزبائن | x | |
| | 704/5/6 | حـ/مبيعات ("الأشغال،الدراسات، الخدمات الأخرى) | | x |
| | 4457 | حـ/ر.ق.م. مسترجعة | | x |
| | | **فاتورة رقم ...** | | |

**3 / الأجور.**

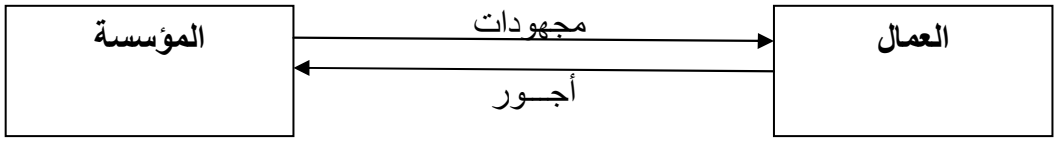
**3-1 / تعريفات .**

إن العناصر الأساسية لمزاولة نشاط أي كيان هي :

- الموارد المالية.
- الموارد المادية.
- الموارد البشرية.

و يعتبر المورد البشري العامل الأهم في نشاط المؤسسة. إذا فالعمال يقدمون للمؤسسة مجهودا إما بدني أو فكري و بالمقابل فهم يتلقون أجورا مقابل ذلك المجهود.

**شكل رقم 03 : العلاقة بين العامل و المؤسسة.**

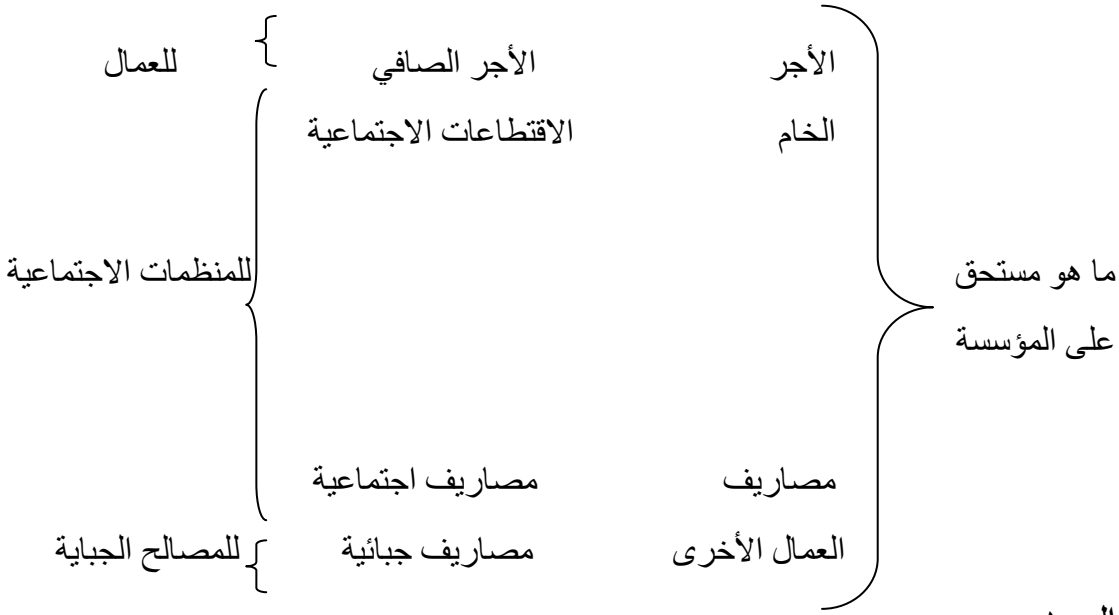



**المصدر : من إعداد الطالب.**

لكن المؤسسة لا تتوقف عند هذه الأجور المدفوعة مباشرة للعمال، بل تتعداها لدفع مجموعة من المصاريف المتعلقة بالأجور مثل مصاريف التأمين الاجتماعي التي تدفع للصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي" CNAS".

و لتوضيح مسار التسجيل المحاسبي، نعتمد المخطط التالي :

**الشكل رقم 04 : المخطط العام لمصاريف المستخدمين.**




**المصدر :**

**R.méso et autres, comptabilité générale, huitième édition, édition Dunod, France, paris, 2001, p106.**

✓ **الأجر الخام :**

و يتكون من الأجر القاعدي إضافة إلى الملاحق المتعلقة بالأجور.

- الأجر القاعدي : يحسب بالعلاقة التالية
( عدد أيام العمل * الأجر اليومي ) أو ( عدد ساعات العمل * الأجر الساعي ).

- الملاحق : و تتمثل أساسا في :
- الساعات الإضافية : و هي ساعات العمل خارج الساعات العادية.
- العلاوات : المخاطر، المردودية،...الخ
- التعويضات : الإقامة، تنقل ،... الخ

✓ **الأجر الصافي :**

و هو الأجر الذي يتلقاه العامل من المؤسسة، و الأجر الصافي يساوي إلى الأجر القاعدي منقوص نته الاقتطاعات التالية :

- التسبيقات على الأجور التي تمنح للعمال قبل موعد تسليم الأجور. (1)
- اقتطاعات للغير.(2)
- الاشتراكات في المهيآت الاجتماعية.(3)
- الضريبة على الدخل الإجمالي. (4)

و منه :

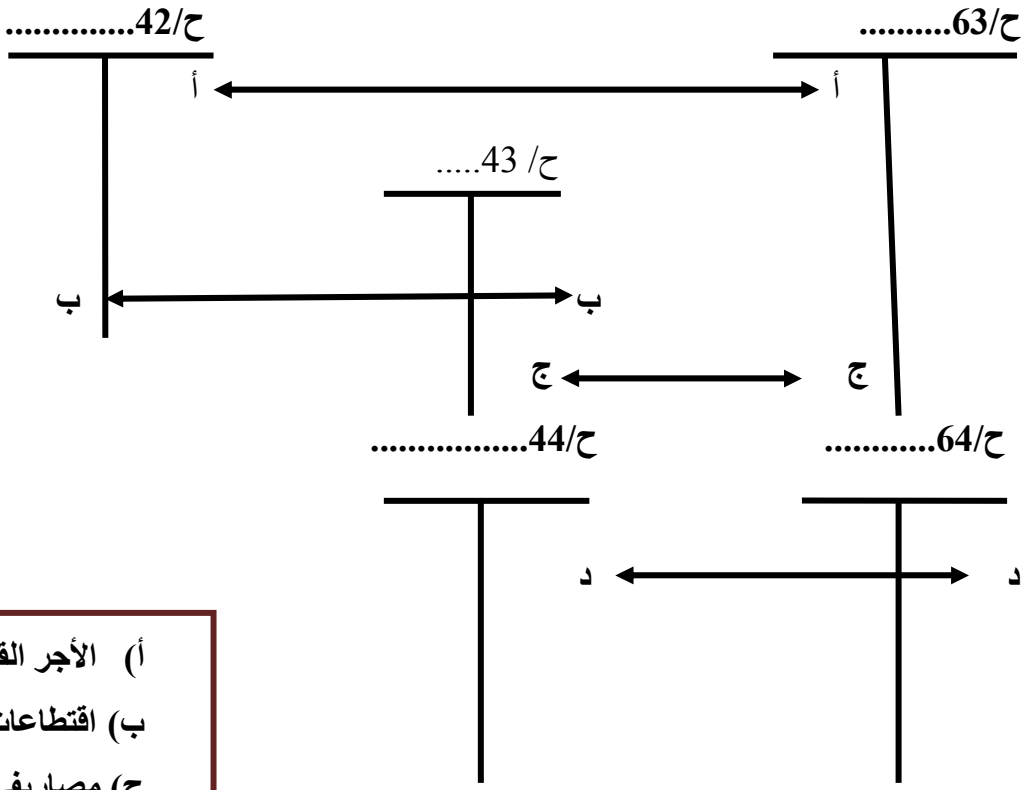
الأجر الصافي =( الأجر القاعدي) + (الملاحق) ــ (الاقتطاعات (1) (2) (3) (4) ) [1] .

**2-3 / التسجيل المحاسبي .**

المخطط التالي يوضح ، سير الحسابات خلال التسجيل المحاسبي للأجور :

[1] **R.méso et autres , op cit, p106-107.**

**الشكل رقم 05 : سير الحسابات ، عند التسجيل المحاسبي للأجور .**




أ) الأجر القاعدي.
ب) اقتطاعات على الأجور
ج) مصاريف اجتماعية
د) مصاريف ذات طابع جبائي

المصدر : R.méséo et autres, op cit, p115

و للتوضيح أكثر ندرس المثال التالي :

نستخرج من دفتر الأجور لمؤسسة "أ" المعلومات التالية و المتعلقة بمجموع عمالها، لشهر ماي :

| | |
|---|---|
| الأجر القاعدي : | 80000.00 |
| العلاوات و التعويضات : | 8000.00 |
| ساعات إضافية : | 3500.00 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي : | 13725.00 |
| الاشترتكات الاجتماعية ( 9%) : | 8235.00 |
| تسبيقات على الأجور : | 15000.00 |

و منه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | |
| 6311 | | حـ/ الأجر القاعدي | 80000 | |
| 6312 | | حـ/ العلاوات و التعويضات | 8000 | |
| 6313 | | حـ/ ساعات إضافية | 3500 | |
| | 421 | حـ/ الأجور المستحقة | | 69540 |
| | 4421 | حـ/ ضريبة على الدخل الإجمالي (محصلة للدولة) | | 13725 |
| | 4311 | حـ/ هيأة الضمان الاجتماعي | | 8235 |
| 421 | | حـ/ الأجور المستحقة | 15000 | |
| | 425 | حـ/ المستخدمون، التسبيقات على الحساب. | | 15000 |

**مقدمة :**

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

ولقد اخترنا مؤسسة **زعبوب الحاج** لفهم الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في نهاية دورتها الاقتصادية و المتمثلة في أعمال الجرد والتسوية لمختلف الحسابات وتحديد نتيجة الدورة، ثم إعداد القوائم المالية لسنة2010، ولذا قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول:** تقديم المؤسسة محل الدراسة.

**المبحث الثاني:** جرد الحسابات وتسويتها.

**المبحث الثالث** : إعداد القوائم المالية وغلق الحسابات.

## المبحث الأول:تقديم المؤسسة محل الدراسة.

### 1: تعريف المؤسسة .

تأسست مؤسسة **زعبوب الحاج للأشغال** سنة 1997 م بولاية بسكرة، ذات رأس مال يقدر بـ **15000000 دج** ، وهي من أعرف المؤسسات في مجال أشغال البناءات و المنشآت الفنية الأخرى ، وتطور نشاطها رويدا رويدا مع حجم و نوعية الأشغال المنجزة.

وتعتمد المؤسسة في نشاطها على يد عاملة مؤهلة ذات خبرة وتجربة عالية حيث يعمل بها ( 02) مهندسين معماريين و (05) مهندسين مدنيين ، بالإضافة إلى( 19) بناءا يعملون بصفة دائمة و (10) مساعدي بنائين،أما عن الجانب التقني و الإداري للمؤسسة فالمؤسسة تعتمد على الوسائل العلمية والتقنية بالتنسيق مع كامل الجهات المختصة وجمعيات المهندسين المعماريين للحفاظ على النمط الجزائري بالتصميمات والإنجاز.

كل ذلك أهل المؤسسة للمشاركة الفعالة في مشاريع إستراتيجية هامة ولعل أبرزها مجموعة من المشاريع السكنية و مؤسسات تعليمية بمختلف دوائر الولاية، ولعل أهم مشاريعها هو انجاز المديرية المركزية للشرطة لولاية بسكرة ( في انتظار التدشين ).

**2: أهدافها:** لهذه المؤسسة جملة من الأهداف منها:

**1**/تعمل على تحقيق ربح وذلك من خلال توسيع نشاطها.

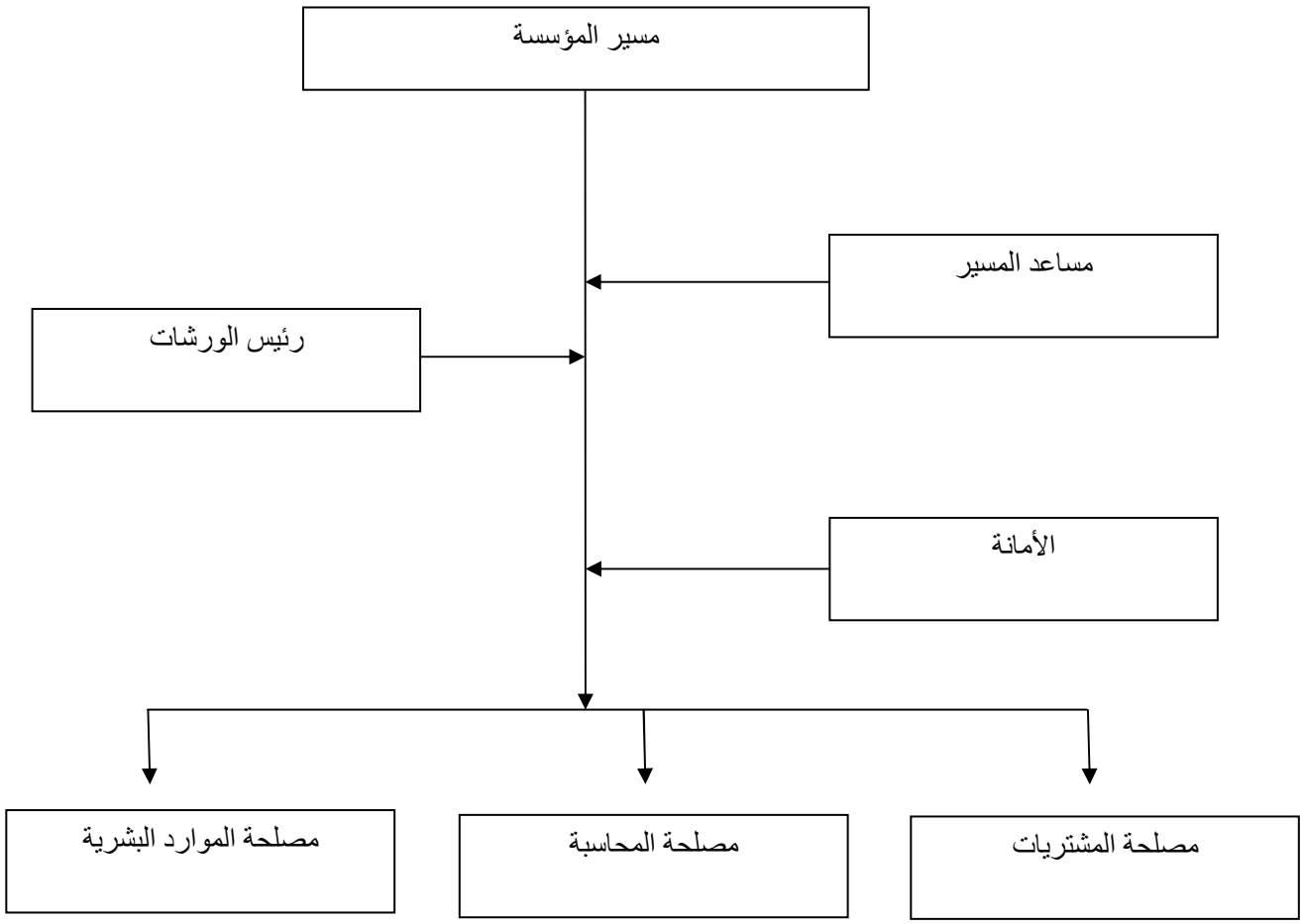
2/تعمل على النمو وذلك من خلال زيادة حجم الانجازات عن طريق الحصول على المشاريع والتخطيط المحكم.

3/ السعي إلى المحافظة على مكانتها في السوق وذلك من أجل استمراريتها.

4/العمل على تحسين مستوى معيشة العمال، و ذلك من خلال تقديم أجور ملائمة لطبيعة العمل.

**3 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.**

**الشكل رقم 07 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.**




المصدر : مسير المؤسسة

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من :

1- **المسير:** و تتمثل مهمته في المراقبة لكل أعمال المؤسسة .
2- **رئيس الورشات :** و هو المسؤول عن كافة المعاملات في الميدان أي في ورشات البناء .
3- **السكرتاريا :** تقوم بالإضافة إلى الوظائف التقليدية من استقبال مكالمات و اشخاص ...إلخ .
4- **مصلحة المشتريات** : تتمثل وظيفتها في مراقبة مخزون المواد الأولية و توفيرها في حالة نقصانها ، و القيام بالجرد .
5- **مصلحة المحاسبة :** تستخدم الشركة محاسبين :
   - **محاسب داخلي :** يقوم بالأعمال اليومية.
   - **محاسب خارجي :** توكل له الأعمال الدورية و المصادقة على القوائم المالية . مع العلم أن المؤسسة عينت محافظ حسابات يقوم بالتصديق على قوائمها المالية لعهدة ثلاث سنوات حسب ما ينص عليه القانون .
6- **مصلحة الموارد البشرية** : مسؤولة عن توظيف العمال .

**المبحث الثاني : جرد الحسابات وتسويتها.**

سنتناول في هذا المبحث، الجرد المادي لأصول وخصوم المؤسسة خلال دورة 2010، وما أسفرت عنه هذه العملية من انحرافات وكيف تمت تسويتها

لبدأ عملنا ، أول ما تحصلنا عليه من الوثائق المحاسبية للمؤسسة هو **ميزان المراجعة** قبل الجرد، و ذلك للاعتماد عليه في استخراج الفروقات الجردية .

**الجدول رقم 11 : ميزان المراجعة قبل الجرد**

الوحدة :1 دج.

| رقم الحساب | إسم الحساب | الأرصدة | |
|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن |
| 101 | رأسمال مصدر | | 15000000 |
| 218 | الأصول الثابتة المادية الأخرى. | 8250000 | |
| 31 | مواد أولية وتموينات. | 6858000 | |
| 401 | موردو المخزون. | | 240000 |
| 401 | موردو الخدمات. | | 1200000 |
| 411 | الزبائن. | 4623000 | |
| 431 | الهيئات الاجتماعية،الضمان الاجتماعي | | 11654 |
| 444 | دولة، ضرائب على النتائج | 600000 | |
| 512 | البنك | 1072000 | |
| 530 | الصندوق | 306000 | |
| 600 | مشتريات مستهلكة | 24500000 | |
| 602 | تموينات أخرى | 210000 | |
| 615 | الصيانة و التصليحات | 2280000 | |
| 616 | أقساط التأمينات | 1200000 | |
| 631 | أجور المستخدمين | 4680000 | |
| 641 | الضرائب والرسوم | 3100000 | |
| 657 | المصاريف العملياتية | 120000 | |
| 661 | المصاريف المالية | 708000 | |
| 70 | مبيعات | | 40305346 |
| 757 | إيرادات العملياتية الاستثنائية | | 1750000 |
| **المجاميع** | | 58507000 | 58507000 |

المصدر : وثائق المؤسسة.

**1: التثبيتات و المخزونات**

**1-1 : التثبيتات**

**1-1-1 : الجرد.**

يظهر الجرد المحاسبي لتثبيتات كما يلي في الجدول:

**الجدول رقم 12 : الجرد المحاسبي للتثبيتات.**

الوحدة :1 دج.

| رقم الحساب | اسم الحساب | نسبة الاهتلاك | قيمة التثبيت في بداية الدورة 2010-01-01 | الاهتلاك السنوي | القيمة الصافية المتبقية |
|---|---|---|---|---|---|
| 215 | معدات وأدوات | %12 | 3840000 | 720000 | 3120000 |
| 218 | معدات نقل | 20% | 640000 | 320000 | 320000 |
| 218 | تجهيزات مكتب | 10% | 1050000 | 150000 | 900000 |
| 218 | تثبيتات أخرى | 8.33%(1/12) | 1440000 | 160000 | 1280000 |
| | المجموع | | 6970000 | 1350000 | 5620000 |

**المصدر : وثائق المؤسسة لسنة 2010.**

من خلال هذا الجدول، نلاحظ ما يلي :

✓ تتمثل التثبيتات التي تستخدمها المؤسسة في 4 عناصر، حيث تشكل المعدات و الأدوات أكبر قيمة ضمن التثبيتات نظرا لاستخدامها الكبير في نشاط المؤسسة.

✓ بالنسبة للإهتلاكات، تعتمد المؤسسة على طريقة الاهتلاك الثابت، و ذلك نظرا لسهولة استخدام هذه الطريقة من جهة ، و من جهة أخرى لطبيعة الاستثمارات التي تملكها المؤسسة.

حيث تم الاعتماد على طريقة الاهتلاك الثابت، و كان حساب القيم بالعلاقات التالية :

✓ قسط الإهتلاك السنوي = القيمة الإجمالية× المعدل×المدة.

و بعد حساب أقساط الاهتلاك لكل تثبيت يعمل المحاسب على تسجيلها محاسبيا كما يلي :

**2-1-1 : قيود التسوية المحاسبية:**

2010/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | حـ/المخصصات للإهتلاكات. | 1350000 | |
| | 2815 | حـ/ المخصصات للإهتلاكات، معدات وأدوات | | 720000 |
| | 2818 | حـ/المخصصات للإهتلاكات، معدات نقل | | 320000 |
| | 2818 | حـ/المخصصات للإهتلاكات، تجهيزات مكتب | | 150000 |
| | 2818 | حـ/ المخصصات للإهتلاكات، تثبيتات أخرى | | 160000 |

**3-1-1 : الجرد المادي.**

من أجل تحقيق عملية جرد التثبيتات، قامت المؤسسة وذلك بعد قرار من إدارتها بتكوين لجنة جرد الاستثمارات تتشكل من:

- ✓ محاسب المؤسسة.
- ✓ مستخدمين لهم دراية بمعدات المؤسسة.

وبعد الانتهاء من جرد الاستثمارات الموجودة لدى المؤسسة قامت لجنة الجرد بإعداد تقرير، تضمن في محتواه. أن كل الاستثمارات المسجلة في الدفاتر موجودة فعلا، و لم تتعرض لأي خسائر استثنائية.

**2-1 : المخزونات.**

**1-2-1 : الجرد الفعلي للمخزونات.**

مرت عملية الجرد الفعلي للمخزونات للمؤسسة من خلال تحديد تاريخ بداية ونهاية الجرد بالإضافة إلى القيام بالجرد المزدوج (محاسبي، فعلي)، حيث أن عملية الجرد أسفرت عما يلي :

- ✓ المخزون من تموينات المكتب مقيم ب 15000 دج ، لا زالت موجودة في نهاية سنة 2010، حيث أن المؤسسة تسجل عند قيد الشراء للمخزون حساب (607 مشتريات غ مخزنة من المواد و اللوازم مستهلكة).
- ✓ مخزون مواد أولية بقيمة 912000 دج ، تم شراؤه، لكن لم يصل بعد إلى المخازن.
- ✓ في نهاية الدورة اتضح للمحاسب أن جزء مخزون المواد و اللوازم يحتمل أن يتعرض للفساد ،و قدر بقيمة 60000 دج.

**2-2-1 : قيود التسوية المحاسبية.**

حيث تم تسجيل القيود التالية :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 2010/12/31 | | | |
| | 15000 | حـ/أعباء مقيدة مسبقا | | 486 | |
| 15000 | | حـ/مشتريات غ مخزنة من المواد و اللوازم | 607 | | |
| | 912000 | حـ/مخزون في الخارج | | 37 | |
| 912000 | | حـ/ مشتريات مواد أولية | 381 | | |
| | 60000 | حـ/المخصصات للإهتلاكات،و الخسائر في القيمة –الأصول الجارية- | | 685 | |
| 60000 | | حـ/خسارة في قيمة المخزون | 390 | | |

**2 : حسابات الغير والخصوم والتسيير.**

**1-2 : حسابات الغير.**

**1-1-2 : البنك.**

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بجرد نقدياتها في البنك بإجراء المقاربة البنكية من طرف المحاسب ، اعتمادا على الكشوف المستلمة من البنك و الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

وبعد المقارنة بين كشف المؤسسة والكشف المرسل من قبل البنك أظهر هذا الأخير فرقا بقيمة 117200دج والفرق ناتج عن:

- ✓ عمولة بنكية بمبلغ17200 دج،لم تعلم بها المؤسسة.
- ✓ شيك بمبلغ 100000دج حرر من أحد العملاء و لم يتم تحصيله بعد من قبل البنك .

**و فيما يلي : قيود التسوية المحاسبية.**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 2010/12/31 | | | |
| | 17200 | حـ/ الخدمات المصرفية و ما شابهه | | 627 | |
| 17200 | | حـ/ البنك | 512 | | |
| | 100000 | حـ/ قيم للتحصيل | | 511 | |
| 100000 | | حـ/ البنك | 512 | | |

**2-1-2 : الصندوق.**

ومن خلال قيام محاسب بعملية الجرد لصندوق في نهاية سنة 2010 اتضح له أن المبلغ الموجود في الصندوق مساوي للمبلغ المسجل محاسبيا حيث أن:

✓ رصيد الصندوق في دفاتر المحاسبة للمؤسسة تاريخ 2010/12/31 بمبلغ 306000 دج، و هو نفس الرصيد الموجود فعلا داخل صندوق المؤسسة.

**3-1-2 : الزبائن**.

إن العملاء التي تتعامل معهم المؤسسة وتمنحهم ثقة كبيرة مازالوا محافظين على وفائهم للمؤسسة، عدا أحد العملاء الذي يمر بفترة صعبة، و تقدر قيمة الحقوق عليه ب 31200 دج، و بعد التشاور مع المسير ، تم الاتفاق على تكوين مؤونة بنسبة 50 % من المبلغ المستحق.

**و فيما يلي : قيود التسوية المحاسبية.**

2010/12/31

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 685 | حـ/المخصصات للإهتلاكات،و الخسائر في القيمة - الأصول الجارية - | | 15600 | | |
| | حـ/ الخسائر في القيمة على حسابات الزبائن | 491 | | 15600 | |

**2-2 : الخصوم .**

✓ اعتمادا على الاتفاق المبرم مع أحد الموردين، فالمؤسسة تنتظر إسترجاعات على المشتريات من أحد الموردين، بعد وصول حجم التعامل معه إلى 6750000 دج ، و تقدر نسبة الاسترجاعات بـ 1%، أي بقيمة 67500 دج .

**وكانت قيود التسوية المحاسبية كما يلي :**

2010/12/31

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 409 | حـ/ حسومات ستكتسب | | 67500 | | |
| | حـ/ تخفيض، حسم، مرتجع مكتسب على المشتريات | 609 | | 67500 | |

**3-2 : حسابات التسيير.**

بالنسبة لحسابات التكاليف والإيرادات :

- تم تسديد مصاريف تأمين العتاد (أقساط سنوية) الخاصة بالثلاث سنوات لاحقة بمبلغ 156000 دج، و ذلك بتاريخ 30 سبتمبر 2010، ، و تم تسديد المبلغ كاملا عند هذا التاريخ.

- عدم استلام فاتورة الكراء ( في انتظار تحرير عقد جديد )، بمبلغ 26000 دج.

**و فيما يلي : قيود التسوية المحاسبية.**

2010/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | حـ/ أعباء مقيدة مسبقا | 156000 |
| 486 | 616 | حـ/ أقساط التأمينات | |
| 156000 | | | |
| | | حـ/ الإيجارات | 26000 |
| 613 | 408 | حـ/ موردون، فواتير فيد الاستلام | |
| 26000 | | | |

بعد القيام بجميع التسويات السابقة ، نتحصل على ميزان المراجعة التالي، حيث تحصلنا على الإيرادات و النفقات الخاصة بهذه السنة، و الذي يساعدنا على تحديد النتيجة الصحيحة للدورة الحالية، إضافة إلى إعداد الميزانية و باقي القوائم المالية :

**جدول رقم 13 : ميزان المراجعة بعد الجرد ( لا يتضمن النتيجة و الضريبة على الأرباح).** الوحدة :1 دج

| رقم الحساب | إسم الحســـاب | الأرصـــــدة | |
|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن |
| 101 | رأسمال مصدر | | 15000000 |
| 218 | الأصول الثابتة المادية الأخرى. | 8250000 | |
| 281 | إهتلاك التجهيزات المادية | | 1350000 |
| 31 | مواد أولية وتموينات. | 5946000 | |
| 37 | مخزون في الخارج | 912000 | |
| 39 | خسائر القيمة عن المخزونات والجارية | | 60000 |
| 401 | موردو المخزون. | | 240000 |
| 401 | موردو الخدمات. | | 1200000 |
| 411 | الزبائن. | 4623000 | |
| 431 | الهيئات الاجتماعية، الضمان الاجتماعي. | | 11654 |
| 444 | دولة، ضرائب على النتيجة | 600000 | |
| 486 | أعباء مقيدة مسبقا | 15000 | |
| 49 | خسائر أو تدهور قيم حسابات المتعاملين | | 15600 |
| 511 | قيم للتحصيل. | 100000 | |
| 512 | البنك | 954800 | |
| 530 | الصندوق | 306000 | |
| 600 | مشتريات مستهلكة | 24485000 | |
| 602 | تموينات أخرى | 210000 | |
| 615 | الصيانة، التصليحات و الرعاية | 2280000 | |
| 616 | أقساط التأمينات | 1200000 | |
| 631 | أجور المستخدمين | 4680000 | |
| 62 | الخدمات الخارجية الأخرى | 17200 | |
| 641 | الضرائب والرسوم | 3100000 | |
| 657 | المصاريف العملياتية | 120000 | |
| 661 | المصاريف المالية | 708000 | |
| 68 | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدهور القيم | 1425600 | |
| 70 | مبيعات | | 40305346 |
| 757 | إيرادات العملياتية الاستثنائية | | 1750000 |
| **المجاميع** | | 59932600 | 59932600 |

المصدر : إعداد الطالب.

يتضمن الجدول السابق (ميزان المراجعة بعد الجرد)، أرصدة حسابات المؤسسة بعد الجرد ، و هي الأرصدة التي يتم الاعتماد عليها لتحديد نتيجة الدورة و إعداد القوائم المالية، غير أن ميزان المراجعة المعد لا يتضمن أرصدة حساب النتيجة و الضريبة على النتيجة التي ستحدد فيما بعد.

**المبحث الثالث: إعداد القوائم المالية وغلق الحسابات.**

إنطلاقا من المعلومات المتحصل عليها سابقا، سنقوم بتحديد النتيجة محاسبيا وإعداد كل من جدول الدخل والميزانية الختامية.

**1: تحديد النتيجة محاسبيا.**

و لتحديد النتيجة محاسبيا، نقوم بتسجيل القيود التالية و المتعلقة بترصيد حسابات التسيير، و التسجيل المحاسبي الموالي يوضح ذلك :

| | | 2010/12/31 | | |
|---|---|---|---|---|
| 70 | | حـ/ مبيعات بضائع ومتوجات وخدمات | 40305346 | |
| 72 | | حـ/ الإنتاج المخزن | x | |
| 73 | | حـ/ إنتاج الأصول الثابتة | x | |
| 74 | | حـ/ إعانات الاستغلال | x | |
| | 12.. | حـ/ إنتاج الدورة | | 40305346 |
| 12.. | | حـ/ استهلاكات الدورة | 28192200 | |
| | 60 | حـ/ مشتريات مستهلكة | | 24695000 |
| | 61 | حـ/ خدمات خارجية | | 3480000 |
| | 62 | حـ/ خدمات خارجية أخرى | | 17200 |
| 12.. | | حـ/ إنتاج الدورة | 40305346 | |
| | 12.. | حـ/ استهلاكات الدورة | | 28192200 |
| | 12.. | حـ/ القيمة المضافة | | 12113146 |
| 12.. | | حـ/ القيمة المضافة | 12113146 | |
| | 63 | حـ/ مصاريف العاملين | | 4680000 |
| | 64 | حـ/ الضرائب والرسوم | | 3100000 |
| | 12.. | حـ/ الفائض الإجمالي للاستغلال | | 4333146 |

| | | 2010/12/31 | | |
|---|---|---|---|---|
| | 4333146 | حـ/ الفائض الإجمالي للاستغلال | | 12.. |
| | 1750000 | حـ/إيرادات العملياتية | | 75 |
| | x | حـ/ إسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات | | 78 |
| 120000 | | حـ/ المصاريف العملياتية | 65 | |
| 1425600 | | حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدهور القيم | 68 | |
| 4537546 | | حـ/ النتيجة العملياتية | 12.. | |
| | 708000 | حـ/ الإيرادات المالية | | 76 |
| x | | حـ/ المصاريف المالية | 66 | |
| 708000 | | حـ/ النتيجة المالية | 12.. | |
| | 4537546 | حـ/ النتيجة العملياتية | | 12.. |
| 708000 | | حـ/ النتيجة المالية | | 12.. |
| 3829546 | | حـ/ النتيجة العادية قبل الضرائب | 12.. | |
| | 3829546 | حـ/ النتيجة العادية قبل الضرائب | | 12.. |
| 765909 | | حـ/ الضرائب عن النتائج ( 20% ) | 695 | |
| 3063637 | | حـ/ النتيجة الصافية للنشاط العادي | 12.. | |
| | x | حـ/ العناصر غير العادية – إيرادات | | 77 |
| x | | حـ/ العناصر غير العادية – مصاريف | 67 | |
| x | | حـ/ نتيجة النشاط غير العادي | 12.. ------- 12.. | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 12.. | | حـ/ النتيجة الصافية للنشاط العادي | 3063637 | | |
| 12.. | | حـ/ نتيجة النشاط الغير عادي | x | | |
| 12.. | | حـ/ النتيجة الصافية للدورة | | 3063637 | |
| 12.. | | حـ/ النتيجة الصافية للدورة. | 3063637 | | |
| | 12.. | حـ/ نتيجة الدورة. | | 3063637 | |

**ملاحظة** : حـ/ 12 هو حساب رئيسي ضمن النظام المحاسبي المالي ، لكن يسمح للمؤسسات باستخدام هذا الحساب حسب الحاجة.

مثلا : يمكن استخدام **حـ/ 121** للدلالة على إنتاج الدورة، **حـ/ 122** للدلالة على استهلاكات الدورة ،...الخ.

**ترصيد حساب الضرائب عن النتائج ( حـ/ 695)، و إظهاره ضمن حسابات الميزانية( حـ /444).**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 695 | | حـ/ الضرائب عن النتائج | 765909 | | |
| | 444 | حـ/ الدولة- الضرائب على النتائج. | | 765909 | |

**2 : إعداد القوائم المالية.**

**2-1 : جدول حسابات النتائج ( قائمة الدخل ).**

بعد الحصول على أرصدة حسابات التسيير ، نقوم الآن بإعداد قائمة الدخل، للحصول على النتائج الجزئية :

**جدول رقم 14 : جدول حسابات النتائج لسنة 2010.**

الوحدة :1 دج

| البيان | ملاحظة | 2010 | 2009 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال<br>تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع<br>الإنتاج المثبت<br>إعانات الاستغلال | | 40305346 | |
| -1إنتاج السنة المالية | | 40305346 | |
| المشتريات المستهلكة<br>الخدمات الخارجية و الاهتلاكات الأخرى | | 24695000<br>3497200 | |
| -2استهلاك السنة المالية | | 28192200 | |
| -3القيمة المضافة للاستغلال (1-2) | | 12113146 | |
| أعباء المستخدمين<br>الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | 4680000<br>3100000 | |
| -4إجمالي فائض الاستغلال | | 4333146 | |
| المنتجات العملياتية الأخرى<br>الأعباء العملياتية الأخرى<br>المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة<br>استئنافات على خسائر القيمة والمؤونات | | 1750000<br>120000<br>1425600 | |
| -5النتيجة العملياتية | | 204400 | |
| المنتوجات المالية<br>الأعباء المالية | | 708000 | |
| -6النتيجة المالية | | 708000 | |
| -7النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) | | 912400 | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية<br>الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية<br>مجموع منتجات الأنشطة العادية<br>مجموع أعباء الأنشطة العادية | | 765909<br><br>42055346<br>38225800 | |
| -8النتيجة الصافية للأنشطة العادية | | 3063637 | |
| عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)<br>عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها<br>-9النتيجة غير عادية | | | |
| -10صافي نتيجة السنة المالية (9+8) | | 3063637 | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)<br>-11صافي نتيجة المجموع المدمج (1)<br>ومنها حصة ذوي الأقلية (1)<br>حصة المجمع (1) | | | |

المصدر : إعداد الطالب.

من خلال جدول حسابات النتائج نلاحظ أن كل النتائج للمؤسسة كانت موجبة ، عدا النتيجة المالية ، ذلك لوجود أعباء مالية قدرت ب 708000 دج و انعدام الإيرادات المالية، و جاءت النتائج الجزئية كما يلي :

- ✓ القيمة المضافة للاستغلال 12113146 دج.
- ✓ إجمالي فائض الاستغلال 4333146 دج .
- ✓ النتيجة العملياتية 204400 دج .
- ✓ النتيجة المالية 708000 دج .
- ✓ النتيجة العادية قبل الضرائب 912400 دج.
- ✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية 3063637 دج.

ومنه جاء :

- ✓ صافي نتيجة السنة المالية 3063637 دج.

**2-2 : الميزانية الختامية**.

اعتمادا على ميزان المراجع بعد الجرد، تم ترحيل أرصدة حسابات الميزانية إلى جدول الميزانية الختامية، حيث تحصلنا على الميزانية الختامية، وفق جدولي الأصول و الخصوم كما يلي :

**جدول رقم 15 : الميزانية الختامية (الأصول). بتاريخ 2010/12/31.**

الوحدة :1 دج

| الأصول | 2010 الإجمالي | 2010 الاهتلاك | 2010 الصافي | 2009 الصافي |
|---|---|---|---|---|
| الأصول المثبتة (غير الجارية)<br>فارق الشراء<br>التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية<br>أراض<br>مبان<br>تثبيتات عينية أخرى<br>تثبيتات ممنوح امتيازها<br>التثبيتات الجاري إنجازها<br>التثبيتات المالية<br>السندات الموضوعة موضع المعادلة<br>السندات الأخرى المثبتة<br>القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية | 8250000 | 1350000 | 6900000 | |
| مجموع الأصول غير الجارية | 8250000 | 1350000 | 6900000 | |
| الأصول الجارية<br>المخزونات والمنتجات قيد الصنع<br>الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة<br>الزبائن<br>المدينون الآخرون<br>الضرائب و ما شابهها<br>الأصول الأخرى الجارية<br>الموجودات وما يماثلها<br>الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى | 6858000<br><br>4623000<br><br>600000<br>15000<br>1360800 | 60000<br><br>15600 | 6798000<br><br>4607400<br><br>600000<br>15000<br>1360800 | |
| مجموع الأصول الجارية | 13456800 | 75600 | 13381200 | |
| **المجموع العام للأصول** | 21706800 | 1425600 | 20281200 | |

**المصدر : وثائق المؤسسة.**

- أول ما يلاحظ في الميزانية ( الجزء الخاص بالأصول) ، هو عدم اكتساب المؤسسة لتثبيتات معنوية، وذلك لعدم وجود أسس و مبادئ واضحة ، يمكن للمحاسبين الاعتماد عليها لتقدير الأصول المعنوية.

- أما فيما يخص الأراضي و المباني ، فحسب النظام المحاسبي المالي، فحتى الأصول المكتسبة بالإيجار لمدة أكثر من سنة تسجل ضمن حسابات الأصول الثابتة الخاصة بها، لكن و تطبيقا لتعليمات مصالح الضرائب لهذه السنة ، لم تسجل الأصول المستأجرة ضمن الأصول الثابتة، نظرا لخصوصية هذه السنة من الناحية المحاسبية.

- أما باقي عناصر الأصول فسجلت بصفة عادية، حيث بلغ مجموع قيمة الأصول الصافية 20281200دج

**جدول رقم 16 : الميزانية الختامية (الخصوم). بتاريخ 2010/12/31.**

الوحدة :1 دج

| الخصوم | 2010 | 2009 |
|---|---|---|
| رؤوس الأموال الخاصة<br>رأس المال الصادر<br>رأس المال غير المطلوب<br>العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)(1)<br>فارق إعادة التقييم<br>فارق المعادلة (1)<br>النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)<br>رؤوس الأموال الخاصة الأخرى/ترحيل من جديد<br>حصة الشركة المدمجة (1) | 15000000<br><br><br><br><br>3063637 | |
| حصة ذوي الأقلية (1) | | |
| **المجموع** | 18063637 | |
| الخصوم غير جارية.<br>القروض والديون المالية<br>الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)<br>الديون الأخرى غير الجارية<br>المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا | | |
| مجموع الخصوم غير الجارية | 00.00 | |
| الخصوم الجارية<br>الموردون والحسابات الملحقة<br>الضرائب<br>الديون الأخرى<br>خزينة سلبية | 1440000<br>765909<br>11654 | |
| مجموع الخصوم الجارية | 2217563 | |
| المجموع العام للخصوم | 20281200 | |

**المصدر : إعداد الطالب.**

تمثل الخصوم، الموارد التي تستخدمها المؤسسة في تمويل نشاطها، وهي التي تضمن استمرار نشاط المؤسسة. حيث نلاحظ ، عدم اعتماد المؤسسة على القروض البنكية ، و اعتمادها على أموالها الخاصة (رأس المال= 15000000)، بالإضافة إلى علاقتها الجيدة مع الموردون يسمح لها بالتعامل بالديون القصيرة الأجل مع الموردين، كل هذه العوامل سمحت للمؤسسة بتحقيق نتيجة موجب قدرت بـ 3063637 دج.

### 3-2 : جدول تدفقات الخزينة

بالاعتماد على العمليات التي سجلها المحاسب خلال الدورة، و المتعلقة بالخزينة و التدفقات التي حدثت على مستواها، نحصل على جدول تدفقات الخزينة كما يلي :

**جدول رقم 17 : جدول تدفقات الخزينة.**

الوحدة : دج

| | 2010 | 2009 |
|---|---|---|
| | | |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية | | |
| | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | 19 018 055,16 | 0,00 |
| المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين | -16 791 233,38 | 0,00 |
| الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة | -207 657,43 | 0,00 |
| الضرائب عن النتائج المدفوعة | 0,00 | 0,00 |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | 2 019 164,35 | 0,00 |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها) | 0,00 | 0,00 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)** | **2 019 164,35** | **0,00** |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار | 0,00 | 0,00 |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية | -1 859 450,00 | 0,00 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية | 0,00 | 0,00 |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية | -1 019 995,69 | 0,00 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات المالية | 868 038,49 | 0,00 |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | 0,00 | 0,00 |
| الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | 0,00 | 0,00 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)** | **-2 011 407,20** | **0,00** |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | 0,00 | 0,00 |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | 0,00 | 0,00 |
| الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | 0,00 | 0,00 |
| التحصيلات المتأتية من القروض | 0,00 | 0,00 |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | 0,00 | 0,00 |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** | **0,00** | **0,00** |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات | 0,00 | 0,00 |
| **تغير أموال الخزينة في الفترة ( أ + ب + ج )** | **7 757,15** | **0,00** |
| | | |
| أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية | 3 075 627,54 | 0,00 |
| أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية | 3 083 384,69 | 0,00 |
| **تغير أموال الخزينة خلال الفترة** | **7 757,15** | **0,00** |
| | | |
| **المقاربة مع النتيجة المحاسبية** | 1 789 177,26 | 0,00 |

**المصدر : وثائق المؤسسة.**

**4-2 : جدول تغيرات رأس المال.**

**جدول رقم 18 : جدول تغيرات رأس المال.**

الوحدة : دج

| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الاحتياطات و النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 31 ديسمبر 2008** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | | |
| الأرباح أو الخسائر غيرا لمدرجة في الحسابات في حساب النتائج | | | | | | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | |
| زيادة رأس المال | | | | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر 2009** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | | |
| الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج | | | | | | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | |
| زيادة رأس المال | | | | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر 2010** | | | | | | |

**المصدر : وثائق المؤسسة.**

نظرا لعدم إجراء أي تغيير في رأس مال المؤسسة، خلال الفترة2008/12/31...2010/12/31. فليس هناك معلومات يمكن إدراجها ضمن جدول التغيرات رأس المال .

**3 : غلق الحسابات.**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1 | | حـ/ حسابات رؤوس الأموال | 15000000 | |
| 5/4 | | حـ/ (حسابات الخصوم منها) | 2217563 | |
| 12 | | حـ/ نتيجة الدورة (ربح). | 3063637 | |
| | 2 | حـ/ الأصول الثابتة | | 6900000 |
| | 3 | حـ/ المخزونات و قيد الانجاز | | 6798000 |
| | 5/4 | حـ/ (حسابات الأصول منها) | | 6583200 |

**ملاحظة** : فيما يخص المعلومات الخاصة بسنة 2009 ، فقد تطلب انجازها إجراءات محاسبية خاصة ( الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ). و بما أن تاريخ إصدار القوائم قد تأجل لتاريخ 30 جوان 2010، فلم يتم الحصول عليها.

**خاتمة الفصل:**

بعد القيام بالتربص من خلال جمع المعلومات ودراستها مع محاسب مؤسسة زعبوب الحاج للأشغال لسنة 2010، لا حظنا أن أغلب الحسابات سواء حسابات التسيير أو الميزانية كانت خالية من الانحرافات ما عدا بعضها، مما يبين مدى انضباط العمال في أداء عملهم، وكذا الدور الهام الذي يقوم به المحاسب من تسجيل وتحليل للعمليات، و هذا ما يعني وجود تكوين لدى المحاسب و دراية كافية في ما يخص النظام المحاسبي المالي الجديد .

## المبحث الأول: جرد وتسوية حسابات الأصول

تمثل الأصول جزء هام من الكيان يهدف إلى الحفاظ عليها لاستمرار النشاط لتحقيق الإيراد المرجو، حيث تسمى أيضا الاستخدامات المتأتية من الموارد ( الخصوم)، و نظرا لهذه الأهمية البالغة للأصول، يلجأ الكيان في نهاية كل دورة إلى جرد و تسوية هذه الأصول. و فيما يلي نتطرق إلى جرد و تسوية عناصر الأصول.

### 1 / جرد و تسوية التثبيتات .

وفق النظام المحاسبي المالي الجديد يصطلح عليها بالتثبيتات ، و تنقسم إلى قسمين هما[1] :

✓ **التثبيت العيني :**

هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، و تقديم الخدمات، و الإيجار، و الاستعمال لأغـراض إداريـة، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله لأكثر من سنة مالية واحدة.

✓ **التثبيت المعنوي :**

هو أصل قابل لتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية، و المقصود منه مثلا العلامات التجارية، برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى.....الخ.

### 1-1 / جرد القيم الثابتة .

**1-1-1 /: جرد القيم الثابتة العينية .**

**1-1-1-1 / تعريف** : تدرج القيم الثابتة ضمن الأصول، إما بتكلفة الشراء ( ثمن الشراء مضاف إليه المصاريف المتعلقة بالشراء) في حالة شرائها، أما في حالة إنتاجه بواسطة المؤسسة لذاتها فتقيم بتكلفة الإنتاج الإجمالية ( الأعباء المباشرة و غير المباشرة).

إن اقتناء المؤسسة للقيم الثابتة يكون بنية الاستعمال و الاستغلال على المدى الطويل ( أكثر من سنة )، ينتج عن ذلك تدني قيمة هذه التثبيتات، مما يفرض على المؤسسة متابعة حالتها بشكل دوري. و لأجل ذلك يتم تسجيل المعلومات المتعلقة بكل تثبيت في بطاقة الاستثمار، و هي في العموم ما يلي[2] :

- تاريخ حيازة القيم الثابتة؛
- قيمة حيازته؛
- معدل اهتلاكه؛
- قسط الإهتلاك السنوي؛
- القيمة الباقية المحتملة.

وفي نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بعملية جرد مادي و ذلك بمقارنة ما هو مسجل بالدفاتر المحاسبية بالموجود الفعلي.

### 1-1-1-2 / المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيتات العينية[3].

✓ الاهتلاك : هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهتلاك من الأصول على مدار عمرها الاقتصادي.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص08.

[2] Gilles Meyer, Comptabilité approfondie - comptabilité des sociétés, hachette éducation, 2009, p25.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 7-9.

- ✓ القيمة الخاضعة للاهتلاك : هي تكلفة الأصول، أو القيمة البديلة للتكلفة المسجلة في القوائم المالية مطروحا منها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الاقتصادي.
- ✓ العمر الإنتاجي : هو إما:
  - الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة .
  - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.
- ✓ التكلفة : هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.
- ✓ القيمة المتبقية : هي المبلغ الذي يتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.
- ✓ القيمة العادلة : هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة وراغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.
- ✓ القيمة المدرجة : هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الإهتلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.
- ✓ القيمة القابلة للاسترداد : هي القيمة التي يتوقع الكيان استرجاعها من استخدام الأصول مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

### 2-1-1 / جرد القيم الثابتة المعنوية

### 1-2-1-1 / تعريف :

إن العناصر المعنوية المتمثلة في موجودات قابلة للتحديد و غير نقدية دون مادة ملموسة يحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات, ولتأجيرها للآخرين أو لأغراض إدارية. حيث نميز ثلاث فئات هي :

- ✓ التثبيتات المعنوية المولدة بشكل داخلي : حـ / 203 (مصاريف التطوير القابلة للتثبيت) ؛
- ✓ التثبيتات المعنوية الأخرى : حـ / 204 (برمجيات المعلوماتية) ، حـ /205 (براءات الاختراع ، العلامات ..) ، حـ /208 (تثبيتات معنوية أخرى) ؛
- ✓ فارق الاقتناء حـ /207.

### 2-2-1-1 / المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية [1].

- ✓ البحث: يهدف إلى الحصول على المعرفة و إدراك علمي أو تقني.
- ✓ التطوير: هو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتوجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.
- ✓ الإطفاء: هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للإطفاء لأصل معنوي على مدى عمره الاقتصادي.
- ✓ المبلغ القابل للإطفاء: وهو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر بديل للتكلفة بحذف القيمة المتبقية في آخر العمر الاقتصادي للأصل.
- ✓ العمر الاقتصادي: هو إما
  - الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الكيان للأصل .
  - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.
- ✓ القيمة المتبقية لأصل : هي صافي المبلغ الذي يتوقع الكيان الحصول عليه لأصل ما في نهاية العمر الاقتصادي بعد خصم التكاليف المتوقعة ما بعد الاستهلاك.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 8-10.

- ✓ القيمة العادلة لأصل :هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة و راغبة في عملية بين أطراف محايدة.
- ✓ خسارة الانخفاض في القيمة : هي مقدار انخفاض المبلغ القابل للاسترداد عن القيمة المسجلة للأصل
- ✓ المبلغ المسجل: و هو المبلغ المعترف به كقيمة الأصل في الميزانية بعد خصم أي إطفاء متراكم و خسائر الانخفاض المتراكم في القيمة لذلك الأصل.

**1-1-3 / القيم الثابتة في حالة امتياز.**

أحيانا قد يكون الأصل المستخدم غير مملوك للشركة المستخدمة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز موكل استخدامه من طرف هيئة أخرى كمانح لهذا الحق، وتسمى بمانح التوكيل أو مانح الامتياز.

وقد تكون القيم الثابتة محل امتياز كلها ممنوحة في إطار توكيل حسب المتطلبات أنواع الحسابات المستعملة في هذا النوع من المعاملات الاقتصادية الحديثة و نذكر ما يلي:

حـ/ 221 أراضي تحت التوكيل ؛
حـ/ 222 تنظيم وتهيئة أراضي تحت التوكيل؛
حـ/ 223 بناءات تحت التوكيل؛
حـ/ 225 تركيبات تقنية تحت التوكيل.

**1-1-3-1 / في حالة الحصول على هذا الحق مجانا:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | ../../.. | | | |
| 22 | | حـ/قيم ثابتة تحت التوكيل | x | | |
| | 229 | حـ/حق مانح التوكيل | | x | |

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

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 651 | | حـ/ إتاوات مترتبة على الامتياز | x | |
| | 512 | حـ/حساب جاري بنكي | | x |

**1-1-3-2 / في حالة الحصول على هذا الحق عن طريق الشراء :**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 22 | | حـ/ قيم ثابتة تحت التوكيل | x | |
| | 53 | حـ/ البنك | | x |
| | 512 | حـ/الصندوق | | x |

ويسجل في آخر كل سنة قسط الإهتلاك:

../../..

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | حـ/ مخصصات الإهتلاك | x | 682 |
| x | 282 | حـ/ إهتلاك قيم ثابتة تحت التوكيل | | |

**4-1-1 / القيم الثابتة المالية.**

وفق النظام المحاسبي المالي، نجد القيم الثابتة المالية ضمن الحسابات حـ / 26(**المساهمات والديون الملحقة بمساهمات)** و حـ/27(**الأصول الثابتة المالية)** ، و الحسابات الفرعية المتعلقة بها، و صنفت كتثبيتات رغم أنها ليست مادية و لا معنوية، يرجع ذلك لأن المؤسسة تحتفظ بها و تعود عليها بمنافع اقتصادية لأكثر من دورة مالية.

إن التثبيتات المالية لا تهتلك ، لكنها معرضة للخسائر في القيم ، نظرا لارتباطها بالظروف الخارجية ، خاصة الأسواق المالية غير ثابتة.

**2-1 / دراسة الاهتلاكات وتدني القيمة .**
**1-2-1 / الاهتلاكات .**

**1-1-2-1 / مفهومها:**
يعرف بأنه "طريقة لتجديد القيم الثابتة ،أي أن الهدف من حساب و تسجيل الإهتلاك هو ضمان تجديد القيم الثابتة عند نهاية عمرها الإنتاجي ،وذلك بحجز مبالغ سنوية من الأرباح أي تحميل كل دورة بالعبء العائد لها إلى أن تحصل على القيمة الأصلية للقيم الثابتة المعنية"[1].

و حسب النظام المحاسبي المالي : **"**هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط إهتلاك و مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة" [2] .

**2-1-2-1 / دورها:**

✓ **الدور الاقتصادي :** الاهتلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدرجي للاستثمار، فكل دورة استغلال لابد أن تأخذ بعين الاعتبار تدهور الاستثمار نتيجة الاستخدام لذلك لابد من توزيع تكلفة الاستثمار عبر الزمن، فالاستهلاك يحول الاستخدام المؤقت للاستثمار، إلى استخدام نهائي من خلال تحميل عبئ الاهتلاك للدورة.[3]

✓ **الدور القانوني** : يتمثل في إعادة التوازن إلى الميزانية حتى تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة. [4]

[1] Gilles Meyer, op-cit, p 20.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 81.

[3] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص54.

[4] عليان شريف وآخرون،مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة،الأردن،2000،ص23.

**1-2-1-3 / طرق الإهتلاك[1]** :
الطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي مايلي:

- طريقة الإهتلاك الخطي أو الثابت؛
- طريقة الإهتلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛
- طريقة الإهتلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة .

✓ **الإهتلاك الثابت [2]:** يوزع تدهور قيمة التثبيتات حسب هذه الطريقة على سنوات عمرها الإنتاجي بالتساوي أي قسط إهتلاك كل دورة ثابت.
قسط الإهتلاك الثابت = القيمة الأصلية /عدد السنوات.
وتحسب نسبة الإهتلاك السنوي بالعلاقة : 100/عدد سنوات العمر الإنتاجي للقيم الثابتة .

✓ **الإهتلاك المتناقص** [3]: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة , تطبق النسبة على القيمة الأصلية للقيم الثابتة بالنسبة للسنة الأولى ثم على القيمة الباقية بطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا.

تحدد النسبة المئوية السنوية في حالة الإهتلاك المتناقص كما يلي:
تحسب نسبة الإهتلاك الثابت ثم تضرب في معامل يحدده القانون الضريبي ,وذلك حسب العمر الإنتاجي للقيم الثابتة ,ويمكن أن يتغير المعامل من سنة إلى أخرى حسب رغبة المشرع . ويكون هذا المعامل كالتالي:

( 1.5) للقيم الثابتة التي مدة حياتها ما بين 3 إلى 4 سنوات.
( 2) للقيم الثابتة التي مدة حياتها ما بين 5 إلى 6 سنوات.
(2.5 ) للقيم الثابتة التي مدة حياتها أكثر من 6 سنوات.

✓ **الإهتلاك المتزايد[4]** : تستعمل المؤسسة هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الإهتلاك ,تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة ,ويتم الحصول على القسط السنوي للاهتلاك بضرب القيمة الأصلية للقيم الثابتة في كسر مقامه مجموع أرقام السنوات حسب العمر الإنتاجي و بسطه رقم السنوات المقابلة للاستعمال.

**قسط الإهتلاك المتزايد = قيمة القيم الثابتة ×رقم السنة /مجموع أرقام السنوات.**

✓ **طريقة وحدات الإنتاج[5] :**
تعرف هذه الطريقة بطريقة الكميات المنتجة حيث تختلف عن سابقتها بأن العمر الإنتاجي للأصل لا يقاس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 09.
[2] James A.cashin, et autres, technique comptable approfondie, Edition Mc Graw, France, 1982, p51.
[3] bid, p51. I
[4] I bid, p52.
[5] عبد العزيز علوان العزعزي،الجرد و التسويات الجردية ،الأردن،2002، ص25.

بوحدات زمنية و إنما بوحدات إنتاج مادية يتم اختيارها طبقا لنوع الأصل ، فالوحدة المستخدمة للآلات مثلا هي ساعات التشغيل.

**و عادة يتم استخراج قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة كما يلي :**

- تقسيم القيمة القابلة لاهتلاك الأصل على عدد الوحدات المتوقع إنتاجها بواسطة الأصل المراد اهتلاكه لحساب مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة.

$$\text{مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة} = \frac{\text{قيمة الأصل القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد الوحدات المتوقع إنتاجها}}$$

- يتم ضرب مخصص الاهتلاك لكل وحدة منتجة في عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية.
- قسط الاهتلاك = الاهتلاك لكل وحدة × عدد الوحدات المنتجة.

**4-1-2-1 / التسجيل المحاسبي للاهتلاك**:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 12/31 ن | | | |
| 68 | | حـ/المخصصات للإهتلاكات,والتموينات وخسائر القيمة | x | | |
| | 28 | حـ/ إهتلاك التثبيتات | | x | |

**2-2-1 / تدني قيمة التثبيتات** .

**1-2-2-1 / تعريف.**

إن تدني قيمة الأصل الثابت هي : أن القيمة الحالية تعد أقل من القيمة المحاسبية ، و تؤدي بالمؤسسة إما لتكوين مخصصات لتدني القيمة، أو لإصلاح أو تحديث الأصل المتدنية قيمته. [1]

**2-2-2-1 / التسجيل المحاسبي.**

بما أن كل عناصر الأصول معرضة لنقص القيمة ، نظرا لأسباب عديدة، و تسجل الخسارة في حساب (29)، في الجانب الدائن منه ، حيث يتضمن حـ/ 29 حسابات فرعية تتمثل في :

حـ/290 خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة المعنوية.
حـ/291 خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة المادية.
حـ/293 خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة الموضوعة في شكل امتياز.
حـ/294 خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة الجارية.
حـ/296 خسائر أو نقص قيم المساهمات والديون المرتبطة بمساهمات.
حـ/297 خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة المالية.

[1] Eric Dumalanéde, op-cit, p 172.

و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

- **قيد ، الخسائر في القيمة :**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | ن/12/31 | | | |
| 68 | | حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدهور القيم | x | | |
| | 29 | حـ/ خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة | | x | |

- **قيد ، نقص في قيمة الخسائر أو زوالها :**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 1+ن/12/31 | | | |
| 29 | | حـ/ خسائر أو نقص قيم الأصول الثابتة | x | | |
| | 78 | حـ/ إسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات | | x | |

### 3-2-1 / التنازل عن القيم الثابتة .

تتم هذه العملية استثناءا ،عندما تضطر المؤسسة للتخلي النهائي عن بعض القيم الثابتة بسبب ما، كالتقادم أو عدم الحاجة إليها كليا ،أو تغيير نمط الإنتاج لا سيما من حيث تصميم العمليات الإنتاجية ، أو حتى تغير طبيعة النشاط في حد ذاته[1].

ونؤكد على استثنائية هذه العملية لأن التنازل عن القيم الثابتة لا يشكل هدفا للمؤسسة ،بل ويخضع لإجراءات إدارية صارمة ،كالتنصيص عن العملية في محضر خاص والتفويض من الجهات الوصية.
ويمكن تمييز حالتين أساسيتين فيما يتعلق بالتنازل عن القيم الثابتة :

#### 1-3-2-1 / التنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية:

عند التنازل أو خروج القيم الثابتة المادية أو المعنوية ،الأرباح أو الخسائر الناتجة عن هذه العملية تحدد بالفرق بين قيمة سعر البيع المقدر والقيمة المحاسبية الصافية ,ويعالج محاسبيا في الأعباء (ح/65 ) أو الإيرادات (ح/75) على حسب الحالة.

[1] Christiane Raulet, et autres, comptabilité financière, Edition Dunod, douzième Edition, France, 2009 , p222.

✓ **في حالة الربح:** سعر البيع المقدر **أكبر** القيمة المحاسبية الصافية

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك | x | | |
| 28 | | حـ/ إهتلاك التثبيتات | x | | |
| | 20/21/22 | حـ/ التثبيتات غير المادية أو المادية أو في شكل امتياز | | | x |
| | 752 | حـ/ فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية | | | x |

✓ **في حالة الخسارة**: سعر البيع المقدر **أقل** القيمة المحاسبية الصافية

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 51/53 | | حـ/البنك أو الصندوق | x | | |
| 28 | | حـ/إهتلاك التثبيتات | | x | |
| 652 | | حـ/ نواقص القيم عن خروج أ مثبته غ ماليه | | | x |
| | 20/21/22 | حـ/التثبيتات غ المادية أو المادية أوفي شكل امتياز | | | x |

**2-3-2-1 / التنازل عن القيم الثابتة المالية .**

✓ **في حالة الربح:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 512 | | حـ/البنك | | x | |
| | 27/26 | حـ/المساهمات و الديون الدائنة الملحقة بمساهمات أو التثبيتات المالية الأخرى | | | x |
| | 767 | حـ/ الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية | | | x |

✓ **في حالة الخسارة:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 51/53 | | حـ/ البنك أو الصندوق | | x | |
| 667 | | حـ/الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية | | x | |
| | 26/27 | حـ/المساهمات و الديون الدائنة الملحقة بمساهمات أو التثبيتات المالية الأخرى | | | x |

**2 / جرد وتسوية المخزونات.**

حسب النظام المحاسبي المالي، تصنف المخزونات ضمن المجموعة الثالثة و تسمى "المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ".

**و تمثل المخزونات أصولا [1]:**

- ✓ يمتلكها الكيان وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- ✓ هي قيد الإنتاج؛
- ✓ هي مواد أولية أو لوازم لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- ✓ تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له .

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

**2-1 / جرد المخزونات .**

يتم جرد المخزون مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية وذالك عند إقفال الدورة المحاسبية وهو ملاحظة مباشرة للمخزونات ومراقبة جميع التحركات (دخول،خروج) والتأكد من الوجود الفعلي للمخزونات ومقارنتها بما هو مكتوب في بطاقة دخول وخروج المخزونات .

تسجل فوارق في المخزونات من خلال المقارنة بين المخزون المحاسبي والمخـــزون الفعلي فنـجد نوعين من الفوارق:

- فوارق إيجابية : يكون فيها المخزون الفعلي أكبر من المخزون المحاسبي أي هناك فائض.
- فوارق سلبية : والتي يكون فيها المخزون الفعلي أقل من المخزون المحاسبي أي هناك عجز.

وعادة ما تكون الفوارق ناتجة عن عدة أسباب منها :

- التسجيل عدة مرات أو عدم التسجيل لبعض العمليات المحاسبية.
- أخطاء في المبالغ أثناء التسجيل[2].

تعـالج هـذه الفـوارق وتحـدد أسـبابها والتـي تكـون عمومـا :عـدم وصـول سنـدات الوصـول أو الخـروج إلـى المصـلحة المحاسـبية حيـث تهـتم المؤسسـة بتفسـير ومتابعـة الفـوارق المهمـة نسـبيا طبقـا لمبـدأ الأهميـة النـسبية و بتـــالي تـحـــدد أســـباب الفـــوارق ويقـــوم المحاســـب بعمليـــات التســـوية.

**2-2 / طرق تقييم المخزونات .**

تقيم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء, مثل مصاريف النقل و التأمين.....الخ، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو بتكلفة الإنتاج وهذا حسب طبيعة المخزون.

وفي بعض الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة لتحقيق، يمكن أن تقيم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزون.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 13.

[2] Benoit pigé, audit et contrôle interne, troisième édition, édition EMS, France, 2009, p 58.

يجب أن تحدد تكلفة المخزون باستخدام إحدى الطريقتين[1] :

**2-2-1 / طريقة الوارد أولا الصادر أولا:** وتسمى في العرف المحاسبي طريقة (FiFo )
تفرض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أولا يباع أولا. و بتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.

**2-2-2 / طريقة المتوسط المرجح للتكلفة**.
يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة، وذالك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها، ويعتمد ذالك على ظروف كل مؤسسة.

**2-3 / تسوية المخزونات**
**2-3-1 / تسوية الفروقات الجردية** .

- ✓ **حالة عدم تسجيل دخول البضاعة أو المنتجات:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 30/31/32 | 38 | حـ/ البضاعة أو المواد الأولية أو التموينات الأخرى | x | |
| | | حـ/ المشتريات | | x |
| 33/35 | 72 | حـ/المنتجات المصنعة أو إنتاج السلع الجاري إنجازه | x | |
| | | حـ/ الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين | | x |

- ✓ **حالة عدم تسجيل خروج البضاعة أو المنتجات.**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 60 | 30/31/32 | حـ/ المشتريات المستهلكة | x | |
| | | حـ/البضاعة أو المواد الأولية أو التموينات الأخرى | | x |
| 603 | 35/33 | حـ/ تغيرات المخزونات | x | |
| | | حـ/ المنتجات المصنعة أو إنتاج السلع الجاري إنجازه | | x |

- ✓ **حالة التسجيل المزدوج للعملية:** تلغى ويسجل أحد القيدين بطريقة القيد العكسي أو بطريقة المتمم للصفر بالنسبة لبعض الفوارق غير المهمة.

[1] Med Zaatri, comptabilité générale et analyse financière selon SCF, édition Berti, 2009, p 101.

**- حالة وجود فائض:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 3 | | حـ/المخزون المعني | x | | |
| | 757 | حـ/إيرادات عملياتية- استثنائية. | | x | |

**- حالة العجز**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 657 | | حـ/مصاريف عملياتية- استثنائية | x | | |
| | 3 | حـ/المخزون المعني | | x | |

يجب تفسير الفروقات المهمة الظاهرة في المحاسبة حتى يتم التحقق منها و يتخذ المسيرون قرارا بشأن التعامل معها في محضر مفصل .

كذلك وبعد القيام بالجرد المادي للمخزونات في نهاية السنة نقارنها بسعر السوق وتشكل مؤونة بقيم تدهور المخزونات، كما تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بتقييم تكلفة المنتوجات قيد التنفيذ لأنها حالة تظهر في نهاية السنة.

### 2-3-2 / مؤونة تدهور قيم المخزونات . .

تتعرض أصول وخصوم المؤسسات الاقتصادية إلى التغير في قيمها المحاسبية ,وهذا التغير يؤثر في القيمة الحقيقية لها ,وهذه التغيرات ناجمة عن أسباب عدة منها تغير أسعار الأصول وفق القوى الخفية للسوق ,أو أن المؤسسة تحتاط لبعض متعامليها الاقتصاديين الذين تشك فيهم ,أو الخسائر محتملة الوقوع و لتفادي هذه الأسباب يحاول الكيان التقليل من الأخطار والخسائر وهذا بتكوين مؤونات لمواجهتها .

#### 2-3-2-1 / تعريف المؤونة:

هي مبالغ مالية تخصص لمواجهة الخسائر أو التكاليف أو النقصان في قيمة الأصول التي تسمح باستخراج القيم الحقيقية التي يجب إدراجها في الحسابات في نهاية الدورة من أجل أن تكون النتيجة المحصلة من طرف المؤسسة محددة قدر الإمكان [1].

#### 2-3-2-2 / الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة[2] :

نذكر بأن المؤونة تنشأ طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، كما نص القانون التجاري على إجبارية تكوين المؤونة، ومن أهم الشروط المرتبطة بتكوينها ما يلي:

- ✓ أن تكون الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛
- ✓ أن تحدد قيمة المؤونة بدقة؛
- ✓ أن يعاد النظر فيها نهاية كل سنة.

[1] James A.Cashin et autres, op-cit, p 115.

[2] بن عيشة باديس، بكارس بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة ،جامعة المدية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، 2009. دروس منشورة.

### 2-3-2-3 / الدور الاقتصادي والمالي للمؤونات [1]:

إن تكوين المؤونات يمكن من ضبط و تسوية الميزانية وذلك بإظهار قيمة كل من التدنيات والديون المحتملة . تقوم المؤونات بتقليص ربح الدورة التي هي على عاتقها ،حيث تحفظ ضمن أصول المبالغ النقدية المهيأة للخروج، وبفضل هذه المؤونات فإننا نجنب نتيجة الدورة الموالية التي تحقق خلالها أن تكون مثقلة بالخسائر والتكاليف.
لكن تكوين هذه المؤونات يعرض لسلبيات معينة بناءا على الشكوك التي تتعلق بالمبالغ أو بآجال استحقاق الخسائر والتكاليف المتوقعة :

- ✓ إن المؤونة غير الكافية تترك حصة بالغة من التكلفة أو الخسارة التي تثقل نتيجة الدورة الموالية.
- ✓ إن الفائض في المؤونة ينقص من نتيجة الدورة فيجعلها خاطئة.
- ✓ كذلك فإن الأموال الناتجة عن المؤونات تمكن من :
  - موازنة التدنيات المسجلة للأصول.
  - مواجهة التكلفة أو الخسارة المحتملة.

يعتمد هذا المخصص في حالة ما إذا ظهر نقص أو تدهور في قيم المخزون ، وهذا الأخير الذي يتم تقويمه بناءا على مقارنة القيم المحاسبية الصافية المستخرجة من الجرد الفعلي بالقيم الحقيقية المواكبة للحيازة على كل عنصر من عناصره على حدى، على هذا الأساس :

-البضاعة تقوم فعليا بتكلفة شرائها؛
-المنتوجات تقوم فعليا بتكلفة إنتاجها عند كل مستوى منها (355/335/331/351) ؛
-الفضلات والمهملات تقوم فعليا بتقدير جزافي يوافق قيمة بيعها مع خصم أعباء توزيعها.

حيث أن :
**المؤونة = (تكلفة الشراء / تكلفة النتاج / القيمة المقدرة للمهملات) – القيمة المستخرجة عند الجرد الفعلي[2].**

### 2-3-2-4 / المعالجة المحاسبية لمؤونة المخزونات.

**✓ في حالة تكوين أو زيادة مؤونة:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 685 | | حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدهور القيم - الأصول الجارية-. | x | | |
| | 39 | حـ/ خسائر القيمة عن المخزونات | | x | |

**✓ في حالة الاستعمال أو الإلغاء الجزئي أو الكلي للمؤونة:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 39 | | حـ/خسائر القيمة عن المخزونات | x | | |
| | 785 | حـ/ إسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات الأصول الجارية-. | | x | |

[1] نفس المرجع.

[2] Eric Dumanaléde, op-cit , p197.

**3-3-2 / تسوية حسابات المشتريات .**

✓ **حالة استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد واللوازم:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 37 | | حـ/المخزونات الخارجية | x | | |
| | 38x | حـ/ المشتريات المعنية | | x | |

✓ **حالة استلام البضاعة أو المواد واللوازم دون فاتورة:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 380 | | حـ/المشتريات المعنية | x | | |
| | 408 | حـ/موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها | | x | |

**4-3-2 / تسوية المبيعات .**

✓ **تسليم الفاتورة دون تسليم البضاعة**:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 60 | | حـ/المشتريات المستهلكة | x | | |
| | 30 | حـ/البضائع | | x | |

✓ **تسليم البضاعة دون تسليم الفاتورة:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 418 | | حـ/المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد. | x | | |
| | 70 | حـ/المبيعات | | x | |

**3 / جرد وتسوية باقي الأصول.**

في هذا المطلب سنتطرق لجرد و تسوية كل من حسابات الغير و الأصول المالية الجارية.

**1-3 / جرد حسابات الغير وتسويتها .**

**1-1-3 / جرد الزبائن[1]:**

جرد الزبائن يعني فحص أرصدة الحسابات الخاصة بهم و التأكد من إمكانية تحصيلها. ويقوم المحاسب بتقسيم ديون الزبائن إلى :

✓ ديون جيدة: وهي الديون التي يمكن تحصيلها من العملاء بانتظام وفي المواعيد المحددة؛

✓ ديون معدومة: وهي الديون التي لا يمكن تحصيلها من العملاء بسبب إفلاسهم أو وفاتهم وعدم ترك أموال للوفاء بدينهم، وتعتبر خسارة حقيقية؛

[1] Robert Maséo, op-cit, p 261.

✓ ديون مشكوك في تحصيلها: وهي الديون التي تقع بين النوعين السابقين حيث أن العملاء لا ينتظمون في سداد ما عليهم، وتحسب على أساس نسبة من رصيد المدينون.

**3-1-2 / تسويتها.**
**تكون التسوية كما يلي :**

✓ **الزبائن العاديين :**
- في حالة استمرار ثقة الكيان في قدرتهم على التسديد فانه لا يكون هناك أي تسجيل للمؤونة؛
- أما عند تقدير الكيان لوجود عجز لدى الزبائن في التسديد ، فانه يتم تقدير القيمة المشكوك في تحصيلها (حـ/ 416 ) ، و تقيد كديون مشكوك في تحصيلها، ثم تشكل المؤونة ؛
- في حالة استحالة تحصيل الديون ، فيتم تسجيل قيمتها كخسارة ( حـ /654 ).

✓ **الزبائن المشكوك فيهم : و هم الزبائن اللذين شكلت لهم مؤونة من قبل ، على كل الديون أو جزء منها و تعالج كما يلي :**
- حالة تحصيل الديون من الزبون، فيقوم المحاسب بإلغاء الزبائن المشكوك فيهم و إلغاء المؤونة المكونة؛
- حالة زيادة في العجز على التسديد لدى الزبون، فيقوم المحاسب بتعديل قيمة المؤونة؛
- في حالة استحالة تحصيل الديون ، فيتم تسجيل قيمتها كخسارة ( حـ /654 )، مع إلغاء المؤونة المكونة.

**3-1-3 / مؤونة تدني قيم الزبائن**.

تواجه المؤسسة أثناء نشاطها ضرورات توسيع حجم النشاط والزيادة في المبيعات، وهو ما يعني في أغلب الأحيان الاعتماد على السياسة التجارية المتمثلة في البيع على الحساب مما ينجم عنها مخاطر عدم التحصيل، لمواجهة هذه المخاطر تشكل مؤونات لتغطية الحقوق المشكوك في تحصيلها وهذا بالاعتماد على العناصر التالية[1] :

- الخبرة السابقة للمؤسسة؛
- الظروف الاقتصادية السائدة (كساد أو انتعاش)؛
- الحكم الشخصي على الزبون.

و بهذا تكون المؤسسة أمام حالتين تتمثل في:
- حصول المؤسسة على جزء من ديونها.
- أو أنها لا تحصل على أي شيء من ديونها وبالتالي فهي ديون معدومة.

✓ **الحالة الأولى :** عند تكوين مؤونة لجزء من الديون المشكوك في تحصيلها. وفق القيد التالي:

- تسجيل قيمة الحقوق المشكوك في تحصيلها.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 416 | | حـ/عملاء مشكوك فيهم. | x | | |
| | 411 | حـ/عملاء | | x | |

[1] عبد العزيز علوان العزعزي، مرجع سابق، ص 38.

- تكوين المؤونة (أو زيادة في المؤونة).

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 68 | | حـ/مخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة | x | | |
| | 491 | حـ/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن | | x | |

وعند استرجاع الديون يتوجب على المؤسسة إلغاء المؤونة أو تخفيضها عند تحصيل جزء من هذه الديون وذالك وفق القيد التالي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 491 | | حـ/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن | x | | |
| | 785 | حـ/إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات | | x | |

- ✓ **الحالة الثانية**: في هذه الحالة عندما تتأكد المؤسسة من عدم تحصيلها للديون (المعدومة ) يتم التسجيل كالتالي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 654 | | حـ/خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل | x | | |
| | 411 | حـ/الزبائن | | x | |

- وعند تحصيل جزء من هذه الديون المعدومة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 51/53 | | حـ/الصندوق / البنك | x | | |
| 654 | | حـ/خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل | x | | |
| | 411 | الزبائن | | x | |

### 2-3 / جرد الحسابات المالية وتسويتها ( المجموعة 5).

الحسابات المالية هي كل ما هو حساب مالي في شكله المادي أي ليس شخصا طبيعيا ولا هيئة يتعامل معها وإنما بوصفه مكان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال ، والأموال في حد ذاتها وسيلة للتعامل سواء كانت في الصندوق أو لدى هيئة مالية، لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها.

#### 1-2-3 / جرد قيم التوظيف المنقولة و تسويتها (سندات التوظيف).

ويقصد بها جميع الاستثمارات المالية قصيرة الأجل أي لها صفة القابلية للتداول من جهة وأنها ذات رصيد مدين في الغالب تجعل منها أصول متداولة إلا إذا ظهرت برصيد دائن فهي خصوم متداولة.

ويتم جرد قيم التوظيف المنقولة بتداول السندات داخل السوق المالية فتحصل على قيمتها السوقية التي نقارنها نهاية السنة بالقيمة الاسمية (المحاسبية).

**تسويتها:**

✓ **في حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة حالا** ،والمقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الإقفال . والفرق بين هذه القيمة والقيمة المحاسبية للسندات يسجل كما يلي:

- حالة القيمة السوقية أكبر من القيمة المحاسبية ( هذا القيد لا يسجل ، وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر).

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 50/52 | 765 | حـ/قيم التوظيف المنقولة/ الصكوك المالية المشتقة x<br>حـ/فارق التقييم عن الأصول المالية- فوائض القيمة- | | x | |

- حالة القيمة السوقية أقل من القيمة المحاسبية

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 665 | 50/52 | حـ/فارق التقييم عن الأصول المالية- نواقص القيمة-<br>حـ/قيم التوظيف المنقولة/ الصكوك المالية المشتقة | x | x | |

✓ **في حالة التنازل عن سندات التوظيف،** فإن رصيد حساب 50× يجعل دائنا ويجعل سعر التنازل مدينا، مقابل جعل الأعباء المالية حساب 667 مدينا في حالة الخسارة، ويجعل حساب 767 إيرادات مالية دائنا في حالة الربح .

### 3-2-2 / جرد البنك .

يرسل البنك لعملائه و بشكل دوري أو عند الطلب، كشف حساب يظهر فيه جميع عمليات العميل مع البنك من إيداعات و سحوبات بمختلف صورها . حيث يتم على مستوى إدارة الكيان ( عميل البنك) مراجعة الحساب و إخطار البنك في حالة حدوث أي خلاف بين ما هو موضح بكشف حساب البنك و ما هو مسجل بحساب البنك في دفتر الأستاذ لدى الكيان.

غالبا ما يكون هناك اختلافات بين كشف الحساب و رصيد حساب البنك عند الكيان، و ذلك نتيجة[1] :

- قيام البنك بتسجيل عمليات ظهرت بكشف الحساب و لم تظهر بدفاتر الكيان لعدم إخطار المنشأة بها ( مثل : احتساب فوائد، مصاريف خدمات مقدمة من البنك.....).
- وجود عمليات سجلت بدفاتر المنشأة و لم تظهر بكشف الحساب.

### 3-2-3 / جرد الصندوق .

نظرا لأهمية النقدية في المنشأة تهتم الإدارة باتخاذ بعض الإجراءات للتأكد من صحة المدفوعات و المقبوضات النقدية، وعدم الاستخدام السيئ للنقود، و وضعت ضوابط من ضمنها تحديد المسؤولين عن الخزينة والقيام بجرد الخزينة لمطابقة الرصيد الفعلي للأموال النقدية مع الرصيد الدفتري للأموال، ويتم ذلك مرة

[1] نفس المرجع، ص 70.

واحدة على الأقل في السنة، ويقوم بالجرد أحد المسؤولين بحضور أمين الخزينة, أوقد يقوم به مدقق حسابات خارجي.

ونتيجة للمقارنة بين الرصيدين ( الفعلي والدفتري ) يتضح ما يلي[1] :

- يتطابق الرصيد الفعلي مع الدفتري، فلا تظهر لنا مشكلة جرديه ( لا عجز ولا زيادة ) ؛
- إذا كان الرصيد الفعلي أقل من الرصيد الدفتري يطلق على هذا الفرق (عجز الصندوق) ؛
- إذا كان الرصيد الفعلي أكبر من الرصيد الدفتري يطلق على هذا الفرق ( زيادة الصندوق ).

**تسويته:**

✓ إذا كان هناك فائض في الصندوق :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 53 | | حـ/الصندوق | x | | |
| | 757 | حـ/إيرادات عملياتية، استثنائية | | x | |

✓ أما في حالة العجز :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 657 | | حـ/إيرادات عملياتية، استثنائية | x | | |
| | 53 | حـ/الصندوق | | x | |

**3-2-3 / خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية (حـ/591).**

ويسجل ضمن هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية المتمثلة في قيم التوظيف المنقولة أو البنك وما شابهه أو الصندوق وإذا حدث أن تمت خسارة في القيمة لأحد الحسابات السابقة الذكر يسجل القيد المحاسبي كالتالي:

**✓ في حالة تكوين أو الزيادة في المؤونة :**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 686 | | حـ/مخصصات الإهتلاك،المؤونات وخسائر القيم في -الأصول الجارية- | x | | |
| | 591 | حـ/خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية | | x | |

[1] نفس المرجع، ص 78.

✓ **في حالة وقوع الخسارة وتأكدها:**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 591 | | حـ/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية | x | | |
| | 5 | حـ/ أحد الحسابات المالية الجارية | | x | |

✓ **أما في حالة عدم وقوع الخسارة كليا أو جزئيا وتحصل المبالغ تلغى المؤونة بالمبلغ المحصل كما يلي :**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 591 | | حـ/خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية | x | | |
| | 785 | حـ/ إسترجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات | | x | |

✓ **في حالة تكون فيها الخسارة أكثر من المؤونة فيسجل الفارق على النحو التالي**:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 685 | | حـ/ مخصصات الإهتلاك و المؤونات | x | | |
| | | و خسائر القيم في الأصول الجارية | | | |
| | 591 | حـ/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية | | x | |

## المبحث الثاني : جرد وتسوية حسابات الخصوم.

تختلف مصادر تمويل الكيان لنشاطه، فقد يتم التمويل من أموال الملكية أو عن طريق الديون و المستحقات الطويلة و القصيرة الأجل ، و هذه العناصر تمثل الخصوم ، أي أن الدور الأساسي للخصوم هو تمويل عمليات الكيان ، إذا فهي تمثل عصب الحياة بالنسبة للكيان ، لذلك فيتم عند نهاية كل دورة، جرد و تسوية هذه الحسابات .

### 1 / جرد الخصوم.

و سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من حسابات رأس المال و حسابات الدائنون.

#### 1-1 / حسابات رأس المال.

ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة وهذا ما يتعلق بحقوق المساهمين أما ما يتعلق بالالتزامات فهي كل الديون التي على عاتق المؤسسة ،وتستثمر في زيادة القدرة الكسبية للشركة ويمكن اعتبارها بلغة التسيير المالي الذي بني على أساسه هذا النظام المحاسبي بالرأس المال الأجنبي . وينقسم حساب رأس المال إلى حسابات فرعية

يستخدم كل منها في الحالة الملائمة ويختلف استخدام حسابات رأس المال وفق الشكل القانوني للمؤسسة (مؤسسة فردية أو شركة ).

حـ/ 10 - رأس المال؛

حـ/ 101- رأس المال المدفوع؛
حـ/ 103 -العلاوات المرتبطة برأس المال؛
حـ/ 104 -فرق التقييم ؛
حـ/ 105 -فرق إعادة التقييم ؛
حـ/ 106 -الاحتياطات؛
حـ/ 107 -فرق المعادلة ؛
حـ/ 108 -حساب المستغل؛
حـ/ 109 رأس المال المكتتب غير المدفوع .

**2-1 / جرد الموردون ( الدائنون)** .

عند القيام بعملية الجرد في نهاية الدورة المالية لا بد من التحقق من صحة أرصدة الدائنون و ذلك عن طريق[1] :

- ✓ مطابقة أرصدة مجموعة الدائنون لكل مورد في دفتر أستاذ مساعد مع رصيد حساب إجمالي الدائنين في دفتر الأستاذ العام. و في حالة وجود اختلاف فيجب البحث عن الخطأ و تصحيحه؛
- ✓ طلب الكيان كشوف حسابات خاصة بها من مورديها لمطابقة رصيد المورد في دفاتر الكيان مع رصيد الكيان الوارد في الكشف المرسل من المورد.

و في حالة وجود اختلاف فيجب البحث عن الخطأ و تصحيحه.

**الموردون والحسابات الملحقة :**

يرد تحت الحساب 40 الموردون والحسابات المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات , وحسب الحاجة تفتح حسابات فرعية للحساب 40 مثل:

401 -موردو المخزونات و الخدمات؛
403 -موردو السندات الواجب دفعها ؛
404 -موردو التثبيتات ؛
405 -موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها؛
408 -موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها؛
409 -موردون مدينون : التسبيقات و المدفوعات على الحساب الواجب الحصول عليها و الحسابات الدائنة الأخرى.

[1] نفس المرجع، ص 112.

**2 / تسوية الخصوم .**

**2-1 / مؤونة الخصوم الجارية.**

عند إقفال حسابات الفترة فان الخصوم التي يكون مبلغها غامضا و التي قد يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا المقبلة، تكون موضوع تسجيل محاسبي وفق ما يلي :

✓ تكوين المؤونة :

| | | 12/31/ن | | |
|---|---|---|---|---|
| 683 | | حـ/مخصصات المؤونة - خصوم جارية | x | |
| | 481 | حـ/ مؤونات – خصوم جارية | | x |

✓ عندما تكون المؤونة مساوية للمصاريف المستحقة :

| | | 12/31/ن+1 | | |
|---|---|---|---|---|
| 481 | | حـ/مؤونات – خصوم جارية | x | |
| | 4.. أو | حـ/حسابات الغير | | x |
| | 5.. | حـ/ حسابات مالية | | x |

✓ عندما تكون المؤونة أكبر من مصاريف المستحقة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 481 | | حـ/ مؤونات – خصوم جارية | x | |
| | 4.. | حـ/ حسابات الغير | | x |
| | 5.. | حـ/ حسابات مالية | | x |
| | 783 | حـ/إسترجاعات على المؤونات – الخصوم الجارية- | | x |

✓ عندما تكون المؤونة أقل من مصاريف المستحقة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 481 | | حـ/ مؤونات – خصوم جارية | x | |
| 6.. | | حـ/حسب طبيعة المصاريف (المبلغ الذي لم تخصص له مؤونة) | | x |
| | 4.. | حـ/ حسابات الغير | | x |
| | 5.. | حـ/ حسابات مالية | | x |

✓ عدم تحقق المصاريف محل المؤونة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 481 | | حـ/ مؤونات – خصوم جارية | x | |
| | 783 | حـ/ إسترجاعات على المؤونات – الخصوم الجارية- | | x |

**2-2 / مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية.**
تقيد كل على حدى في الجانب الدائن لحساب 15[1]:

✓ الأرصدة المعدة للأعباء؛
✓ الأرصدة المعدة للمعاشات و الالتزامات المماثلة (التزامات تقاعد).

عند تكوين رصيد للأعباء , يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.
وعند حصول العبء يعمد إلى تصفية الرصيد المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء, ويكون الفائض المحتمل من مبلغ الرصيد موضوع إلغاء باعتماد حساب 78.

## المبحث الثالث: تسوية حسابات الأعباء و الإيرادات.

إن الغرض من إجراء تسوية حسابات الإيرادات والأعباء هو إظهار الحسابات النهائية للإيرادات المحققة خلال الدورة المحاسبية سواء قبضت هذه الإيرادات أو لم تقبض وكذالك إظهار الأعباء الفعلية التي يجب تحميلها للحسابات النهائية الخاصة بتلك الدورة سواء دفعت أو لم تدفع .وإجراء عمليات التسوية تضعنا أمام أربعة حالات:

- نفقات تعود للدورة ولكنها لم تسجل فيجب تسجيلها وبالتالي زيادة التكاليف؛
- نفقات سجلت لكنها لا تعود على للدورة فيجب حذفها وبالتالي نقص التكاليف؛
-إيرادات تعود للدورة ولكنها لم تسجل فيجب تسجيلها وبالتالي زيادة الإيرادات؛
- إيرادات سجلت ولكنها لا تعود للدورة فيجب حذفها وبالتالي نقص الإيرادات.

**1 / تسوية حسابات الأعباء.**

إن الرصيد الظاهر للمصروفات بميزان المراجعة يمثل المصروفات التي دفعت فعلا خلال السنة المالية، و لكن تطبيقا لمبدأ الاستحقاق فهناك فارق بين المصاريف المستحقة لهذه الفترة و المدفوعة فعلا.

و تتمثل إجراءات التسويات الجردية للمصروفات فيما يلي[2] :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص54.
[2] عبد العزيز علوان العزعزي، مرجع سابق، ص 99.

- تحديد المصروفات المدفوعة من خلال الرصيد بميزان المراجعة؛
- تحديد المصروفات التي تخص الفترة، من خلال المعلومات الجردية؛
- استخراج المقدم و المستحق بعد مقارنة ما تم دفعه فعلا مع ما كان واجبا دفعه؛
- إجراء القيود اللازمة للتسويات مع ترحيل ما يلزم إلى الحسابات الخاصة بها.

و ذلك وفق الحالات التالية :

**1-1 / حالة زيادة التكاليف** : يتم تسجيل نفقات الدورة التي لم تسجل ،بتاريخ N 12/31/يتم تسجيلها كما يلي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 61 | | حـ/ الخدمات الخارجية | x | | |
| | 401 | حـ/موردو المخزونات و الخدمات | | x | |

**2-1 / حالة نقص التكاليف**: في هذه الحالة يتم حذف نفقات تم تسجيلها خلال الدورة ولكنها لا تعود لهذه الدورة حسب القيد التالي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 486 | | حـ/ لأعباء المعاينة سلفا | x | | |
| | 6.. | حـ/ العبء المعني | | x | |

ويتم ترصيد الحساب 486 في بداية الدورة المقبلة.

**2 / تسوية حسابات الإيرادات.**

**1-2 / حالة نقص الإيرادات**: يتم حذف إيرادات دورات مقبلة تم تسجيلها في الدورة الحالية فتتم التسوية كالتالي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 7 | | حـ/ الإيراد المعني | x | | |
| | 487 | حـ/ الحواصل المعاينة سلفا | | x | |

ويتم ترصيد الحسابين 487 و419 في بداية السنة الموالية.

**2-2 / حالة زيادة الإيرادات** : في هذه الحالة تتم تسوية الإيرادات التي تعود للفترة الحالية ولكنها لم تقبض بعد، فتسجل وفق القيد التالي:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 409 | | حـ/الموردون المدينون | x | | |
| | 75 | حـ/المنتجات العملياتية الأخرى | | x | |

وعند قبض الإيرادات يرصد حـ/409

## المبحث الرابع: تصحيح الأخطاء و إعداد القوائم المالية.

إن تسجيل العمليات في اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ خلال السنة المالية، قد يترتب عليه ارتكاب الأخطاء نتيجة التسجيل الخاطئ في اليومية أو خلال الترحيل إلى دفتر الأستاذ والتي يجب التحري عنها واكتشاف مواقعها لأجل تصحيحها، و بعد الانتهاء من عمليات التسوية التي تخص كل حسابات الميزانية بالإضافة إلى تسوية حسابات التسيير يشرع الكيان في تحديد نتيجة الفترة و ذلك بعد إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ثم إعداد جدول حسابات النتائج و بعدها الميزانية و باقي القوائم المالية و الملاحق اللازمة.

### 1 / دراسة الأخطاء وتصحيحها ،وميزان المراجعة بعد الجرد.

### 1-1 / دراسة الأخطاء وتصحيحها .

نظرا لكثرة الأعمال المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة والتي عادة ما تكون معقدة ومتداخلة، فإن ذالك يفتح المجال لحدوث بعض الأخطاء المحاسبية بالإضافة إلى بعض الأسباب الأخرى، و يرجع وقوعها عموما إلى عدة أسباب أهمها[1] :

- ✓ الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الواجب إتباعها في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة؛
- ✓ السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم؛
- ✓ هناك الخطأ العمدي ويرتكبه الشخص عن سابق إصرار وتصميم في اختلاس بعض موجودات المشروع أو محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق أو التهرب من الضرائب أو محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية لخدمة أغراض معينة.

**1-1-1 / طرق اكتشاف الأخطاء** : يتم اكتشاف الأخطاء بعدة طرق من أهمها [2]:

- ✓ إستخدام ميزان المراجعة ؛
- ✓ إستخدام مذكرات المقارنة بين الحسابات ؛
- ✓ الجرد المادي والمحاسبي ؛
- ✓ المراجع ( مراقب الحسابات،موظفي المؤسس).

[1] عليان شريف ،مرجع سابق ، ص 363.

[2] Benoit pigé, op-cit, p 78.

**1-1-2 / تصحيح الأخطاء:**
عند اكتشاف الخطأ في الدفاتر المحاسبية فإنه لا يجوز تصحيحه بالشطب أو الحشو ، نظرا إلى أن القانون عموما والقانون التجاري خصوصا يمنع ذلك ، وعليه فإن تصحيح الأخطاء شأنه شأن التسويات يجب أن تتم بقيد محاسبي ، وهناك عدة طرق لتصحيح الأخطاء[1]:

- ✓ طريقة القيد العكسي : حسب هذه الطريقة يتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي ، ثم إثبات القيد الصحيح غير أن هذه الطريقة رغم بساطتها وكذلك صحتها إلا أنها تؤدي إلى رفع مجاميع الحسابات في ميزان المراجعة وبالتالي فهي لا تعبر عن حجم العمليات التي قامت بها المؤسسة ؛
- ✓ طريقة المتمم إلى الصفر: وهي الطريقة الأصح أو الأفضل استعمالا لتصحيح الأخطاء ، ويتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا.

**2-1 / ميزان المراجعة بعد الجرد.**
**1-2-1 : تعريف.**

بعد الانتهاء من تسجيل مختلف التسويات نستطيع وضع ميزان المراجعة العام والذي يعرف بأنه " كشف يتضمن الأرصدة المدينة و الدائنة أو المجاميع المدينة و الدائنة للحسابات الظاهرة بالدفاتر و يعتبر أداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة التسجيل بالدفاتر المحاسبية"[2]، حيث يسهل هذا الميزان بصفة كبيرة تنظيم الحسابات من أجل إقفال السنة المالية وتتم عملية إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بالمجاميع والأرصدة بعد ترحيل قيود الجرد المحاسبي إلى حساباتها الخاصة في دفتر الأستاذ والقيام بتجميع مبالغ كل حساب من طرفيه المدين والدائن ثم ترصديهما ، وبعدها تنقل الحسابات إلى ميزان المراجعة بعد الجرد هو نفسه ميزان المراجعة قبل الجرد مضافا إليه عمليات التسوية.

**2-2-1 / أهمية إعداد ميزان المراجعة.**

- ✓ التأكد من صحة التسجيل باليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ، مع التنويه إلى أن هناك بعض الأخطاء التي لا يظهرها ميزان المراجعة؛
- ✓ التأكد من صحة عملية الترصيد وذالك عند إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة ؛
- ✓ يشكل ميزان المراجعة خطوة تمهيدية لإعداد الميزانية الختامية .

**3-2-1 / شكل ميزان المراجعة.**

هناك العديد من الأشكال لميزان المراجعة، كل حسب حاجات الكيان من المعلومات و كيفية عرضها لكن، الشكل السائد و الأكثر استعمالا هو التالي :

[1] I bid, p 81.

[2] وليد ناجي الحيالي ، مرجع سابق، ص250.

**جدول رقم 03 :ميزان المراجعة**

| رقم الحساب | إسم الحســـاب | المبالـــــــغ | | الأرصـــــــدة | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | مدين | دائن |
| | | | | | |
| المجاميع | | | | | |

**المصدر : هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، مرجع سابق، ص 6.**

حيث يتم إعداده عادة في نهاية السنة المالية، و ذلك يكون قبل و بعد إجراء عمليات الجرد والتسوية. ولكن هذا لا يمنع من قيام بعض المنشآت بعمل ميزان المراجعة في فترات دورية متقاربة أثناء السنة المالية لتحقيق ما يهدف إليه من أغراض، فقد يتم استخراجه شهريا أو أسبوعيا أو ما شابه ذلك، وفي هذه الحالات تتم معالجة الأخطاء التي قد تكتشف بسرعة بدلا من انتظار نهاية العام، وهناك من المؤسسات ما تقتضي طبيعة عملها استخراج ميزان المراجعة يوميا كالأجهزة المصرفية والمالية ويساعدها ذلك في استعمال الأنظمة المعلوماتية الحديثة والتي يمكنها من استخراج رصيد كل حساب اثر عملية مالية.

**2 / إعداد القوائم المالية.**

كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية ، تشمل على :

- ✓ الميزانية؛
- ✓ حسابات النتائج؛
- ✓ جدول سيولة الخزينة ؛
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة.

**2-1 / جدول حسابات النتائج**

**2-1-1 / تحديد نتيجة الدورة (حـ/ 12).**

تمثل قائمة الدخل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية ، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قام بها الكيان خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة).

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة). ( ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية).

لكن قبل أن يقوم المحاسب بإعداد جدول حسابات النتائج ، يعمل على ترصيد حسابات التسيير ( الصنف 6 و الصنف 7)، و ذلك باستخدام حـ/ 12 ، حيث يظهر هذا الترصيد في التسجيل الموالي (في الصفحة الموالية):

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | 70 | حـ/ مبيعات بضائع ومتوجات وخدمات | | x |
| | 72 | حـ/ الإنتاج المخزن | | x |
| | 73 | حـ/إنتاج الأصول الثابتة | | x |
| | 74 | حـ/إعانات الاستغلال | | x |
| **12..** | | **حـ/ إنتاج الدورة** | **x** | |
| | | | | |
| **12..** | | **حـ/استهلاكات الدورة** | **x** | |
| | 60 | حـ/مشتريات مستهلكة | | x |
| | 61 | حـ/خدمات خارجية | | x |
| | 62 | حـ/خدمات خارجية أخرى | | x |
| | | | | |
| **12..** | | **حـ/إنتاج الدورة** | **x** | |
| | **12..** | **حـ/استهلاكات الدورة** | | **x** |
| **12..** | | **حـ/القيمة المضافة** | **x** | |
| | | | | |
| **12..** | | **حـ/القيمة المضافة** | **x** | |
| | 63 | حـ/ مصاريف العاملين | | x |
| | 64 | حـ/الضرائب والرسوم | | x |
| | **12..** | **حـ/الفائض الإجمالي للاستغلال** | | **x** |
| | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **12 ..** | | **حـ/ الفائض الإجمالي للاستغلال** | **x** | |
| 75 | | حـ/إيرادات العملياتية | | x |
| 78 | | حـ/ إسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات | x | |
| | 65 | حـ/المصاريف العملياتية | | x |
| | 68 | حـ/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدهور القيم | | x |
| | **12..** | **حـ/النتيجة العملياتية** | | **x** |
| 76 | | حـ/الإيرادات المالية | x | |
| | 66 | حـ/المصاريف المالية | | x |
| | **12..** | **حـ/النتيجة المالية** | | **x** |
| **12..** | | **حـ/النتيجة العملياتية** | **x** | |
| **12..** | | **حـ/النتيجة المالية** | **x** | |
| | **12..** | **حـ/النتيجة العادية قبل الضرائب** | | **x** |
| **12..** | | **حـ/النتيجة العادية قبل الضرائب** | **x** | |
| 695 | | حـ/الضرائب عن النتائج | x | |
| | **12..** | **حـ/النتيجة الصافية للنشاط العادي** | | **x** |
| 77 | | حـ/العناصر غير العادية – إيرادات | x | |
| | 67 | حـ/العناصر غير العادية – مصاريف | | x |
| **12.. ------- 12..** | | **حـ/ نتيجة النشاط غير العادي** | | **x** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **12..** | | **حـ/النتيجة الصافية للنشاط العادي** | **x** | |
| **12..** | | **حـ/نتيجة النشاط الغير عادي** | **x** | |
| | **12..** | **حـ/النتيجة الصافية للدورة** | | **x** |
| **12..** | | **حـ/النتيجة الصافية للدورة.** | **x** | |
| | **12..** | **حـ/نتيجة الدورة.** | | **x** |

**ملاحظة** : حـ/ 12 هو حساب رئيسي ضمن النظام المحاسبي المالي ، لكن يسمح للمؤسسات باستخدام هذا الحساب حسب الحاجة.

مثلا : يمكن استخدام **حـ/ 121** للدلالة على إنتاج الدورة، **حـ/ 122** للدلالة على استهلاكات الدورة ،...الخ.

**و القيد التالي يمكن من إظهار الضريبة على الأرباح في الميزانية، و ترصيد حساب (695) .**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 695 | | حـ/الضرائب عن النتائج | x | |
| | 444 | حـ/الدولة- الضرائب على النتائج. | | x |

**2-1-2 / المعلومات التي يقدمها حساب النتائج[1].**

✓ يقوم هذا البيان بتحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

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

✓ **المعلومات المقدمة إما في جدول حساب النتائج أو في الملحق المكمل له[2]:**

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

**3-1-2 / شكل جدول حسابات النتائج :**

يمكن تقديم حسابات النتائج من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو ترتب حسب طبيعتها . و بالنسبة للمؤسسات التي تقدم حسابات النتائج من خلال تصنيف الأعباء حسب الوظيفة، يتعين عليها تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء.

و يعرض جدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي وفق طريقتين ( حسب الطبيعة و حسب الوظيفة) ، و عموما تعتبر طريقة العرض حسب الطبيعة هي الأكثر استعمالا، وهي كما يلي :

[1] Rachida boursali, les états financiers, les ditions al oulfia al talita, Algérie,2010.p 47.
[2] I bid,p52.

**جدول رقم 04 : جدول حساب النتيجة حسب الطبيعية.**

الفترة من....إلى.....

| البيان | ملاحظة | N | 1-N |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال<br>تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع<br>الإنتاج المثبت<br>إعانات الاستغلال<br>**-1إنتاج السنة المالية**<br>المشتريات المستهلكة<br>الخدمات الخارجية و الاهتلاكات الأخرى<br>**-2استهلاك السنة المالية**<br>**-3القيمة المضافة للاستغلال (1-2)**<br>أعباء المستخدمين<br>الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة<br>**-4احمالي فائض الاستغلال**<br>المنتجات العملياتية الأخرى<br>الأعباء العملياتية الأخرى<br>المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة<br>استئنافات على خسائر القيمة والمؤونات<br>**-5النتيجة العملياتية**<br>المنتوجات المالية<br>الأعباء المالية<br>**-6النتيجة المالية**<br>**-7النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)**<br>الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية<br>الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية<br>مجموع منتجات الأنشطة العادية<br>مجموع أعباء الأنشطة العادية<br>**-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية**<br>عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها(<br>عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها(<br>**-9النتيجة غير عادية**<br>**-10صافي نتيجة السنة المالية**<br>حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)<br>**-11صافي نتيجة المجموع المدمج (1)**<br>ومنها حصة ذوي الأقلية (1)<br>حصة المجمع (1) | | | |

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

**المصدر : الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق،ص30.**

**2-2 / الميزانية الختامية**

بعد إعداد حسابات النتائج وتحديد النتيجة الصافية للسنة المالية يتم إعداد وتنظيم جدول تظهر فيه عناصر الميزانية وهو ما يعرف بالميزانية الختامية ، حيث تمثل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية إلى جانب قائمة الدخل( جدول حسابات النتائج) ، حيث يتم من خلالها عرض كافة ممتلكات الكيان وكافة التزاماته في لحظة زمنية معينة (نهاية الفترة المالية في 12/31 من كل سنة). .

وتحتوي الميزانية ( قائمة المركز المالي) على كافة أرصدة الحسابات التي تم التوصل إليها باستخدام مجموعة من المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية التي تشمل عمليات التسجيل والتبويب والترحيل وتشمل أرصدة الحسابات التي تظهر في قائمة المركز المالي كافة الحسابات التي يمكن أن يبدأ بها الكيان في الفترة المالية اللاحقة ،فهي عبارة عن كشف أو بيان يشمل جانبين ، جانب أيمن يضم أرصدة الأصول التي تملكها المؤسسة وجانب أيسر يتضمن خصومها. وتتميز الميزانية الختامية بالخصائص التالية[1]:

-توازن جانبي الأصول والخصوم

-ترتب عناصر الأصول حسب درجة السيولة وترتب عناصر الخصوم حسب درجة الاستحقاق

-تسجيل نتيجة الدورة الصافية في أحد جانبيها.

[1] Rachida boursali,op-cit, p17.

**الجدول رقم 05 : الميزانية ( الأصول).**

السنة المالية المقفلة في : .../.../...

| الأصول | N<br>الإجمالي | N<br>الاهتلاك | N<br>الصافي | N-1<br>الصافي |
|---|---|---|---|---|
| **الأصول المثبتة (غير الجارية)**<br><br>فارق الشراء<br>**التثبيتات المعنوية**<br>**التثبيتات العينية**<br><br>أراض<br><br>مبان<br><br>تثبيتات عينية أخرى<br><br>تثبيتات ممنوح امتيازها<br>التثبيتات الجاري إنجازها<br>**التثبيتات المالية**<br>السندات الموضوعة موضع المعادلة<br><br>السندات الأخرى المثبتة<br>القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية | | | | |
| **مجموع الأصول غير الجارية** | | | | |
| **الأصول الجارية**<br>المخزونات والمنتجات قيد الصنع<br>الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة<br>الزبائن<br>المدينون الآخرون<br>الضرائب و ما شابهها<br>الأصول الأخرى الجارية<br>الموجودات وما يماثلها<br>الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى<br>الخزينة | | | | |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | | |
| **المجموع العام للأصول** | | | | |

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

**المصدر : الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق،ص28.**

**الجدول رقم 06 : الميزانية ( الخصوم).**

السنة المالية المقفلة في : .../.../...

| الخصوم | N | N-1 |
|---|---|---|
| **رؤوس الأموال الخاصة**<br>رأس المال الصادر<br>رأس المال غير المطلوب<br>العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)(1)<br>فارق إعادة التقييم<br>فارق المعادلة (1)<br>النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)<br>رؤوس الأموال الخاصة الأخرى/ترحيل من جديد | | |
| **حصة الشركة المدمجة (1)** | | |
| **حصة ذوي الأقلية (1)** | | |
| **المجموع** | | |
| **الخصوم غير جارية**<br>القروض والديون المالية<br>الضرائب (المؤجلة والمرصود لها )<br>الديون الأخرى غير الجارية<br>المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | | |
| **الخصوم الجارية**<br>الموردون والحسابات الملحقة<br>الضرائب<br>الديون الأخرى<br>خزينة سلبية | | |
| **مجموع الخصوم الجارية** | | |
| **المجموع العام للخصوم** | | |

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

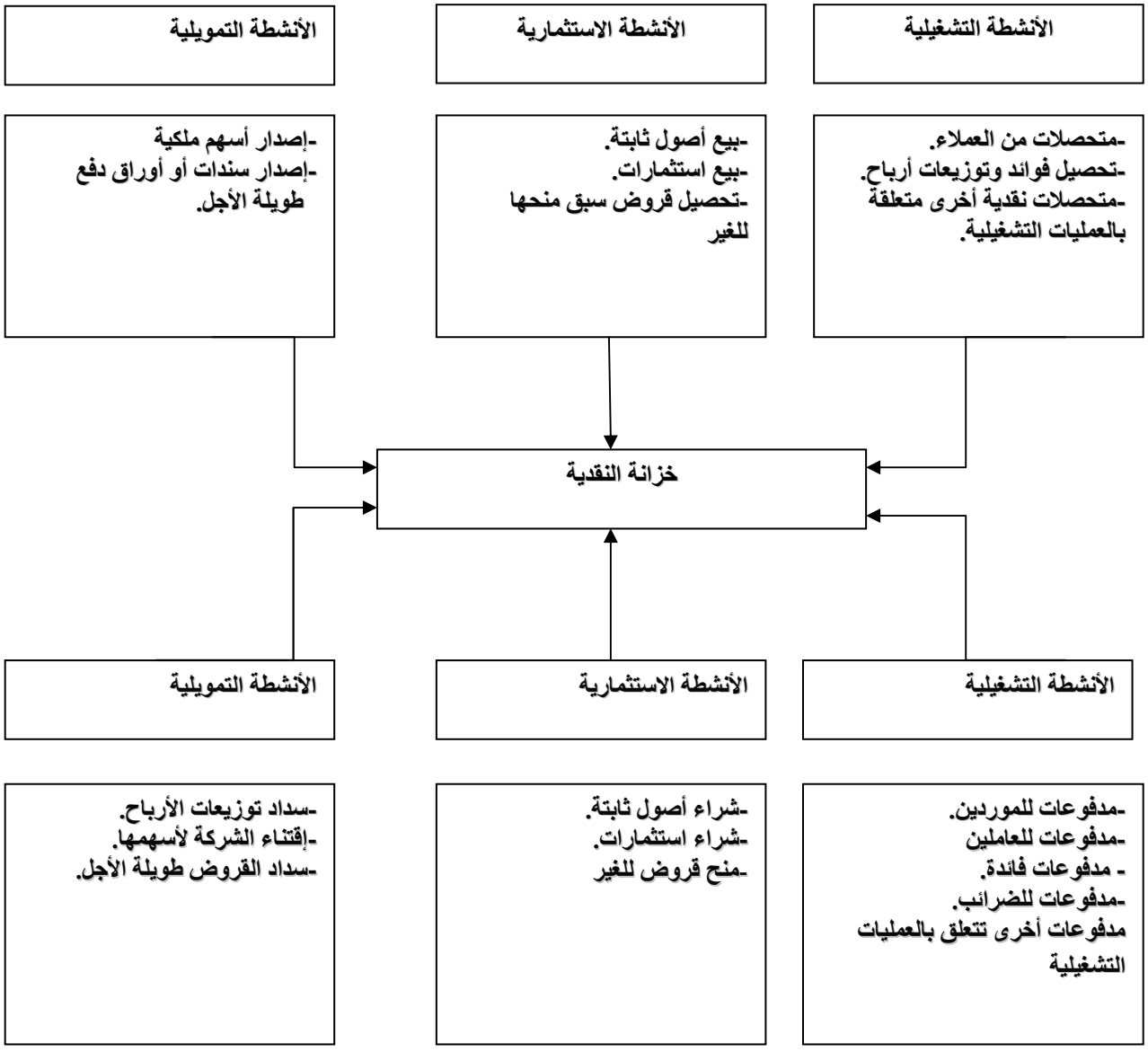
**المصدر : نفس المرجع، ص29.**

### 3-2 / جدول سيولة الخزينة.

تتضح استخدامات جدول سيولة الخزينة ( قائمة التدفقات النقدية ) من خلال التبويب الذي توفره هذه القائمة تدفقات خاصة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن إيضاح حركة التدفقات النقدية

المتمثلة في **الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية** ، من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم 06 : حركة التدفقات النقدية**




**المصدر : Robert maséo, les bases de la comptabilité financière ,Édition Dunod, France, 2010,p 193**.

و يمكن شرح الشكل السابق كما يلي[1] :

✓ **بالنسبة للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:**

نلاحظ أن قائمة التدفقات النقدية تمكن من توفير معلومات عن التدفقات النقدية التي تنتج عن الأنشطة التشغيلية، وهي تعبر بذلك عن جودة الأرباح حيث تستبعد الأرباح التي تسجل على أساس الاستحقاق والتي لا يترتب عليها تدفقات نقدية، كما تفيد القائمة في الإجابة على بعض الأسئلة:

- إذا كان الكيان يحقق أرباح فلماذا تعاني من عجز في النقدية؟

- كيف يكون الكيان محققا لخسائر وفي نفس الوقت يحقق تدفقات نقدية كبيرة من عملياتها؟.

✓ **بالنسبة للتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:**

تفيد قائمة التدفقات النقدية في الإجابة عن الأسئلة التالية:

- هل تنفق الشركة في شراء أصول أو تحديث أصول موجودة أو استبدال أوصول؟

- هل قامت الشركة ببيع أي من أصولها وحصلت على مقابل نقدي مقابل عملية البيع؟

✓ **بالنسبة للتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :**

تفيد قائمة التدفقات النقدية في التعرف على مصادر التمويل المختلفة سواء من أسهم أو سندات بأنواعها أو قروض أخرى، وفي الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ما هي مصادر التمويل في الشركة؟ هل قروض ، أسهم ، سندات ، مصادر مختلفة؟

- هل تقوم الشركة بدفع نقدية في سداد القروض أو شراء أسهم؟

و يتم عرض **جدول سيولة الخزينة** إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة :

✓ **الطريقة المباشرة** : وفق هذه الطريقة يتم :

-تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن،الموردون،الضرائب) قصد إبراز تدفق مالي صافي.
-تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة.

✓ **الطريقة غير المباشرة** : تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات ،تغيرات الزبائن،المخزونات ،تغيرات الموردين).
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى. و فيما يلي يتم عرض جدول التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة ، وهي الأكثر استعمالا :

[1] Ibid., p75.

**الجدول رقم 07: جدول سيولة الخزينة ( الطريقة المباشرة)**

الفترة من.....إلى.....

| | ملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية**<br>التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن<br>المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين<br>الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة<br>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**<br>المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية<br>التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية<br>المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية<br>التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية<br>الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية<br>الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)** | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل**<br>التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم<br>الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها<br>التحصيلات المتأتية من القروض<br>تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)** | | | |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات<br>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+جـ)<br>أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية<br>أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية<br>تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | | |
| المقاربة مع النتيجة المحاسبية | | | |

**المصدر : الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص35.**

**2-4 / جدول تغيرات الأموال الخاصة[1]:**

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، المعلومات الدنيا المطلوبة تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

-النتيجة الصافية للسنة المالية.

-تغيرات 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 (الارتفاع ،الانخفاض،التسديد).

-توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

يعرض هذا الجدول وفق الشكل التالي :

[1] Robert maséo, op-cit, p 131.

**الجدول رقم 08 : جدول التغيرات في الأموال الخاصة.**

| | ملاحظة | رأســـــمال الشركة | عـــــــلاوة الإصدار | فارق التقييم | فــارق إعــادة التقييم | الاحتياطـات و النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 31 ديسمبر N -2** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح أو الخسائر غيرا لمدرجة 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 ديسمبرN** | | | | | | |

**المصدر : الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص37.**

**2-5 / ملاحق الكشوف المالية :**
تعتبر المعلومات الواردة بالملاحق، معلومات مكملة للمعلومات الآتية بالقوائم المالية الأخرى، وذلك للمساعدة على فهم أفضل لتلك القوائم ، و للحصول على صورة أكثر مصداقية.

و يمكن للكيان إعداد الملاحق، وفق ما تجده الإدارة مناسبا أو ضروريا، حيث تحدد المعلومات المطلوب إظهارها وفق المعيارين التاليين : **الطابع الملائم للإعلام** و **الأهمية النسبية**. و عموما توجد مجموعة من المعلومات التي تتضمنها الملاحق وهي [1]:

- ✓ القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد كشوف مالية؛
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها.

و يمكن إدراج مجموعة من الجداول ضمن الملاحق ، منها :

**الجدول رقم 09 : تطور التثبيتات و الأصول المالية غير الجارية.**

| الفصول و الأقسام | ملاحظات | إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية | زيادات في مخصصات السنة المالية | انخفاضات في عناصر الخارجية | إهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية |
|---|---|---|---|---|---|
| التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية<br>المساهمات<br>الأصول المالية الأخرى غ الجارية | | | | | |

**المصدر : نفس المرجع، ص41.**

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، مرجع سابق، ص 38.

**الجدول رقم 10 : الاهتلاكات.**

| الفصول و الأقسام | ملاحظات | القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية | زيادات السنة المالية | انخفاضات السنة المالية | القيمة الإجمالية عند اقفال السنة المالية |
|---|---|---|---|---|---|
| Good Will<br>التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية<br>المساهمات<br>الأصول المالية الأخرى غ الجارية | | | | | |

**المصدر : المصدر : نفس المرجع، ص42.**

كما توجد جداول أخرى يمكن إضافتها ، حسب الحاجة إليها، و منها :

- ✓ جدول المساهمات ( فروع و كيانات مشاركة) ؛
- ✓ جدول المؤونات؛
- ✓ كشف استخدامات الحسابات الدائنة و الديون عند اقفال السنة المالية.

**3 / إقفال وإعادة فتح الحسابات والدفاتر.**

يتم أولا ترصيد الحسابات الفرعية من حسابات الأصول و حسابات الخصوم في الحسابات الأصلية لها و ذلك في يومية المؤسسة.

مثلا : حـ 153 : مؤونات للمعاشات ، و حـ/ 155 : المؤونات للضرائب ، يرصدان ضمن حـ/ 15 : المؤونات للأعباء.

**1-3 / إقفال وإعادة فتح دفتر اليومية:**

أ- إقفال دفتر اليومية : هناك عدة طرق يتم على أساسها إقفال دفتر اليومية في نهاية السنة ونذكر منها طريقتين هما:

- **الطريقة الأولى : باستخدام حساب (00) ميزانية مغلقة** [1].

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 00 | | حـ/ ميزانية مغلقة | x | |
| | 2 | حـ/الأصول الثابتة | | x |
| | 3 | حـ/المخزونات و قيد الانجاز | | x |
| | 4/5 | حـ/ (حسابات الأصول منها) | | x |
| | 12 | حـ/نتيجة الدورة (خسارة). | | x |
| 1 | | حـ/ حسابات رؤوس الأموال | x | |
| 4/5 | | حـ/ (حسابات الخصوم منها) | x | |
| 12 | | حـ/نتيجة الدورة (ربح). | x | |
| | 00 | حـ/ميزانية مغلقة | | x |

- **الطريقة الثانيـة : غلق عادي لحسابات الميزانية**[2].

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1 | | حـ/ حسابات رؤوس الأموال | x | |
| 5/4 | | حـ/ (حسابات الخصوم منها) | x | |
| 12 | | حـ/ نتيجة الدورة (ربح). | x | |
| | 2 | حـ/ الأصول الثابتة | | x |
| | 3 | حـ/ المخزونات و قيد الانجاز | | x |
| | 5/4 | حـ/ (حسابات الأصول منها) | | x |
| | 12 | حـ/ نتيجة الدورة (ربح). | | x |

[1] عبد العزيز علوان العزعزي، مرجع سابق، ص 124.
[2] نفس المرجع، ص 127.

**2-3 / إعادة فتح دفتر اليومية : ويتم ذلك بإحدى الطرق التالية .**

يمكن إعادة فتح اليومية في تاريخ بداية الدرة الجديدة و ذلك بعدة طرق منها :

- ✓ الطريقة الأولى : يتم بموجبها فتح دفتر اليومية عن طريق نقل مجموع اليومية السابقة إلى بداية الصفحة الأولى من اليومية الجديدة مع تحديد تاريخ الفتح ووضع الختم وتوقيع المحاسب؛
- ✓ الطريقة الثانيـة :وهي عكس الإقفال (الطريقة الثالثة) أي جعل حسابات الأصول مدينة والخصوم .

**ملاحظة :** تعد القوائم المالية للكيان على مسؤولية المسيرين، و قد حدد المشرع الجزائري مدة أربعة (04) أشهر لإعدادها و إيداعها لدى الجهات المعنية بعد تاريخ نهاية السنة المالية ( 31 ديسمبر ). و لكن نظرا لخصوصية سنة 2010 من الناحية المحاسبية ، حيث تشهد عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، و نظرا لبعض الصعوبات التي يتلقاها معدو القوائم المالية، فقد مددت الآجال إلى (31 ماي) ثم إلى (31 جوان) بالنسبة للمؤسسات التي تخضع للنظام الحقيقي.

**خاتمة الفصل :**

**تطرقنا من خلال هذا لفصل إلى حيثيات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي ، كل خصائصه ، حيث أن النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ في شهر جانفي 2010 والذي هو مستوحى بقدر كبير من المعايير الدولية يضمن "شفافية أكبر" و"عرضا أوضح للوضعيات المالية". حيث نذكر بأن القاعدة التصورية التي يقوم عليها هذا النظام والتي تتكيف مع المعايير الدولية تحدد بوضوح المفاهيم والمبادئ المحاسباتية وقواعد التقييم والمحاسبة الواجب احترامها سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أم بإنتاج ونشر معلومات مالية قيمة تعكس الوضع الاقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسات وتفيد كل مستخدمي الوضعيات المالية للمؤسسات**

## خاتمة الفصل :

تعرفنا من خلال هذا الفصل على عمليات الجرد و التسوية، المتعلقة بكل من حسابات الميزانية وحسابات التسيير، و ذلك بالتطرق لمختلف الحالات الممكنة و معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي.

و ذلك بهدف إعداد القوائم المالية بدقة و الحصول على الحسابات الختامية التي تعكس الإيرادات والنفقات الفعلية و التي يجب تحميلها للحسابات الختامية، بحيث يتم تصوير نتيجة أعمال السنة بشكل سليم و تصوير المركز المالي الحقيقي للكيان في نهاية السنة المالية.

كما تطرقنا، لمختلف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، من خلال تفصيل المعلومات المتضمنة فيها و الشكل الذي تعرض خلاله.

# قائمة المراجع

## الكتب باللغة عربية :


1- بوتين محمد ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 .
2- خالد أمين عبد الله و آخرون،أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1990.
3- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان، 1998.
4- رضوان محمد العناني, مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، الجزء الأول، دار الصفاء للنشر و التوزيع،الأردن،الطبعة الأولى،2000.
5- شريف وآخرون،مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة،الأردن،2000.
6- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008. 13.
7- عبد العزيز علوان العزعزي،الجرد و التسويات الجردية ،الأردن،2002.
8- مفيد عبداللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر،2008.
9- محمد الفيومي محمد وآخرون , ،نظم معلومات المحاسبة ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002.
10- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
11- وليد ناجي الحياني, أصول المحاسبة المالية, أصول المحاسبة المالية,الأكاديمية العربية المفتوحة ,الدنمارك, الجزء الأول, 2007.


## المذكرات :


1- مدني بلغيث، أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2004 .


## الملتقيات :


1-ايت محمد مراد, أبحري سفيان ,النظام المحاسبي المالي " تحديات و أهداف ", مداخلة مقدمة الملتقى الدولي,الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد في طل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) , جامعة البليدة,2009.

2- سعد بوراوي, الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري, مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني, النظام المحاسبي المالي الجديد في طل المعايير المحاسبي الدولية, المركز الجامعي,الجزائر,2010.
3- ناصر مراد , الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي, مداخلة مقدمة الملتقى الدولي,الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد في طل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) , جامعة البليدة,2009.
4- مختار مسامح , النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل , مداخلة مقدمة الملتقى الدولي, النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية, المركز الجامعي الوادي,2010.

## الجرائد الرسمية :

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،التي تتضمن النظام المحاسبي المالي.
3- المرسوم التنفيذي، رقم 08-156 الصادر في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.

## الجرائد و المجلات :

1- جريدة الحوار، يومية جزائرية، الصادرة بـ 05 - 01 – 2010.
2- جريدة المساء، يومية جزائرية، الصادرة بـ 11 - 01 – 2010.

## الدروس و المحاضرات:

1- بن عيشة باديس، بكارس بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة ،جامعة المدية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، 2009. دروس منشورة.

## المراجع باللغة فرنسية :

1- Benoit pigé, audit et contrôle interne, troisième édition, édition EMS, France, 2009.

2- Bourkaib Abderrahmane Adnane, Les normes comptables internationales ( IAS/IFRS) et les perspectives de leur adoption en Algérie, Mémoire de Magistères, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, option monnaie et finance, Université d'Alger, 2007.

3- Christiane Raulet, et autres, comptabilité financière, Edition Dunod, douzième Edition, France, 2009 .
4- Conseil National de la Comptabilité, projet de système comptable financier, république algérienne démocratique et populaire, ministère des finance, juillet 2006.
5- Eric Dumnaléde, comptabilité générale " conforme au SCF et norme comptable internationales IAS/IFRS" , Edition Berti, Alger,2009.

6- Gilles Meyer, Comptabilité approfondie - comptabilité des sociétés, hachette éducation, 2009.

7- Khafrabi Med Zine, techniques comptables, cinquiéme edition , edition berti, alger, 2002.

8- Med Zaatri, comptabilité générale et analyse financière selon SCF, édition Berti, 2009.
9- NOUVEAU PLAN COMPTABLE FINANCIER .DAR BELKIS.ALGER.,2008.

10- Nouveau plan comptable, Manuel de comptabilité générale, SONATRACH, Algérie, 2010.

11- Rachida boursali, les états financiers, les ditions al oulfia al talita, Algérie,2010.
12- R.méso et autres, comptabilité générale, huitième édition, édition Dunod, France, paris, 2001.

## مقدمة الفصل :

تماشيا مع التوجهات المستقبلية للاقتصاد الجزائري ، في إطار الاندماج مع المنظومة الاقتصادية العالمية، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية للجزائر لمواكبة هذا التطور في السياسات الاقتصادية للبلاد.

ذلك لأجل هدف أساسي ألا و هو جعل المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي الجزائري تتلاءم و تتوافق مع متطلبات النشاط الاقتصادي العالمي الحالي.

و بما أن المخطط المحاسبي الوطني السابق لا يتماشى مع المتطلبات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية الراهنة، فقد تم تبني النظام المحاسبي المالي SCF، الذي يعتبر توافقا مع المعايير الدولية للمحاسبة.

سنحاول في هذا الفصل تناول جوانب الموضوع عن طريق المباحث التالية :

**المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي الجديد.**

**المبحث الثاني : عرض عام للنظام المحاسبي المالي الجديد.**

**المبحث الثاني : التسجيل المحاسبي للعمليات الجارية.**

مقدمة الفصل :

يعتبر الهدف الأساسي للنظام المحاسبي هو إعطاء معلومات مالية تعكس و بصورة واضحة و صادقة قدر الإمكان الوضعية المالية للكيان عند تاريخ إصدارها، و حسب النظام المحاسبي المالي فان كل كيان يتولى سنويا إعداد كشوف مالية تشمل على ، الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة ، إضافة إلى ملحق يوفر معلومات مكملة للميزانية و جدول حسابات النتائج.

لبلوغ هذا الهدف، يقوم المحاسب بمجموعة من الأعمال في نهاية السنة المالية و المتمثلة في عمليات الجرد و التسوية، و ذلك لاستخراج النتيجة الحقيقية لنشاط الكيان خلال السنة المالية، و يتم القيام بهذه الأعمال وفق الخطوات التالية :

- ✓ التحري عن الأخطاء واكتشاف مواقعها لأجل تصحيحها.
- ✓ الجرد المادي ومقارنته بالأرصدة المسجلة بالدفاتر والمجمعة في ميزان المراجعة قبل الجرد.
- ✓ معالجة الفروقات إضافة للقيام بالتسويات المختلفة لكل من حسابات الميزانية والتسيير.
- ✓ تحديد نتيجة الدورة المحاسبية.
- ✓ إعداد القوائم المالية.

لذا فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

**المبحث الأول: جرد وتسوية حسابات الأصول.**

**المبحث الثاني: جرد وتسوية حسابات الخصوم وتسويات أخرى.**

**المبحث الثالث: تصحيح الأخطاء وحساب نتيجة الدورة والميزانية الختامية.**