الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر- بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم العلـــوم التجـــاريـــة

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــــــــــــــوع

معالجة النفقات والإيرادات محاسبيا في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة بلمبروك للكهرباء

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة وتدقيـــق

إعداد الطالب:
طاع الله سامي

الأستاذ المشرف:
بلوفي عبد الحكيم

التوقيت :

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	بن عيشي عمار	أستاذ دكتور	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	بلوفي عبد الحكيم	أستاذ محاضر(أ)	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	رايس مبروك	أستاذ دكتور	مقررا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية:2022/2021

شكر و تقدير

الحمد لله الذي وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الثبات وأعاننا على إتمام هذا العمل بعد أن سافرنا لنضع النقاط على الحروف ونكشف ما وراء ستار السلم والمعرفة فها هي ثمار علمنا قد أينعت وحان قطافها.

هذه كلماتي المبعثرة أهمس بها في اذن كل من سيفتح هذه المذكرة لينهل معها ما يشاء ويشتهي وينقد ما يرفض ويبتغي.

هي ايضا كلمات شكر الى كل من حثنا وغرس فينا الأمل والإرادة الى كل من الأستاذ المشرف ...

وجميع الأساتذة،الى جميع من ساعدني من قريب أو بعيد.

الإهداء

ما أجمل أن يجود المرء باغلى ما لديه والأجمل أن يهدي الغالي للأغلى.

هي ذي ثمرة جهدي اجنيها اليوم هي هدية اهديها الى:

والدي الغالي حفظه الله.

امي العزيرة اطال الله عمرها جميع اخوتي واصدقائي وإلى من ساندني في انجاز هذا العمل.

الملخص :

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المحاسبة في تسجيل وتقييم النفقات والإيرادات المتعلقة بكيان إقتصادي معين وذلك من خلال التعرف على مفهوم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات و التطرق إلى مختلف جوانبها بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقها، ومن ثم مدى مساهمتها في تقديم قوائم مالية خاصة بنتيجة المؤسسة الإقتصادية في نهاية السنة المالية.
الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي ,المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات,المعايير المحاسبية الدولية,القوائم المالية.

Résumé :

L'étude vise à faire la lumière sur le rôle joué par la comptabilité dans l'enregistrement et l'évaluation des dépenses et des revenus liés à une entité économique particulière, en identifiant le concept de traitement comptable des dépenses et des revenus et en abordant ses différents aspects en plus des procédures suivies dans son application, puis l'étendue de sa contribution à la fourniture d'états financiers spéciaux Le résultat de l'institution économique à la fin de l'exercice.
Mots clés : système de comptabilité financière, traitement comptable des dépenses et des recettes, normes comptables internationales, états financiers.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	
الفصل الأول : أسس النظام المالي والمحاسبي	
مقدمة الفصل	01
المبحث الأول: ماهية المحاسبة المالية	02
المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة	02
الفرع الأول : تعريف المحاسبة	02
الفرع الثاني : أهداف المحاسبة	04
المطلب االثاني: مبادئ المحاسبة	04
المطلب االثالث: النظام المحاسبي المالي	07
الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي	07
الفرع الثاني : تقسيم معلومات النظام المحاسبي	07
الفرع الثالث: عناصر النظام المحاسبي	08
الفرع الرابع : خصائص النظام المحاسبي المالي	08
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية	10
المطلب الأول: ماهية المعاييرالمحاسبية الدولية	10
الفرع الأول : مفهوم المعيار المحاسبي	10
الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية	10
المطلب الثاني: اهمية واسباب ظهورالمعاييرالمحاسبية الدولية	11
الفرع الأول : أهمية معايير المحاسبة الدولية	11
الفرع الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية.	11
المطلب الثالث: اهم المعاييرالمحاسبية الدولية	12
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية	14
المطلب الاول : الميزانية	14
الفرع الأول : تعريف الميزانية.	14
الفرع الثاني: وظائف الميزانية	14

الفرع الثالث :أهداف الميزانية	15
الفرع الرابع: عناصر الميزانية	15
الفرع الخامس: مزايا الميزانية	16
المطلب الثاني : جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)	18
الفرع الأول: تعريف قائمة الدخل	18
الفرع الثاني: أهمية قائمة الدخل	18
الفرع الثالث: مزايا وعيوبا قائمة الدخل	18
الفرع الرابع: العناصر الأساسية لقائمة الدخل	19
الفرع الخامس: محتوى قائمة الدخل	19
المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية	23
الفرع الأول: تعريف قائمة التدفقات النقدية	23
الفرع الثاني: أهمية قائمة التدفقات النقدية	23
الفرع الثالث: مميزات قائمة التدفقات النقدية	23
الفرع الرابع: أهداف قائمة التدفقات النقدية	24
الفرع الخامس: انشطة قائمة التدفقات النقدية	24
خاتمة الفصل	28
الفصل الثاني: دراسة معمقة للنفقات والايرادات	
مقدمة الفصل	29
المبحث الأول: دراسة النفقات	30
المطلب الأول: تعريف النفقات	30
المطلب الثاني: عناصر النفقات	31
المطلب الثالث: قياس النفقات و توقيت الاعتراف به	32
الفرع الأول : قياس عناصر المصروف	32
الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروف	33
المطلب الرابع : حالة تصنيف الاعباء حسب طبيعتها	34
المطلب الخامس : حالة تصنيف الاعباء حسب الوظيفة	39
المبحث الثاني: دراسة الايرادات	40
المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات	40
المطلب الثاني: مفهوم الإيرادات و مبدا تحقق الايرادات	41
الفرع الأول: مفهوم الايرادات	41
الفرع الثاني: مبدا تحقق الايرادات	42
المطلب الثالث: قياس الإيرادات و توقيت الاعتراف به	44
الفرع الأول: قياس الإيرادات	44
الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالايراد	45

المطلب الرابع : دراسة تفصيلية لحسابات الإيرادات	45
المبحث الثالث: العلاقة الموجودة بين الإيرادات والنفقات	49
المطلب الأول: مبدا مقابلة النفقات بالايرادات	49
المطلب الثاني : التسويات الجردية للنفقات والايرادات	49
الفرع الأول: تسوية النفقات	49
الفرع الثاني: تسوية الايرادات	50
خاتمة الفصل	53
الفصل الثالث : الجانب التطبيقي	
مقدمة الفصل	54
المبحث الأول : ماهية مؤسسة بلمبروك للكهرباء	55
المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة	55
المطلب الثاني أهداف المؤسسة	56
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	56
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات بلمبروك للكهرباء	57
المطلب الأول: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية	57
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات المؤسسة	57
الفرع الأول: معالجة النفقات	57
الفرع الثاني: معالجة الايرادات	62
خاتمة الفصل	65
الخاتمة العامة	66
قائمة الملاحق	68
قائمة المراجع	78

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
01	ميزانية مؤسسة في نهاية السنة	16
02	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	20
03	جدول التدفقات النقدية	26
04	جدول اليومية لشهرجانفي	71
05	جدول اليومية لشهرفيفري	71
06	جدول اليومية لشهرديسمبر	72
07	جدول اليومية لشهرمارس	72
08	جدول اليومية لشهرجانفي	73
09	جدول اليومية لشهرفيفري	73
10	جدول اليومية لشهرافريل	73
11	جدول اليومية لشهر ماي	74
12	جدول اليومية لشهرماي	74
13	جدول اليومية لشهرماي	74

قائمة الأشكال

الشكل	العنوان	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بلمبروك للكهرباء	68

مقدمة

إن عولمة الشركات والأسواق المالية ، وحرية انتقال رؤوس الأموال بين الدول ، وكذا التطور السريع الذي يعرفه مجال الاتصالات والمعلوماتية ، كانت جلها من العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم. وإذا أضفنا اختيار الجزائر لفتح اقتصادها باندماجه في الاقتصاد العالمي كالتوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوربي والسعي للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وأن تكون عنصرا مشاركا في قلب التحولات العالمية، فإن ذلك يوحي بإلحاح استجابة الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو المعالجة المحاسبية.

ومع الانضمام المرتقب للجزائر كان لا بد على المختصين الجزائريين القيام لعدة إصلاحات وتعديلات تواكب هذه التحولات و لعل من أبرزها تعديل المخطط المحاسبي في 28 مارس 1998 الذي أعد النظام المحاسبي المالي الجديد الناتج عن إصلاح المخطط المحاسبي القائم في الجزائر منذ سنة 1975 و ذلك بهدف تسهيل التسجيل المحاسبي و إمكانية مقارنة الوضعية المالية للمؤسسات الكبرى خاصة الشركات المتعددة الجنسية، و تشجيع المستثمرين على الاستثمار.

و الجزائر كغيرها من البلدان كان لا بد لها أن تواكب التطورات الحاصلة في الساحة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد، غير أن هذا الإصلاح وافقته قوانين و مراسيم جديدة تساعده على الوصول لتحقيق الأهداف المستمدة منه، هذا لأن القوانين التي كانت متواجدة في ظل المخطط الوطني المحاسبي PCN لا تواكب المرحلة الجديدة التي دخلتها السوق الجزائرية والاقتصاد الجزائري كذلك.

كما أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة مهمة وكبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية لدى مؤسساتها مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية الموحدة. مما يستوجب توقع حدوث آثار عميقة في الممارسات المحاسبية السابقة للوصول إلى جودة المعلومة المحاسبية والمالية تتسم بالمصداقية والقابلية للفهم والمقارنة... مع الإشارة إلى أن هذا التطبيق سوف يصدرعنه تاثيرات و تغييرات سواء كانت تغييرات جبائية ومحاسبية أو تأثيرات على التكلفة الكلية.

وقد مس هذا النظام المالي الجديد كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل بذلك النفقات والإيرادات التي هي بدورها كذلك تأثرت بالتغيير الحاصل في النظام المحاسبي الجديد.

الاشكالية :

ان الانتقال الى النظام المحاسبي الجديد أدى الى تغييرات كثيرة متعلقة بالتسجيل المحاسبي وقد مس هذا التغييير احد اهم حسابات المؤسسة الرئيسة وهي الإيرادات والنفقات ان معالجة هذا النوع من الحسابات يجب أن يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ووفق النظام المحاسبي كذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار ان تتسم عملية المعالجة بالمصداقية و صحة المعلومات وذلك للوصول الى نتيجة المؤسسة الحقيقية الا أن بعض المؤسسات الاقتصادية لا تعالج هده المصاريف و الإيرادات بدقة مما يؤدي لعدم اعطاء صورة صادقة عن المؤسسة وهذا مايطرح لنا التساؤل التالي : **كيف يتم معالجة النفقات وايرادات محاسبيا في المؤسسات الإقتصادية ؟**

و لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالنفقات والإيرادات ؟

- ما هي التغيرات التي طرأت على الإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي ؟

- ما مدى تأثير الإيرادات و النفقات على نشاط المؤسسة؟

- كيف تتم معالجة الإيرادات و النفقات محاسبيا فالمؤسسة الإقتصادية ؟

الفرضيات : انطلاقا من الإشكالية المطروحة نستخلص بعض الفرضيات :

- يعتبر جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي المالي الجديد ملخص للإيرادات والنفقات خلال السنة المالية .

- تعتبر الإيرادات و النفقات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة .

- تعتبر الإيرادات و النفقات من أهم مستويات تحديد النتيجة .

دوافع اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي و ما هو موضوعى نوجزها فيما يلي:

- الميل الشخصي للجانب المحاسبي .

- كون الإيرادات و النفقات من أهم الحسابات التي تؤثر في نشاط المؤسسة .

- كما يعتبر هذا الموضوع فرصة جيدة لدراسة النظام المحاسبي و أخذ فكرة عن محتواه و التعرف على مختلف مبادئه و استحداثاته .

- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا.

- أهمية النظام المحاسبي في جلب الاستثمار و بالتالي دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

- التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي.

أهمية الدراسة :

- تركيز الاهتمام على أحد أهم عناصر المؤسسة، الا وهي النفقات والإيرادات ، حيث أن عدم التحكم في المعالجة والتقييم (الجرد) المحاسبي لهذه العناصر المهمة يؤدي إلى إعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

- ابراز مدى توافق المعالجة المحاسبية النفقات والإيرادات وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما ورد في معايير المحاسبة الدولية.

الهدف من الدراسة: ومن بين أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة إلى معالجتها، نذكر ما يلي:

- التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالنفقات والإيرادات والنظام المالي المحاسبي.

- إظهاروإبراز مختلف العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في معالجة النفقات والإيرادات.

- الجهود المبذولة من طرف اهل الاختصاص في تفعيل وتسهيل الممارسات المحاسبية

- محاولة إبراز ما مدى تأثير الإيرادات و النفقات في نشاط المؤسسية.

- توضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات.

الدراسات السابقة: كان للدراسات السابقة أثر في توجيه هذه الدراسة، ومن خلال البحث والتقصي في المكتبات العامة والخاصة وفي مصادر المعلومات الأخرى المتمثلة في شبكة المعلومات الدولية، اتضح لنا وجود العديد من الكتب والمؤلفات والمقالات التي تناولت موضوع: المراجعة بصفة عامة، وفي هذا الإطار يمكن ذكر أهم الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع بطريقة أو بأخرى:

- عبد الغنى شواد و يوسف رمضان المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفقا للنظام المحاسبي المالي تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على النفقات والايرادات وكيفية معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي و مدى تأثيرها على أنشطة المؤسسة الاقتصادية و كذلك قام الباحثان بتقديم عموميات حول المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية و جدول حسابات النتائج و الميزانية و قوائم المالية .

- محمد الشريف تيتي و الرماش علاوة معالجة الايرادات و النفقات وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد. أشارت هذه الدراسة إلى التعريف بالنظام المحاسبي الجديد و ما تعلق به من جدول حسابات النتائج و الميزانية و القوائم المالية وهذا في ظل المعايير المحاسبية الدولية وقد تضمنت الدراسة أيضا تحليل الإيرادات وفق النظام المحاسبي الجديد و تضمنه دراسة حالة تطبيقية تشمل الإيرادات و النفقات.

مقدمة الفصل

مما لا شك فيه أن المحاسبة أصبحت أمرا ضروريا بالنسبة للمنشآت الإقتصادية بغض النظر عن طبيعة نشاطها و مثل المحاسبة بما وفره من معلومات أحد أهم المصادر اللازمة لتأكيد قدرة المنشآت على المنافسة في بيئة الأعمال و من الضرورية الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية و الضرورية التي أدرجناها ضمن الفصل الأول و المتعلقة ماهية المحاسبة من خلال التطرق إلى مفهومها و أهميتها و مبادئها و كذا المحاسبة الدولية و معاييرها و القوائم المالية و تقسيماتها

ومن هنا جاء تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة المالية .

-المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية .

-المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.

و من ثم يتم إبراز الجانب الفعال للنظام المحاسبي و المالي من خلال الإلمام بأبعاده و دوره ضمن مختلف الأنشطة الإقتصادية لتكون بمثابة مقدمة أو دراسة تمهيدية قبل النظر إلى أعباء و إيرادات المؤسسة التي نتطرق إليها في الفصل الثاني و الثالث.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة المالية

لقد نشأت المحاسبة و تطورت كبقية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى ، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطورها و بروز أهميتها فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أن يكون على دراية بجوانب هذا العلم، و هذا ما يجسده المبحث الأول المتعلق بنشأة المحاسبة و تطور الفكر المحاسبي.

المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة ، سنحاول ان نضع بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب و الباحثين في مجال المحاسبة و كذلك بعض التعاريف الصادرة عن بعض الجمعيات و المعاهد المتخصصة في المحاسبة .

الفرع الأول : تعريف المحاسبة .

- تعريف 1: المحاسبة المالية (Financial Accounting) : وهي المحاسبة الأم أو ما تسمى بالمحاسبة العامة أو التجارية والتي تهتم بتسجيل العمليات المالية وتحليلها وتلخيصها بقصد قياس نتيجة عمل المشروع خلال فترة زمنية معينة وبيان مركزه المالي في نهاية تلك الفترة . وتكون بياناتها موجهة أساسا لخدمة جهات خارجية بالنسبة للمشروع المستثمرين والجهات الرقابية الحكومية والضريبية والدائنون وغيرها . (الكبيسي، 2010)

- هذا التعريف يقدم مفهوم شامل للمحاسبة ويتطابق مع ما أتى به النظام المحاسبي المالي scf فيما يخص تعريف المحاسبة. حيث ان المحاسبة يتمثل دورها في تقييم كل عنصر من عناصر المؤسسة وكذلك مراجعة وتحليل تدفقاتها النقدية للوصول إلى بيان المركز المالي الذي يقوم باعطاء وضعية المالية عن المؤسسة ليتم تقديم هذه المعلومات الى المستخدمين داخل المؤسسة وخارجها (الجهات الضريبية الموردين.)

- تعريف 2 : تعتبر المحاسبة المالية أحد المكونات الرئيسة لأي تنظيم سواء كان هدف التنظيم ربحي كالمنشآت التجارية أو غير ربحي كالوحدات الحكومية. فبدون المحاسبة لن يكون بمقدور هذه المنظمات معرفة الموقف المالي في نهاية كل سنة مالية بشكل دقيق يمكن أصحاب القرار من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، ومن الممكن تعريف المحاسبة بأنها:

" عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية تساعد مستخدمي هذه المعلومات في إتخاذ قرارات اقتصادية سليمة". (المهني، 2016)

مما سبق ذكره يعتبر التعريف السابق غير كامل و لا يعطي المفهوم المطلوب للمحاسبة وذلك لعدة اسباب :

- المحاسبة ليست فقط عملية توصيل معلومات اقتصادية للاطراف المستخدمة لهاته المعلومات.

- لايعبر هذا التعريف عن السبب الحقيقي لوجود المحاسبة وهو تحديد نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

- تعريف 3 : علم من العلوم الإجتماعية، شأنه شأن أي علم الفيزياء والكيمياء وغيره، وفن، تتكون من مجموعة من الأسس والقواعد والمفاهيم والأساسيات والإجراءات والتطبيقات التي تستخدم في عملية تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية أو الأحداث الاقتصادية في الوحدات الإقتصادية أو الخدمية المختلفة بغرض عرض تلك المعلومات على المهتمين بها من داخل أو من خارج الوحدة، لمعرفة

المركز المالي للوحدة ونتيجة أعمالها، من أجل إتخاذ القرارات اللازمة لتنفيذ عملية التخطيط والرقابة ومن ثم الإرتقاء بالوحدة ومن ثم تحقيق رفاهية المجتمع. (الطواشي، 2012)

- يرتكز هذا التعريف على اظهار المحاسبة كوسيلة لتقييم كل عمليات المالية بهدف إرتقاء مؤسسة وتحقيق رفاهية المجتمع ويعني بهذا أن المحاسبة تخدم الهدف الرئيسي الذي أنشئت بسببه المؤسسة وهو تحقيق الربح وتطور المؤسسة على المدى البعيد . مما يساهم مستقبلا في تحقيق رفاهية المجتمع.

- تعريف 4 : المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفهاء وتقيمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. (عطية، 2010)

- فحوى هذا التعريف هو أن المحاسبة عبارة عن نظام يخزن المعلومات ثم يعالجها ليقدم مخرجات وهي الكشوف المالية التي تعطي صورة صادقة عن المؤسسة في نهاية السنة.

- تعريف 5 : تهتم المحاسبة المالية بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تكون المنشأة طرفا فيها، وتهدف المحاسبة المالية بصفة أساسية إلى توفير المعلومات التي تفي باحتياجات المستخدمين الخارجيين مثل المستثمرون، العملاء، الموردون، الجهات الحكومية،.. الخ، ويتم توصيل هذه المعلومات لمستخدميها من خلال مجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تشمل قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية. (العظيم، 2017)

- يقصد بالاحداث الاقتصادية التاريخية هي العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة سابقا والتي تتطلب تحليلا ماليا لها للخروج بنتائج في شكل قوائم مالية تعطى للمستخدمين حسب احتياجهم ويعتبر هذا التعريف الاقرب والأدق للمفهوم الذي اقر به scfفيما يخص المحاسبة.

- تعريف 6 : تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المحاسبة على أنها إجراء تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية المساعدة للمستفيدين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة. (الحميد، 2009)

- ما جاء به هذا التعريف ينحصر في اعتبار المحاسبة على انها تحليل المعلومات الاقتصادية وايصالها للمستفدبين وهذا لايستجيب لما قدمه النظام المحاسبي المالي scf من تعريف للمحاسبة فقد أهمل هذا التعريف نقطتين مهمتين يمكن ايجازهما كالتالي :

- المحاسبة هي تسجيل جميع عمليات الوحدة الاقتصادية .

- المحاسبة تحدد المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة معينة.

- تعريف 7 : هي مجموعة القواعد والاجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والتي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة في مجموعة مسك الدفاتر والسجلات بهدف الوقوف على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة ، وتحديد مركزها المالي في غاية فترة زمنية معينة . (الحيالي، 2007)

- لب هذا التعريف هو أن المحاسبة هي قوانين ومبادئ منصوص عليها تظهر كيفية التسجيل والتحليل الكل المعلومات والاحداث الاقتصادية التي تحدث فالمؤسسة كما تبرز كيفية اعداد القوائم المالية بطريقة تساعد المستخدمين لهذه القوائم فهمها و كذلك تحديد نتيجة المؤسسة .

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة .

تعمل المحاسبة - كونها نشاطا خدميا - على توفير المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدمو المعلومات المحاسبية ، لذلك فإن للمحاسبة أهدافا متعددة يمكن إجمالها في ثلاثة أهداف رئيسة هي:

أ- توثيق المعاملات المالية التي تحدث في المنشأة وبحسب تواريخ حدوثها وذلك في

سجلات خاصة، وبذلك يتجمع لدى المنشأة سجل شامل بهذه المعاملات يمكن الرجوع إليه عند الحاجة لأية معلومات وفي أي وقت.

ب- تحديد وعرض نتائج نشاط المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية يطلق

عليها السنة المالية أو الفترة المحاسبية.

ج- تصوير المركز المالي أو ما يسمى بالوضع المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية . (النعيمي، 2012)

- يمكن إدراج الأهداف التالية ايضا كاهداف إضافية للمحاسبة :

- توفير وسيلة للرقابة على العمليات المالية للوحدة الاقتصادية بالأخص التعاملات النقدية

- معرفة وحساب صافي التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال نفس الفترة الزمنية المعينة.

المطلب االثاني: مبادئ المحاسبة.

إن الغرض من وجود المحاسبة هو تسجيل جميع عمليات المؤسسة و تبيان أثرها و معرفة التزاماتها و حقوق المؤسسة اتجاه الغير من أجل تحديد المكانة المالية للمؤسس و لكي تقوم المحاسبة بدورها على أكمل وجه يجب الإعتماد على عدة قواعد و أسس و مبادئ تتصف بالقوة القانونية حيث لا تحصى البيانات المحاسبية المسجلة بالقبول إلا إذا تبين أن المبادئ التي اتفق عليها قد طبقت بأكملها و من أهم المبادئ :

1- الكلفة التاريخية :

يرتبط هذا المبدأ يفرض الاستمرارية، وينص على تقييم الأصول الثابتة بكلفتها التاريخية على اعتبار أن هذه الكلفة أكثر موضوعية وقابلية، للتحديد من المقاييس الأخرى المستخدمة في هذا المجال كالكلفة الجارية، وسعر السوق. كما يجب الإشارة إلى أن الكلفة التاريخية تستخدم كذلك في تقييم الالتزامات، حيث تنشأ هذه الالتزامات على المنشأة نتيجة لحصولها على الأصول أو الخدمات بالأجل، وتسجل هذه الأصول والخدمات بكلفة الحصول عليها. في الأسعار الخاصة بعناصر الأصول والالتزامات، حيث تقيم هذه العناصر بقيم بعيدة كل البعد عن قيمها الجارية مما يفقد هذه القوائم المالية كثيرة من فوائدها.

لذا ونتيجة لهذه الانتقادات فقد شهدت الأوساط المحاسبية ظهور مناهج جديدة خرجت عن مبدأ الكلفة التاريخية كالكلفة التاريخية المعدلة والكلفة الجارية، كما ظهرت تطبيقات وممارسات محاسبية مناقضة لمبدأ الكلفة التاريخية كإعادة تقييم الأصول في حال الأصول المستهلكة دفترية والتي ما زالت تمثل طاقة إنتاجية مستقبلية وحالة الانخفاض الدائم من قيمة الأصول الثابتة نتيجة تقادمها ... الخ. (الجرجاوي، 2015)

- ارتكز هذا المبدأ على ربط مبدأ تكلفة تاريخية بالاستمرارية و نص على تقييم الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية وهذا يعني أن كل اصل يجب ان يسجل بالقيمة النقدية في تاريخ الحصول عليها فمبدأ

التكلفة التاريخية يعد معيار مقياسي يستخدم من قبل المحاسبين في مختلف أنحاء العالم كونه يضمن تسجيل معلومات الأصول أو حقوق الملكية أو الالتزامات الموجودة في البيانات المالية بالمبلغ المدفوع بالفعل في مكان ما وتاريخ ما.

2- تحقق الايراد :

يعرف الإيراد بأنه التدفقات الداخلة إلى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها أو كليهما معا، حيث تنشأ هذه التدفقات نتيجة الإنتاج أو بيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة. ويوضح هذا المبدأ توقيت الإعتراف بالإيراد وكيفية توزيعه فيما بين الأنشطة والفترات. ويعتبر الإيراد متحققا بشكل عام في المنشآت عند نقطة إتمام البيع (Point of Sale)، أي بمجرد حدوث عملية البيع وتبادل السلع والخدمات بين المنشأة والغير.

وتعتبر نقطة البيع أساسا صالحة لإعتبار الإيراد متحققا حيث تكتمل عندها دورة النشاط المؤدية لإكتمال الإيراد ويمكن حينها فقط التعبير عن قيمة الإيراد وتحديده بموضوعية. ويجب الإشارة هنا إلى وجود أسس أخرى مستخدمة لاعتبار الإيراد متحققا غير نقطة البيع، وهي :

- عند الإنتهاء من الإنتاج : ويعرف هنا بالإيراد عند إكتمال الإنتاج وقبل البيع وتبادل السلعة حيث يكون السعر للسلعة محددا، وتتوفر لها سوق نشطة جاهزة يتم فيها تداول السلعة وبيعها، وأفضل مثال على ذلك سلع الصناعات الإستخراجية والسلع النمطية، كالنفط والذهب والفضة كما يمكن أن يستخدم هذا الأساس في حال بعض المنتجات الزراعية، وبإختصار يمكن إستخدام هذا الأساس في حال توفر الشروط التالية: 1) إمكانية بيع الإنتاج بأكمله 2) سوق منتظمة للسلعة أو المنتج 3) أسعار بيع محددة.

- عند إستلام النقدية : يستخدم هذا الأساس عندما يكون تحصيل قيمة السلع أو الخدمات، على درجة عالية من عدم التأكد، وغالبا ما يستخدم في المنشآت التي يكون فيها فترة تقديم الخدمات فترة قصيرة، كما هو الحال في المؤسسات الحكومية والمهن غير التجارية، وطبقا لهذا الأساس فإن تحقق الإيراد يكون بتحصيل النقدية وليس بالبيع أو الإنتاج.

- أثناء الإنتاج : وتعتبر عقود المقاولات والإنشاءات الطويلة الأجل أحد أهم مجالات تطبيق هذا الأساس، حيث يتطلب العقود في هذه الشركات وقتا طويلا لإنجازها تمتد الأكثر من فترة مالية واحدة، كما أنها قد تتلقى مبالغ مالية تحت الحساب، أو مبالغ على دفعات أو قد لا تتلقى شيئا إلا بعد اكتمال تنفيذ العقد، مما يجعل من الضروري توزيع الإيراد على سنوات العقد أو المقاولة، ويتم هذا التوزيع على أساس نسبة الإتمام حيث يوزع الإيراد على أساس نسبة ودرجة التقدم في تنفيذ المشروع. (الجرجاوي، 2015)

- نستخلص فالتعريف السابق أن تحقق الايراد هو مبدأ يظهر متى يتم الاعتراف بالايراد وايضا اثباته أن كان يمكن تحققه او قابل للتحقق و حسب ما أعلن عنه النظام المحاسبي المالي scf فإن الإيراد يمكن تحقيقه فالحالات تالية :

- عند الإنتاج.

- عند إستلام النقدية .

- أثناء الإنتاج في حالة ماكان يتطلب تحقق الايراد وقتا طويلا.

- هناك حالة يستثنى منها تحقق الإيراد وهي السلف لان السلف لايعتبر دليلا كافيا للبيع، وبالتالي لا تثبت أي إيرادات حتى تنتهي عملية البيع. تعتبر السلف إيرادات مؤجلة وسجل كمطلوبات حتى يدفع السعر بالكامل وينتهي التسليم.

3- مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

تتلخص أهمية هذا المبدأ في كونه يشكل مدخلا أساسيا لتحديد الدخل المحاسبي حيث يتم بموجبه المقارنة والمقابلة بين إيرادات الفترة المالية من جهة ومصاريفها من جهة أخرى للتعرف على نتائج الأعمال وقد عرف هذا المدخل بمدخل العمليات وهو المدخل الأكثر إنسجاما مع كون المحاسبة نظاما للمعلومات وكونها نشاط خدميا يسعى لخدمة أصحاب الصلة والمستفيدين، حيث يتم من خلاله التعريف بمصادر الدخل ومكوناته والأهداف والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقه. ولعل أهم ما يميز هذا المبدأ المحاسبي : أولا: إستناده إلى العلاقة السببية بين الإنجازات المتحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات) وبين المجهودات المبذولة خلال نفس الفترة (المصروفات) للحصول على تلك الإيرادات، وثانيا : إستخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل: إهتلاك الأصول الثابتة، توزيع تكاليف البحث والتطوير، وتكاليف إستكشاف الأصول والموارد الطبيعية. (الجرجاوي، 2015)

- إن لب هذا التعريف يتمثل في أن بعد تحديد كل من الإيرادات و المصروفات التي مكن ربطها بنشاط فترة معينة يستلزم الأمر ضرورة إجراء مقابلة بين الإيرادات و المصروفات لتحديد النتيجة من ربح أو خسارة كما أن هذا المبدأ كما أن هذا المبدأ يقضي بالاعتراف بالمصروفات في الفترة المحاسبية التي تكبدت فيها المصروفات وجميع الإيرادات المرتبطة بها التي تحققت نتيجة لتلك المصروفات، و يتم الاعتراف بها في نفس الفترة المحاسبية.

4-الإفصاح الشامل :

ينص هذا المبدأ على ضرورة احتواء التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات على كل المعلومات اللازمة والضرورية لخدمة متخذي القرار والمستخدمين، وقد تعززت أهمية هذا المبدأ بظهور الشركات المساهمة واتساع دورها في اقتصاديات الدول، مما جعل حكومات هذه الدول تقوم بإصدار تعليمات تنظم عملية الإفصاح في القوائم المالية لهذه الشركات، كما ظهرت هيئات الإفصاح المسؤولة عن الأسواق المالية وقد ركزت كل هذه الجهود في مجملها على خدمة احتياجات الأطراف الخارجية والتي لا تملك معلومات كافية عن الشركات ذات الصلة بل ولا تملك سلطات أو صلاحيات تخولها من الحصول على المعلومات الكافية لخدمة أهدافها، لذا فإن مبدأ الإفصاح الشامل أخذ في الحسبان الاعتبارات التالية :

- يجب الإفصاح عن القوائم المالية التالية لخدمة أصحاب القرار، وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي.

- كما يجب أن تصدر الشركات أية معلومات إضافية كمية ووصفية، بالإضافة إلى أية إيضاحات ضرورية، وتعتبر كل هذه المعلومات جزءاً مكملا للقوائم المالية المنشورة. كما

وتقوم المنشأة بالكشف والإفصاح عن التالي :

1- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة وأية تغييرات طرأت عليها.

2- المكاسب والخسائر المحتمل حدوثها في المستقبل.

3- الإرتباطات المالية أو العقود المستقبلية.

4- الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية. إن تطبيق مبدأ الإفصاح لا يعني بالضرورة الإفصاح عن كل شيء بقدر ما يجب أن يوفر هذا الإفصاح وضوحا وموضوعية في البيانات المفصح عنها.

- إن فحوى هذا التعريف يرتكز على خدمة المسخدمين وتزوديهم بالمعلومات اللازمة اي ان هذا المبدا ينص ضرورة الإفصاح عن كل الحقائق والمعلومات الهامة المرتبطة بالمركز المالي للشركة ونتائج نشاطها أمام مستخدمي القوائم المالية أي أن هذا المبدأ يمنع إخفاء معلومات ومايترتب عنه من تضليل المستخدمي القوائم المالية. (الجرجاوي، 2015)

المطلب االثالث: النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي.

النظام المحاسبي هو ذلك الأسلوب المنظم ، أو مجموعة الاجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل وتبويب عمليات المنشأة المالية ، من واقع المستندات المؤيدة لها ، في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، لغرض بيان نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في غاية فترة مالية معينة .

بالإضافة إلى ذلك ، فالنظام المحاسبي ، وسيلة لتحقيق اجراءات الرقابة على كافة عناصر الأنفاق والايراد وأصول وخصوم المنشأة ، وتوفيرالمعلومات الضرورية للإدارة العليا لترشيد قراراتها الخاصة باستغلال الموارد المتاحة والرقابة عليها .

ويحكم تطبيق النظام المحاسبي مجموعة من الفروض والسياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تلتزم بها المنشأة في كافة مراحل عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية، أو إعداد القوائم الختامية وأسلوب عرضها والبيانات المالية التي تحتويها.

ويتمثل النظام المحاسبي في مجموعة من العناصر المادية كالمستندات والآلات والمعدات المساعدة ، وعناصر معنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون لعمليات واجراءات النظام ، المحاسبون والمراجعون الداخليون وغيرهم، وبتظافر هذه العناصر يتحقق الهدف من النظام وهو تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في مزاولة النشاط والرقابة على إستغلال الموارد. (الحيالي، 2007)

- تعريف ن م م :إن لب هذا التعريف يقوم على اعتبارأن نظام محاسبي المالي هو الاجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل وتبويب عمليات المنشأة المالية ويعني هذا أن النظام محاسبي يرتكز أساسا على قواعد ومبادئ مجسدة في إطار يعتمد على فرضيات أساسية واتفاقيات ومبادئ محاسبية تضفي على المعلومة المالية خصائص نوعية تساعد على إعداد قوائم مالية ذات مصداقية.

الفرع الثاني : تقسيم معلومات النظام المحاسبي.

وبالنظر إلى المفهوم السابق نجد أن المعلومات التي يمكن أن يوفرها النظام المحاسبي لمستخدمين من الأطراف المختلفة يمكن تقسيمها إلى نوعين من المعلومات :

-(أ) معلومات مالية وأخرى غير مالية ، ومن أمثلة النوع الأول من المعلومات القوائم

المالية التي تعرض بيانات النتيجة من ربح أو خسارة والمركز المالي ، وقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في تاريخ إعدادها أو في تاريخ لاحق ، فضلا عن قوائم التدفقات النقدية من وإلى المنشأة.

-(ب) معلومات تاريخية ومعلومات مستقبلية ، وتختص الأولى بنتائج التنفيذ وعرض أحداث اقتصادية و معاملات مالية وقعت بالفعل ، أما الثانية فتهتم بيانات التخطيط وتوفير معلومات عن أحداث متوقعة خلال فترة مالية مقبلة، كبرنامج الموازنات التخطيطية (الحيالي، 2007)

- بالنسبة للمعلومات الغير المالية التي لم يرد تعريفها فالتعريف سابق فهي المعلومات التي لا تتعلق بالانشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة وأبسط مثال على ذلك مؤشرات الجودة وكمية الموارد، اما بالنسبة للمعلومات المستقبلية فهي معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المؤسسة فهي معدة بشكل سليم قائمة على افتراضات.

الفرع الثالث: عناصر النظام المحاسبي.

نظرا لإختلاف طبيعة العمليات وأوجه النشاط التي تقوم بها المنشآت لذا تختلف النظم المحاسبية التي تتبع في كل منها إلا أنه تتوفر عناصر أساسية يمكن اعتبارها عوامل مشتركة في جميع النظم المحاسبية وهي:

1- المجموعة المستندية أو ما يسمى بمصادر القيود وهي المستندات التي تؤيد صحة العمليات المالية التي حدثت في المنشأة، ومن أمثلة تلك المستندات الشيكات، وفواتير البيع، وأوامر الشراء، وفواتير الشراء، والإيصالات، وشرائط تسجيل النقدية (من آلات تسجيل النقدية في محلات السوبر ماركت).

وتعتبر هذه المستندات نقطة البداية لتدفق المعلومات المحاسبية خلال النظام المحاسبي إلى القوائم المالية.

2- المجموعة الدفترية التي تسجل بها العمليات المالية وأهم هذه المجموعة الدفترية دفتر اليومية ودفتر الأستاذ.

3- مجموعة القوائم المالية والتقارير وتشمل قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي بالإضافة إلى تقارير ودراسات إحصائية تعد الأغراض معينة وبصفة دورية وغير دورية.

- قائمة الدخل تظهر نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة معينة حيث تظهر هذه القائمة الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل لتلك الفترة وقائمة التدفقات النقدية تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وصافي التدفق النقدي من كل منها بالإضافة إلى رصيد النقدية أول وآخر الفترة.

- قائمة المركز المالي تظهر المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين. وتتضمن ملخصا للأصول والخصوم وحقوق الملكية. (النمري، 2011)

مماسبق استنتج انه لم يتم ذكر كل العناصر الخاصة بنظام محاسبي مالي, والتي تتمثل في :

- مجموعة الإجراءات المحاسبية و التعليمات المحاسبية .

- دليل الحسابات .

- العاملين والممارسين المهنة المحاسبة.

الفرع الرابع : خصائص النظام المحاسبي المالي.

يتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة :

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي و الذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية و مبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد و إنتاج معلومة مفصلة.

- إيضاح المبادئ و القواعد التي يجب أن تسيير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها و إعداد الكشوف المالية، و الذي يحد من مخاطر التدخل الإداري و اللاإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد و كذا تسهيل فحص الحسابات .

- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة، قابلة للقراءة، و تسمح بالمقارنة و اتخاذ القرار.

- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة

هذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة و التي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

- إعادة التقييم بدقة للأصول الثابتة الممنوعة.

- اللجوء إلى القيمة العادلة لتقييم بعض الأدوات المالية (المأخوذة بهدف التعاملات الجاهزة للبيع).

- اللجوء إلى فكرة التقدير بالقيمة الحالية لتقييم السلفات والحقوق بالقروض الصادرة عن المؤسسة. (النمري، 2011)

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية .

أدت التطورات الاقتصادية الدولية إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية من أجل تنظيم ممارسة العمل المحاسبي وتصنيف البيانات المالية وكذالك اصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الافصاح المالي ووضع تقارير . وتعتبر المعايير المحاسبية الدولية أداء التنظيم العمل المالي و المحاسبي وذالك من اجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المعاييرالمحاسبية الدولية.

الفرع الأول : مفهوم المعيار المحاسبي.

يقصد بكلمة معيار بشكل عام بانه نموذج يوضع لقياس وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. أما في المحاسبة ، فيقصد بالمعيار بأنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. وبهذا المعنى، فإن المعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو بنوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية، أو من خلال العمليات أو الأحداث المحاسبية.

ويعني المعيار قاعدة أو قانون عام يسترشد به المحاسب لإنجاز عمله في إعداد القوائم أو التقارير المالية. كذلك يعني المعيار بانه قاعدة محددة يتم بموجبها تحديد قياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات اللازمة. وهذا المفهوم كان قد ركز على أهمية استخدام القاعدة لغرض قياس الأحداث المالية، والاستفادة من هذه الأهمية لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين . (مشكور، 2021)

- إن لب هذا التعريف هو تركيزه على ان المعيار هو قاعدة يتم العمل بها لقياس الاحداث المالية وهذا يعني أن المعيار مجموعة مشتركة من المبادئ والمعايير والإجراءات التي تحدد أساس سياسات وممارسات المحاسبة المالية وطرق قياس الأحداث المالية.

الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية.

كانت معايير المحاسبة الدولية هي أول معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تم تشكيلها في عام 1973. وكان الهدفحينها ، كما هو الحال اليوم هو تسهيل مقارنة الأعمال التجارية حول العالم ، وزيادة الشفافية والثقة في التقارير المالية وتعزيز التجارة والاستثمار العالميين.

تعمل معايير المحاسبة القابلة للمقارنة عالميا على تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم. يتيح ذلك للمستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق إتخاذ قرارات اقتصادية فعالة بشان فرص الاستثمار والمخاطر وتحسين تخصيص رأس المال. تعمل المعايير العالمية كذلك على تقليل تكاليف إعداد التقارير والتكاليف التنظيمية بشكل كبير خاصة بالنسبة للشركات ذات العمليات الدولية والشركات التابعة في العديد من البلدان. (مشكور، 2021)

- إن فحوى هذا المفهوم يتمثل في دور المعايير المحاسبية في زيادة الثقة ومصداقية التقارير للمالية فقط وهذا المفهوم لايتماشى مع المفهوم الذي اتي به scf والذي ينص على أن المعايير المحاسبية الدولية تسمح بوضع قواعد مشتركة لضمان تنسيق البيانات المالية، وشفافيتها، وقابلية وضعها في مقارنة حول العالم.

المطلب الثاني: اهمية واسباب ظهورالمعاييرالمحاسبية الدولية.

الفرع الأول : أهمية معايير المحاسبة الدولية.

تنبع أهمية المعايير المحاسبية من خلال الحاجة إليها في الأمور الآتية:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.
2. إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
4. عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعيار الملائم والمناسب والدقيق.

أما في حالة غياب المعايير المحاسبية فانه سيؤدي إلى مايلي:

1. استخدام طرق محاسبية غير صحيحة.
2. إعداد قوائم مالية غير واضحة وغير مفهومة.
3. اختلاف المبادئ والأسس المحاسبية التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة.
4. صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو قرار خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم. (مشكور، 2021)

- يقصد بتحديد انسب طريقة للقياس هي إيجاد وسيلة قياس مالي تعطي معلومات بشكل واضح ودقيق لاجل اعطاء صورة صادقة عن المنشأة.

- بالنسبة للعيب الأول المتمثل في عدم استخدام طرق محاسبية غير صحيحة فإن الهدف رئيسي من هذه المعايير هو توحيد اللغة المحاسبية في كل دولة وغيابها يؤدي إلى استعمال محاسبة منفردة او خاطئة.

الفرع الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية.

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمي مدين ودائن بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي على مر العصور.

وقد تطورت المحاسبة في مختلف دول العالم وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، وقد انعكس ذلك على مهنة المحاسبة وبدا واضحا في اختلاف أسس القياس والإبلاغ المالي المحاسبي، ويمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم وفقا لما يلي:

1- تباين في تحقق الإيراد.
2- تباين في تحميل المصروفات.
3- تباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي.
4- تباين في المصطلحات المحاسبية.
5- تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها.

ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظرة الحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

1. عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.
2. تطور الأسواق المالية العالمية.
3. الخصخصة في بعض دول العالم.
4. تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل مختلف بقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة. (مشكور، 2021)

المطلب الثالث: اهم المعاييرالمحاسبية الدولية.

المعيار الأول : عرض البيانات المالية .

يهدف المعيار إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، ويقصد بالبيانات المالية ذات الغرض العام: هي تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب إحتياجاتهم الخاصة من المعلومات. (الريشاني، 2011)

- أن لب هذا التعريف يمكن فالعبارة التالية :" عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان امكانية مقارنة مع فترات سابقة", والتي تعني أن هذا المعيار يفرض على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية لكي تقارن بين قوائم السنوات السابقة والحالية بهدف معرفة سير المنشأة و تزويد الأطراف المستفيدين بما يحتاجونه من معلومات.

المعيار الثاني : المخزون.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون - التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به - هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون. ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل، كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون. (العربي، 2012)

-اهم ما جاء في هذا التعريف هو وصف المعالجة المحاسبية المخزون حسب نظام التكلفة التاريخية وهذا يعني أن المعيار مخزون يتطرق الى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي ستظهر في الميزانية. وهذا مايتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

المعيار الثالث : قائمة التدفقات النقدية.

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة الاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي

المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (القرا، المعيار المحاسبي الدولي السابع، 2022)

-إن لب هذا المعيار هو اهتمامه بالتدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة و التدفقات النقدية و الأنشطة التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية.

المعيار الرابع : صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية.

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المنشأت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشأت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشات الأخرى، وعليه فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية. (القرا، المعيار المحاسبي الدولي الثامن، 2022)

- يرتكز هذا المعيار على أن تقوم المؤسسة بوصف المعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل والتي تتمثل في الانشطة العادية (مثلا تكاليف مرتبطة بتصنيع او بيع منتجات والغير عادية (التي تقوم بها المؤسسة في حالات استثنائية) كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الأساسية و التغيرات في السياسات المحاسبية.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية.

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد و على مفهوم الحفاظ على رأس المال و يمكن أن يكون هناك نماذج أخرى و مفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف وفير المعلومات المقيدة الصانع القرارات الإقتصادية إلا أنه يوجد في الوقت الحاضر اتفاق عام على التغيير و لقد أعد هذا الإطار ليكون ملائما لمدى النماذج المحاسبية و مقاهيم رأس المال و الحفاظ عليه.

المطلب الاول : الميزانية

الفرع الأول : تعريف الميزانية.

من تعاريف الميزانية نذكر :

- تعريف1: الميزانية في جدول ذو جانبين، بعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير). (عطية، 2010)

- استنادا لما سبق فإن الميزانية هي جدول يتكون من اصول وخصوم ونعني بالاصول هي المتتلكات المالية والمادية التي تملكها المؤسسة كالالات و المعدات.. ام الخصوم هي إلتزامات واجبة السداد لشخص او جهة اخرى مثلا ديون او قروض مصرفية.

- تعريف 2 : الميزانية هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد" (عطية، 2010)

-انحصر محتوي هذا التعريف في أن الميزانية هي صورة تعرض ثورة المؤسسة بتاريخ معين . هذا التعريف لا يستجيب للنظام المحاسبي المالي scf لانه لم يعطي المعنى الحقيقي للميزانية واكتفى باعتبارها جدول يعرض الثروة فقط.

- تعريف 3: عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08/156 الميزانية كالتالي : تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. (عطية، 2010)

- ركز التعريف السابق على تحديد الميزانية لعناصر الاصول والخصوم وتنقسم عناصر الاصول (ممتلكات الى اصول جارية (متداولة مدتها اقل من عام) والغير متداولة (التي تفوق مدتها العام وكذلك نفس الشيء بالنسبة العناصر الخصوم.

إذن وطبقا ل (ن.م.م) فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية ، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية. إن هذا التصنيف يختلف عن التصنيف الذي كان منبعا في المخطط الحاسبي لسنة 1975 حيث كانت الأصول تصنف تبعا لطبيعتها فنجد مجموعات الاستثمارات والمخزون و المدينين، بينما نجد أن الخصوم تضم كلا من الأموال الخاصة والدائنون، وهذا دون أي اعتبار لطول فترة استحقاق الأمم (الحقوق) أو تسديد الديون (الالتزامات). (عطية، 2010)

الفرع الثاني: وظائف الميزانية.

هنالك بعض الوظائف التي تؤديها قائمة المركز المالي، يمكن إيضاحها على النحو الآتي:

1. تقدم قائمة المركز المالي ملخصا بمقدار الموجودات التي تمتلكها الشركة والمطلوبات المستحقة على هذه الموجودات، وكذلك حقوق المساهمين، فهي تقرير بثروة الشركة والحقوق المترتبة على هذه الثروة.

2. تبين قائمة المركز المالي مدى السيولة لدى الشركة، وتعد رأس المال العامل سواء تم توضيحه في قائمة المركز المالي بصورة صحيحة أو ضمنية مقياسا أساسيا للسيولة.

3. تبين قائمة المركز المالي مدى قدرة الشركة على سداد المطلوبات المستحقة لها ومقابلة كل متطلباتها قصيرة وطويلة الأجل، وذلك في الأجل الطويل. (عطية، 2010)

الفرع الثالث :أهداف الميزانية.

تسعى قائمة المركز المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها:

1. إيضاح الوضع المالي للشركة خلال فترة زمنية معينة.

2. توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، سواء من داخل الشركة أو خارجها.

3. الإفصاح الكامل عن الحقائق المهمة، وتبويب عناصرها وعرضها بطريقة تحقق أكبر قدر من الاستفادة المستخدمي قائمة المركز المالي . (التوبي، 2021)

الفرع الرابع: عناصر الميزانية.

عرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية عناصر الميزانية بأنها :

- الأصول : الأصول هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا ، حصلت عليها

الوحدة الاقتصاديه أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية ، وهناك ثلاث سمات أساسية للأصل هي :

1- تجسد منافع مستقبلية محتملة تنطوي ، سواء منفردة أو بالاشتراك مع الأصول الأخرى،على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في صافي التدفقات النقدية الداخلة مستقبلا .

2- يمكن لمشروع معين الحصول على منافعها والتحكم في إمكانية حصول الغير

عليها .

3- إن الحدث أو العملية التي أعطت للمشروع الحق أو الرقابة على هذه المنافع قد

تمت بالفعل .

- الإلتزامات : الإلتزامات هي تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع اقتصادية ، نتيجة للالتزامات الحالية لوحدة معينة بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات إلى وحدات أخرى نتيجة لعمليات أو أحداث تمت أو وقعت في الماضي ، وهناك ثلاثة خصائص أساسية للإلتزام هي :

1- يجسد واجبه أو مسؤولية مالية تجاه وحدة أو أكثر ، مما يتطلب التسوية بالنقل أو التحويل المستقبلي للأصول ، أو استخدامها عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد ، أو عند حدوث حدث معين ، أو عند الطلب

2- إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المشروع المعني ، أو لا يترك له الخيار ،أو يترك له خيارة محدودة في تجنب التضحية المستقبلية .

3- إن العملية أو الحدث الذي يلزم المشروع قد حدث بالفعل .

- حقوق الملكي حقوق الملكية هي الحصة المتبقية في أصول الوحدة بعدطرح التزاماتها ، وحقوق الملكية في مشروع الأعمال هي حصص الملكية ، وهي تنشأ من الحق على الملكية وتنطوي على علاقة بين المشروع وملاكه بصفتهم ملاكا خلافا للمستخدمين ، والموردين ، والعملاء ، والمقرضين أو أي دور آخر خلافة للملاك. (كاجيجي، 2016)

الفرع الخامس: مزايا الميزانية.

تتمتع قائمة المركز المالي بجملة من المميزات التي تميزها عن غيرها من القوائم، ويمكن إيضاح هذه المزايا على النحو الآتي:

1- إن معظم قرارات التمويل والإقتراض والحسابات الدائنة التي تقوم بها الشركة تعتمد على المعلومات التي تقدمها قائمة المركز المالي.

2- تتغير قائمة المركز المالي بشكل مستمر ويتم ذلك التغير ضمن الموجودات التي تترتب على الشركة.

3- تعد مؤشرا لبيان حجم الشركة وقوفها الاقتصادية والمالية .

4- تساهم قائمة المركز المالي في تنظيم المطلوبات الحالية، كالديون قصيرة الأجل والمصاريف المستحقة وتحديد الديون طويلة الأجل كالقروض.

5- تسهم قائمة المركز المالي بتوفير مجموعة من النسب المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، مما يسهم بتحديد الأرباح طويلة الأجل للشركة وتوقعات مالية قصيرة الأجل. (التوبي، 2021)

جدول(01-01): ميزانية المؤسسة في 12/31. (عطية، 2010)

رقم الحساب	الاصول	المبلغ	الرقم	الخصوم	المبلغ
	اصول غير جارية			اموال	
207	محل تجاري	xx	101	راسمال الشركة	xx
211	اراضي	xx	106	احتياطات	xx
213	مباني	xx	110	تحويل من جديد خاص	xx
215	معدات ونقل	xx	120	نتيجة الدورة	xx
265	سندات مساهمة	xx			
	اصول جارية			خصوم غ جارية	
30	مخزون بضاعة	xx	164	قروض مصرفية	xx
411	عملاء	xx			
512	البنك	xx			
53	الصندوق	xx		خصوم جارية	
			401	موردو بضاعة وخدمات	xx
			44	ضرائب ورسوم	xx

المطلب الثاني : جدول حساب النتائج (قائمة الدخل).

الفرع الأول: تعريف قائمة الدخل.

- تعرف قائمة الدخل بأنها: جدول حسابات للنتائج المالية للشركة، وكذلك تعرف: بأنها قائمة تحدد نتيجة النشاط للشركة عن فترة زمنية معينة وهي تتضمن جميع بنود الإيرادات والمصروفات. وتعرف أيضا بأنها: قائمة تكشف نتائج الأعمال النهائية للشركة، ويكمل دور القوائم المالية الصادرة عن الشركة في غاية سنتها المالية أو في فترات معينة تحددها الشركة. وكذلك تعرف بأنها: كشف بإيرادات الشركة خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي أنفقتها؛ لغرض الحصول على تلك الإيرادات. (التوبي، 2021)

- بناء على التعاريف السابقة الذي ركزت على دور قائمة الدخل في تبيان الايرادات "والمصروفات للمؤسسة. إن قائمة الدخل تكمن اهميتها في تحديد نتيجة المؤسسة خلال فترة معينة وذلك من خلال ايجاد الفرق بين الإيرادات والمصروفات.

الفرع الثاني: أهمية قائمة الدخل.

تكتسب قائمة الدخل أهمية خاصة، يمكن إيضاحها على النحو الآتي:

1- توفر المعلومات المحاسبية اللازمة لمستخدمي المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

2- بيان العلاقة ما بين البنود المختلفة للدخل (الإيرادات، المصروفات).

3- الفصل بين الأداء التشغيلي الرئيسي للشركة والجوانب الأخرى للأداء. (التوبي، 2021)

الفرع الثالث: مزايا وعيوبا قائمة الدخل.

<u>اولا:</u> مزايا قائمة الدخل.

إذ تساعد قائمة الدخل مستخدمي البيانات المالية من مستثمرين ودائنين بمعلومات، وكالآتي:

1- تقييم الأداء السابق للشركة: إذ إن المستثمرون يستثمرون رأس المال في شركة معينة، وتوفر قائمة الدخل المعلومات التي تساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين في تقييم مدى أداء إدارة الشركة في الوفاء بالتزاماتها ويقدم معلومات عن إنجازات الشركة والجهود المبذولة لكسب الدخل الصافي.

2- توفير أساس للتنبؤ بالأداء المستقبلي: إذ إن الدخل الماضي من الشركة مفيدة للتنبؤ بإيرادات الشركة المستقبلية والتدفقات النقدية، وعليه يستعرض المستخدمين الخارجيين مكونات صافي دخل الشركة؛ لتقييم جودة الأرباح، أو القدرة على التنبؤ بأرباحها المستقبلية. وفي المقابل، فإن هذه المعلومات هي تفيد في التنبؤ بالتدفقات النقدية التي ستضطر الشركة إلى تحقيقها.

3- المساعدة في تقييم مخاطر أو عدم اليقين لتحقيق التدفقات النقدية المستقبلية: إذا إن المعلومات عن المكونات المختلفة للدخل - الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر - يسلط الضوء على العلاقات بينهم، كما أنه يساعد على تقييم خطر لتحقيق مستوى معين من التدفقات النقدية في المستقبل.

4- المساعدة في المقارنات مع الشركات الأخرى: إذ أن المستثمرون مهتمون بتقييم مخاطر الاستثمار في شركة مقارنة بالشركات الأخرى في نفس شركة الصناعة أو الصناعات الأخرى. كما أنهم مهتمون بمقارنة العائد على الاستثمار للشركة والقدرة التشغيلية لتلك الشركات الأخرى (التوبي، 2021)

<u>ثانيا:</u> عيوب قائمة الدخل

على الرغم من المزايا التي تتمتع بها قائمة الدخل، إلا إنها قد تعرضت إلى إنتقادات شديدة، وفيما يلي بيان لتلك الانتقادات، وكالأتي:

1- تتجاهل الشركات عناصر من قائمة الدخل لا يمكن قياسها بشكل موثوق: إذ إن الممارسة الحالية تحظر الاعتراف بعناصر معينة من القرار من الدخل على الرغم من أن آثار هذه العناصر يمكن أن تؤثر على أداء الشركة.

2- تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: أي أن شركة واحدة قد تنخفض موجودات مصنعها على أساس متسارع.

3- قياس الدخل ينطوي على الحكم: قد تجعل بعض الشركات تقديرات متفائلة التكاليف الضمان المستقبلية وشطب الديون المعدومة، والتي تنتج عنها في انخفاض حساب وارتفاع الدخل.

4- إن أرقام الدخل تتأثر عند استخدام الطرق المحاسبية: فمثلا إن الشركة قد تخفض قيمة موجودات مصنعها بشكل سريع عند اختيار الإندثار بطريقة القسط الثابت.

5- إن الدخل المحاسبي يستند إلى التكلفة التاريخية: إذ تختلف طرق تحميل وتوزيع التكاليف؛ مما يجعل عملية المقارنة بين تلك البيانات المالية تكون صعبة للغاية. (التوبي، 2021)

الفرع الرابع: العناصر الأساسية لقائمة الدخل.

ينتج الدخل الصافي من معاملات الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر. إذ إن الدخل هو بيان يلخص هذه المعاملات، ويركز على الأنشطة المتعلقة بالدخل التي حدثت خلال فترة زمنية معينة. وعليه، يمكن بيان تصنيف الدخل حسب العميل والمنتج خط، أو وظيفة، أو عن طريق التشغيل وعدم التشغيل، استمرار وتوقف، والفئات العادية وغير المتكررة، فيما يلي بيان لعناصر الدخل الرئيسة، وكالآتي:

1- الإيرادات: وهو تدفقات أو تحسينات أخرى الموجودات الكيان أو تسويات متطلباته خلال فترة من تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو غيرها من الأنشطة التي تشكل العمليات الرئيسة أو المركزية المستمرة للكيانة، مثل: المبيعات والرسوم والفوائد وأرباح الأسهم والإيجارات، وتمل الإيرادات التدفقات النقدية الفعلية أو المتوقعة (أو ما يعادلها) التي تحدث على شكل نتيجة لأنشطة التشغيل الأساسية المستمرة للشركة، وبالتالي فإن الإيرادات هي القياس من إنجازات الأنشطة التشغيلية خلال الفترة المحاسبية .

2- النفقات: وهي التدفقات الخارجة أو غيرها من استخدام الموجودات أو متكبدة المطلوبات خلال الفترة من تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو القيام بأنشطة.

الفرع الخامس: محتوى قائمة الدخل. (التوبي، 2021)

على الرغم من أن شكل قائمة الدخل قد يختلف من شركة إلى أخرى، والمكونات الرئيسة لقائمة الدخل للشركة هي كالآتي :

أولا: الدخل من العمليات المستمرة:

1- الإيرادات.

2- تكلفة البضائع المباعة.

3- نفقات التشغيل.

4- الإيرادات والمكاسب الأخرى.

5- المصاريف والخسائر الأخرى.

6- ضرائب الدخل على العمليات المستمرة .

ثانيا: نتائج العمليات المتوقفة.

ثالثا: البنود غير العادية (الاستثنائية). (التوبي، 2021)

.

جدول (01-02): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة. (الجزائرية، 2009)

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغيرمخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للإستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي من الإستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف من خسائرالقيمة و المؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات العملياتية الأعباء العملياتية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			

العناصر الغير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9-**النتيجة الغير العادية**			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للسنة المالية			
ومنها ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية

الفرع الأول: تعريف قائمة التدفقات النقدية.

تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها عبارة عن بيان مالي لشركة توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتغيير الصافي في النقد من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل خلال الفترة المحاسبية بطريقة توفق بين الأرصدة النقدية للبداية والنهاية، وكذلك تعرف بأنها القائمة التي تعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة زمنية معينة مع التفرقة بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (التوبي، 2021)

- إن هذا التعريف هو االاقرب وفق ماجاء بيه scf فقائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية التي تساعد مستخدمي هذه القوائم في التعرف على الأوضاع المالية للشركة موضوع التحليل، وتأتي أهمية قائمة التدفقات في أنها تبين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقا نقديا داخلا للشركة أو خارجا منها. ورغم وجود طريقتان لاعداد قائمة التدفقات النقدية إلا أن بالرغم من انه تتوفر طريقتان الإعداد قائمة التدفقات النقدية ، إلا أن المشرع الجزائر أوصى بالطريقة المباشرة والتي تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ،الموردون ، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صافي, وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

الفرع الثاني: أهمية قائمة التدفقات النقدية. (التوبي، 2021)

يمكن إيضاح أهمية قائمة التدفق النقدي، وذلك من خلال:

1. تبيين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية، مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقا نقديا داخلا للشركة أو خارجا منها.

2. تقسيم هذه القائمة للتدفقات النقدية ضمن نشاطات لها طبيعة مشتركة تساعد في التعرف على نقاط القوة والضعف.

3. تقييم قدرة الشركة على توليد صافي تدفقات نقدية إيجابية في المستقبل.

4. تقييم مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وسداد توزيعات الأرباح ومدى حاجتها لتمويل خارجي.

5. التعرف على أسباب الاختلاف بين صافي الأرباح وصافي التغير في الأرصدة النقدية .

الفرع الثالث: مميزات قائمة التدفقات النقدية.

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقييم ما يلي:

1. قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية: إذ إن الهدف الرئيسي للمالية هو توفير المعلومات التي يمكن التنبؤ با بالمبالغ وعدم اليقين من التدفقات النقدية المستقبلية؛ من خلال دراسة العلاقات بين العناصر، مثل: المبيعات وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، أو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وزيادة أو نقصان في النقد، فمن الممكن التنبؤ بشكل أفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية .

2. قدرة الكيان على دفع الأرباح وتلبية الالتزامات: إذ لا يمكن للشركة دفع رواتب الموظفين وتسوية الديون ودفع أرباح الأسهم أو الحصول على المعدات، وعليه، فإن التدفقات النقدية تشير إلى مصدر أموال الشركة وكيف إستخدام النقدية. إذ يجب أن يكون الموظفون والدائنون وحملة الأسهم والعملاء على وجه الخصوص مهتمين في هذه القائمة .

3. أسباب الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل: إذ إن رقم الدخل الصافي يوفر معلومات عن أداء شركة من فترة إلى أخرى؛ إلا إن البعض ينتقد صافي الدخل على أساس الاستحقاق لأن الشركات يجب أن تضع تقديرات للوصول إليها.

4. معاملات الاستثمار النقدية وغير النقدية خلال الفترة: إلى جانب الأنشطة التشغيلية تتعهد الشركات بمعاملات الاستثمار والتمويل، وتشمل أنشطة الاستثمار شراء وبيع موجودات أخرى غير المنتجات أوالخدمات، بينما تشمل أنشطة التمويل القروض والسداد من القروض والاستثمارات من قبل الملاك والتوزيعات على أصحابها، بواسطة فحص أنشطة الاستثمار. (التوبي، 2021)

الفرع الرابع: أهداف قائمة التدفقات النقدية.

يمكن إيضاح الهدف من إعداد قائمة التدفق النقدي على النحو الآتي:

1. تظهر النقدي التدفق النقدي والخارجي للنقد وما يعادله من أنشطة مختلفة للشركة خلال فترة محددة تحت الرؤساء، أي أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.

2. المعلومات من خلال قائمة التدفق النقدي مفيدة في تقيم قدرة أي شركة على توليد النقد وما في حكم النقد واحتياجات الشركة الاستخدام هذه التدفقات النقدية .

3. يتطلب اتخاذ القرارات الاقتصادية تقييما لقدرة الشركة على توليد النقد وما في حكم النقد، والذي يتم توفيره بواسطة بيان التدفق النقدي. (التوبي، 2021)

الفرع الخامس: انشطة قائمة التدفقات النقدية.

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) التدفقات النقدية، حيث يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية، وتدفقات من الأنشطة التمويلية، وقد عرف ذلك المعيار تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.

2. النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

ا- الأنشطة التشغيلية : وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل، ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادت الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.

- المدفوعات النقدية الضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية.

- المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة.

- شراء الأوراق المالية والقروض لأغراض المتاجرة (التعامل) حيث تشبه هذا المخزون حيث يتم إعادة بيعها، حيث يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الشراء والبيع الأوراق مالية وقروض يحتفظ بها للمتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية.

- التدفقات النقدية الناتجة عن تقديم السلف والقروض النقدية وتحصيلها والتي تقديمها المؤسسات المالية (البنوك) على أنها أنشطة تشغيلية لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد لتلك المؤسسات. والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ب - الأنشطة الإستثمارية: وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة والإستثمارات غير المتداولة، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشاة بتشييدها ذاتيا.

- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.

- المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية (الأسهم) أو أدوات دين (سندات مثلا) للمنشآت الأخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء المدفوعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو (المتاجرة).

- المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية (الأسهم)، أو أدوات دين (سندات مثلا) للمنشآت الأخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء المقبوضات من تلك الأدوات التي تعتبر معادلة للنقد، أو المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة). (حميدات، 2019)

- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.

- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.

- المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية ، والعقود الآجلة ، وعقود الخيارات ، وعقود المبادلة باستثناء عندما يحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.

ج- الأنشطة التمويلية : وتتضمن التغيرات النقدية في بنود حقوق الملكية والإلتزامات، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال واصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع أسهم المنشأة المصدرة (أسهم الخزينة).
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الإلتزام القائم والمتعلق بعقد الإيجار. والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. (حميدات، 2019)

جدول (01-03): جدول التدفقات النقدية. (التوبي، 2021)

البيان	الجزئي	الكلي
التدفقات النقدية من الانشطة التسغياية		
الدخل الصافي		xx
التعديلات للتسوية بين صافي الدخل وصافي النقد الناتج من انشطة التشغيل :		
حساب الاستهلاك	Xxx	
خسارة بيع النعدات	Xxx	
الزيادة في حسابات القبض	(Xxx)	
زيادة المخزون	(Xxx)	
انخفاض المصاريف المدفوعة مقدما	Xxx	
النقص في الحسابات المستحقة الدفع	(Xxx)	
صافي النقد المقدم من الانشطة التشغيلية		Xxx
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
بيع الارض	Xxx	
بيع المعدات	Xxx	
شراء المعدات	(Xxx)	
صافي النقد المستخدم في الانشطة الااستثمارية		Xxx
التدفقات النقدية من انشطة التمويل		
استرداد السندات	(Xxx)	
بيع الاسهم العادية	Xxx	
دفع ارباح الاسهم	(xxx)	
صافي النقد المقدم من انشطة التمويل		xxx
صافي الزيادة في النقدية		Xxx
رصيد النقدية اول مدة		Xxx
رصيد النقدية اخر مدة		xxx

خاتمة الفصل

حتى تتمكن البلدان النامية من الخروج من حالة التخلف التي هيمنت على جميع قطاعات الحياة وأمام تعقد الوضعية الإقتصادية التي تسببت في اختلالات اقتصادية، عليها الإهتمام أكبر بالنظام المحاسبي المالي الجديد و محاولة التقليص من النقائص بأكبر قدر ممكن، فالنظام المحاسبي يعتبر أداة فعالة يساهم بشكل كبير في تسيير المؤسسات كما أنه المصدر الأساسي للمعلومات حيث يعتبر هذا الأخير منبع المحاسبات الأخرى، كما يساعد متخذي القرار في تحقيق أهدافهم الأساسية .

مقدمة الفصل

تعرض المنتجات و التكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء ويعتبر تقسيم المنتجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية . وفي مجال التطبيق يسمح نظام المحاسبة التحليلية البسيطة أو حتى مجرد جدول التوزيع بالنسبة للكيانات الصغيرة بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التصنيف حسب الوظيفة والعكس بالعكس. إن هذا التكاليف تنتج عن عمليات التداول المادي للبضائع و المنتجات و المواد اللازمة حيث تقوم المؤسسة التجارية بعملية شراء البضائع و بدخلها إلى مخازها و من ثم تقوم باستهلاك هذه البضائع في عملياتها التجارية، أي إعادة بيعها لذلك سميت بالبضائع المستهلكة، أما في المؤسسات الصناعية فإنها تستعمل المواد و تستهلكها في العمليات الصناعية لإنتاج المنتجات التي تخصص لها، كذلك نجد أن المواد و اللوازم المستهلكة إضافة إلى هذا التداول المادي فإن هناك مصدر آخر لهذه التكاليف ألا و هو التكاليف الناتجة عن الخدمات الضرورية لانجاز مهامها و من بين هذه الخدمات على سبيل المثال لا على الحصر خدمات النقل، الإيجار، الإشهار و البريد و المواصلات... إلخ، و كذلك الأجور المدفوعة للعمل و المستخدمين و الضرائب و الرسوم المالية و المصاريف المالي. إضافة إلى الاهتلاكات التي تصيب الأصول الثابتة و المؤونات ثم التكاليف الاستثنائية التي تتحملها المؤسسة الأسباب خارجية عن أنشطة الاستغلال التي تخصص لها كذلك تعتبر استثنائية. كما ان الصنف السابع يشمل الحسابات المتعلقة بالمنتجات التي تنتجها المؤسسة، مهما كان نوعها، سواء كانت مادية أو مالية أو خدمية، حيث يمكن عن طريقها أن تتحقق إيراد أو عائد للمؤسسة، من خلال ممارستها للنشاط الذي يختصه فمثلا، المؤسسة التجارية تحقق إيرادا عن طريق بيع البضائع أما المؤسسة الصناعية فإن إيراداتها تتحقق عن طريق بيعها لمنتجاتها.

أو قد تحقق المؤسسة إيرادات أخرى خارجية عن نشاطها الاعتيادي مثلا: تحقيقها لإيرادات نتيجة لبيعها لأحد الأصول أو الممتلكات أو بعض الأسهم أو قد تحقق إيرادات عن طريق الفوائد المالية أو أرباح الأسهم.

إن هذا الصنف يشمل على الحسابات التالية: / المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة. / الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون. / الإنتاج المثبت. / إعانات الاستغلال. / المنتجات العملياتية الأخرى. / المنتجات المالية / العناصر غير العادية (المنتجات). / الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات.

المبحث الأول: دراسة النفقات.

المطلب الأول: تعريف النفقات.

يوجد عدة تعاريف للنفقات نذكر منها :

التعريف 1: تعني المصاريف مجموعة الإستهلاكات والأعباء والإهتلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها لإنتاج الخيرات المادية . (سعدان، 2017)

-خلاصة هذا التعريف هو أن النفقة هي مجموعة الأعباء التي يتطلبها نشاط المؤسسة ويعني بذلك أن المؤسسة عند القيام بنشاطها فإنه يتطلب نفقات تتحملها المؤسسة وذلك بهدف توليد إيرادات وارباح خلال فترة معينة.

التعريف 2: يقصد بالأعباء مجموع الاستهلاكات والنفقات والمصاريف والاهتلاكات الناتجة عن الاستغلال، هذا وقد عرفت المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي الأعباء كالتالي:" تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية" (كواشي، 2018)

- يعتبر التعريف اعلاه هو ماجاء به scf فالنفقات يمكن اعتبارها بأنها تخفيض في قيمة الأصل حيث يتم استخدامه للحصول على الإيرادات، او انها زيادة فالخصوم (الالتزامات) خلال سنة معينة.

التعريف 3: وهي ما أنفقته المنشاة أو التزمت به من نفقات في سبيل العمل للحصول على الإيراد. (عباس، 2014)

- إن فحوى هذا التعريف على عبارة (ما انفقته المؤسسة في سبيل الحصول على ايراد) أن السبب الحقيقي للإنفاق هو الحصول على ربح. فالمؤسسة تنفق على ما يتطلبه نشاطها من موارد وتكاليف لتحقيق الايراد وهو الهدف رئيسي للمؤسسة.

التعريف 4: تمثل المصروفات تدفقة من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لإستفادة الموارد الإقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الايرادات خلال فترة معينة. (جربوع، 2014)

- أهم ما جاء به التعريف السابق هو إعتبار النفقات على انها تدفق خارج من المؤسسة لإكتساب إيرادات واستنتج مما سبق أن النفقات أموال خارجة من ذمة المؤسسة الملية تتمثل في نقص اصول او زيادة في إجمالي الخصوم . لكي تعود عليها بالنفع مستقبلا (ربح).

التعريف 5: قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجموعة المحاسبين القانونيين الأمريكيين

عام 1957 تعريفا للمصروفات مفاده: « أنها جميع التكاليف المستنفذة و التي تم تخصصيها من ايراد الفترة » , وفي عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي تعريفا للمصروفات جاء فيه هي: « عبارة عن إجمالي النقص في الموجودات أو إجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، و يتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها». ومن خلال التعريفات السابقة بفهم بأن المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا جراء إنتاج سلع أو تأدية خدمات للغير أما الخسائر فهي النقص الحاصل لحقوق الملكية جراء

العمليات العرضية أو الفرعية أو نتيجة أي أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في الوحدة المحاسبية، و يستثنى منها المصروفات أو توزيعات الأرباح للمالكين و تجدر الإشارة هنا بأن الإفصاح عن المصروفات يتم على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بها، أما الخسائر فيجري الإفصاح عنها بصافي القيمة الحقيقية لها و بشكل مستقل عن نتيجة النشاط المعتاد للوحدة المحاسبية . وعلى ضوء ما تقدم يمكن تمييز مجموعة من الخصائص التي تتمثل ما الخسائر هي:

- إن الخسائر هي عبارة عن نقص صافي حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية

- تختلف الخسائر باختلاف طبيعة عمل الوحدات المحاسبية أو باختلاف الظروف التي تحيل بكل منها.

- تنتج الخسائر عن عملية تبادلية مع وحدات محاسبية أخرى.

- لا يتم التعبير عن الخسائر التي تؤثر سلبيا على حقوق الملكية بوحدة القياس النقدي. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

- يعتبر هذا التعريف الاشمل والأدق لأنه يرتكز على عبارة (إجمالي النقص في الموجودات نتيجة لزيادة المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط يحقق ربح) والتي تعني تخفيض تدريجي للفوائد الاقتصادية خلال فترة معينة على شكل تحويلات أو تدفقات نقدية أو استنفاذ عدد الأصول، لذلك من الممكن اختصار تعريفها بأنها تدفقات خارجية واستخدام الأصول كجزء من عمليات الشركة لتوليد الإيراد. كما اعطى التعريف مفهوم للخسارة للتمييز بين المصروفات والخسائر لذلك فإن ناحية نظرية بحتة تتشابه الخسارة مع المصروفات في أن كلا منهما يعتبر تكلفة مستنفذة يختلفان من زاوية أنه في حين يترتب على حدوث المصروف عائد يكون العائد المحقق من الخسارة هو صفر.

المطلب الثاني: عناصر النفقات.

تتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون أغلبها ممثلة بالآتي :

1- تكلفة البضاعة المباعة.

2- الأجور.

3- الإستهلاكات.

4- الايجارات ومصروفات أخرى.

كما أن هناك العديد من عناصر المصروفات التي يجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس لعناصر المصروفات الأخرى. وبشكل عام يمكن القول بأن المصروف هو عبارة عن أي تدفق خارجي في النشاط الجاري والمستمر والذي ينتظر تكراره في فترة إلى أخرى، وتعريف المصروف بهذه الصيغة الهدف منه إعطاءه أهمية أكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثرها بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

أما عناصر الكلفة فهي بشكل عام :

- المواد الخام المباشرة وهي مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاتها وتكون غالبة أجزاء رئيسية في المنتج، وقد تكون المواد عناصر هامة وضخمة كالخشب وقد تكون ذات أهمية إلا أنها ضئيلة القيمة كالمسامير والغراء في الانتاج.

2- العمالة : يقصد بها ما يدفع للعمال من أجور مقابل عملهم. وتعتبر الأجور من النفقات التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات، أو على تكاليف عملية تكنولوجية أو مرحلة انتاجية محددة بشكل مباشر.

3- التكلفة الصناعية الاضافية النفقات الصناعية غير المباشرة : هي النفقات التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة. إن هذه النفقات تصرف على الانتاج بشكل عام وتخص الانتاج بالجملة، لذلك فإن مسألة توزيع وتحميل هذه النفقات من أعقد الموضوعات في محاسبة التكاليف وخاصة إذا كان المشروع ينتج عدة سلع ويمر كل منها.

بعدة مراحل صناعية متتالية وتختلف بمواصفاتها عن الأخرى. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

استنادا لما ذكر فالعنصر السابق فإن يتم ذكر كل عناصر النفقات فقد انحصر على عنصر من عناصر النفقات وهذا مايتنافى مع مبادئ scfهناك نوعين من النفقات لم يتم ذكرهما :

- الخدمات: ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الكيان في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل : خدمة السكن (ويقابلها مبلغ الإيجار)، وخدمة النقل (ويقابلها مصروفات النقل)، وتتميز عناصر هذا النوع عن عناصر النوع الأول في أن المقابل الذي تحصل عليه الكيان تستخدمها في نشاطها وليس شيئا ماديا ملموسا.

- نفقات التحسين: تشمل المصروفات التي تنفق في سبيل تحسين إنتاجية العمل سواء كان هذا الاستثمار في المعدات والأجهزة والآلات أو ربما الأفراد.

المطلب الثالث: قياس عناصر المصروف وتوقيت الاعتراف به.

الفرع الأول : قياس عناصر المصروف.

تتم المعالجة المحاسبية للمصروفات من خلال ثلاث خطوات رئيسية هي :

- تعريف أو تحديد العناصر المكونة للمصروفات.

- قياس العناصر المكونة للمصروفات.

- الاعتراف المحاسبي للمصروفات.

فيما يتعلق بالنقطة الأولى فقد سبق أن تم الإشارة إلى أن هناك عدد من عناصر المصروفات وقد تختلف من منشأة إلى أخرى من حيث أنواعها وبشكل عام فإن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها.

أما قياس العناصر المكونة للمصروفات فقد كان رأي موست (Most) بأن يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين :

- الطريقة الغير المباشرة.

- الطريقة المباشرة : فالطريقة الأولى تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة، أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وايرادات معينة. وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين.

- الطريقة الغير المباشرة : تعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله الايرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية. وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية :

أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الانفاق خلال الفترة/ المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة = مصروفات الفترة.

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المحاسبين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك اعتراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر.

فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي (هندركسن) .

- أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

- أساس القيم الجارية لقياس المصروفات.

- أساس المصاريف الوقتية والمحددة.

يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الموجودات التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، وسبب استخدام هذا الأساس يعتمد على :

- يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق.

- تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات.

- يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل في الوحدة المحاسبية. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروف.

يعني بتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف واثباته محاسبية. فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معنية, وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة والمالية وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات هما :

- مصروفات ترتبط بشكل مباشرة بالإيرادات التي تم تحققها وجرى اثباتها محاسبية خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الايرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات.

- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالايرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معنية. وبهذا فقد وجد نوعان من المصروفات:

أ- مصروفات يمتد أثرها لاكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

ب- مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

- استناد مما سبق فإن الاعتراف بالمصروفات هو الوقت الذي يتم فيه اثبات المصروفات محاسبيا اي وقت حدوث هذا المصروفات في نفس الفترة التي يكون فيها المصروفات متعلقة بالإيرادات إذا لم يكن الأمر كذلك ، فمن المحتمل أن يتم الاعتراف بالمصروفات عند تكبدها ، والتي قد تسبق أو تلي الفترة التي يتم فيها توقيت الاعتراف بمبلغ الإيرادات ذات الصلة. أما بالنسبة للمصروفات التي لا ترتبط بالايرادات فهي تصنيف هذه المصروفات على أنها تكاليف الفترة ، ويتم تحميلها على المصروفات في الفترة المرتبطة بها. هذا يعني عادة انه يتم تحميلهم على المصاريف عند تكبدها مثل الرواتب الادارية والايجار والمرافق.

المطلب الرابع : تصنيف الاعباء حسب طبيعتها.

تصنف كالتالي :

60 - المشتريات المستهلكة :

يختلف تسيير الحسابات 60 (المواد الأولية المستهلكة و التموينات المستهلكة الأخرى والسلع المباعة) المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة ، باختلاف نظام الجرد المعمول به في الكيان : سواء أكان جردا متناوبا أو جردا دائما. إن تقويم المخزونات المستهلكة يحسب بسعر الاقتناء وبتكاليف الشراء الإضافية (النقل، العمولة، التأمين، ... الخ) التي تضاف إلى سعر الشراء ، وصافي التخفيض، التنزيل و الحسم المحصلة .

إن مشتريات الدراسة والخدمات الأخرى، بما في ذلك اقتناء التجهيزات والأشغال ، تدمج مباشرة ضمن الأعمال ، كما أن الأشغال أو المنتوجات المصنعة من طرف الكيان تسجل في الحسابات 60.

كما أن المقتنيات غير القابلة للتخزين (الماء، الطاقة، ...) أو غير المخزنة من طرف الكيان مثل تلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، تسجل هي الأخرى في الحسابات 60 "مشتريات مستهلكة " . إن العناصر المسجلة ضمن المشتريات غير القابلة للتخزين (الحساب 60) والتي لم يتم استهلاكها عند قفل السنة المالية، تسجل كأعباء مثبتة مسبقا في الجانب المدين. (الجزائرية، 2009)

ينقسم الحساب 60 الى :

600 - مشتريات البضائع المبيعة

601 - المواد الأولية

602 - التموينات الأخرى،

603 - تغيرات المخزونات،

604 - مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة ،

605 - مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال،

607 - المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات،

608 - مصاريف الشراء التابعة

609 - التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات (الجزائرية، 2009)

- بالنسبة للحسابات الفرعية للحساب 60 اي (605..600.601.602) تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل الحساب 30 دائنا) أو إستهلاك المواد والوازم والتموينات (بجعل الحساب 31.32) دائنا -. في نهاية السنة فإن الحساب 60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر إستهلاك الدورة.

- وفيما يلي نموذج لقيد عملية البيع .

411		العملاء	xxx	
	700	مبيعات بضاعة		xxx
	4451	الرسم على القيمة المضافة		xxx
		بيع بضاعة		
600		مشتريات مستهلكة	xxx	
	30	مخزون بضاعة		xxx
		قيد خروج البضاعة		

- بالنسبة للحساب 607/مشتريات غير مخزنة يكون مدينا بجعل أحد حسابات النقدية أو الموردون دائنا.

607		مشتريات غير مخزنة مستهلكة	xxx	
4451		الرسم على القيمة المضافة	Xxx	
	512	البنك		xxx
		تسديد فاتورة كهرباء		

-61. الخدمات الخارجية :

يسجل في هذا الحساب ، من الجانب المدني المصاريف المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل : مثل مصاريف الإيجار الإصلاحات ، مصاريف التأمين أبحاث و دراسات ، و الخدمات المقدمة من طرف الشركات المناوبة .

و ينقسم الحساب 61 إلى :

611- التقاول العام،

613- الإيجارات،

614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة

615- الصيانة والتصليحات، والرعاية

616- أقساط التأمينات

617- الدراسات والأبحاث،

618- التوثيق والمستجدات

619- التنزيلات و التخفيضات والمحسومات لتحصل عليها عن خدمات خارجية. (الجزائرية، 2009)

- خلال السنة تكون الحسابات الفرعية للحساب 61 مدينة بجعل حسابات النقدية أو الموردون دائنة.

وفيما يلي نموذج لتسجيل حساب613 (الإيجارات).

613		مصاريف الايجار	XXX	
	512	البنك		XXX
		تسديد مصاريف الايجار بشيك بنكي		

-62. الخدمات الخارجية الاخرى :

يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة و مصاريف بسيطة، مصاريف الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف التنقلات و مصاريف الاستقبال و مصاريف البريد و خدمات البنوك، اشتراكات، يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف .

و يمكن تجزئة الحساب 62 إلى :

621 -العاملون الخارجيون عن المؤسسة

622 - أجور الوسطاء والأتعاب،

623 - الإشهار والنشر والعلاقات العمومية

624 - نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين،

625 - التنقلات و المهمات و الاستقبالات،

626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية.

627- الخدمات المصرفية وما شابهها.

628 - الاشتراكات والمستجدات.

629 - التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى. (الجزائرية، 2009)

- خلال السنة تكون الحسابات الفرعية للحساب 62 مدينة بجعل حسابات النقدية أو الموردون دائنة.

624		مصاريف نقل سلع ومستخدمي المؤسسة	XXX	
626		مصاريف البريد والاتصالات	XXX	
	401	موردو السلع والخدمات		XXX
		استلام فواتير مصاريف نقل العمال ومصاريف		
		بريد الهاتف		

-63.أعباء المستخدمين : يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور و الإشتراكات في صناديق الضمان الإجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالمستغل .

و يمكن تجزئة الحساب 63 إلى :

631 -أجور المستخدمين ،

634 - أجور المستغل الفردي،

635 - الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعي

636 - الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي،

637 - الأعباء الاجتماعية الأخرى،

638 - أعباء المستخدمين الأخرى. (الجزائرية، 2009)

-64 . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة :

الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، هي أعباء تتعلق بما يأتي :

- من جهة، تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية.

- ومن جهة أخرى، تتعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لا سيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية أوالاجتماعية.

- كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا القسم لأنها مسجلة في الحساب 69 "الضرائب على النتائج وما يماثلها".

و يمكن تجزئة الحساب 64 إلى:

641 - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور

642 - الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال،

645 - الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج) (الجزائرية، 2009)

- يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة .

642		الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	XXX	
	447	ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة اخرى		XXX
		التصريح النشاط المهني لشهر n		
447		ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة اخرى	XXX	
	53/512	البنك أو الصندوق		XXX
		تسديد قيمة الرسم على النشاط المهني بشيك بنكي		

-65. الأعباء العملياتية الأخرى:

إن العناصر الموجودة في الحساب 65 تعتبر بطبيعتها مشكلة الناتج النشاطات العادية للكيان.

ويسجل هذا الحساب ما يأتي :

- إتاوات عن التنازل ، البراءات، الرخص ، العلاقات ، التصرفات ، أنظمة البرمجة المعلوماتية ، الحقوق والقيم المماثلة. (الحساب 651)

- ناقص القيم المستخرج عند تحويل أصل مثبت غير مالي (الحساب رقم 652 خروج تثبيتات عينية أو معنوية ، سندات مساهمة)،

- أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم (الحساب653) ،

- الخسائر نتيجة الحسابات الدائنة غير القابلة للتحصيل (الحساب 654)،

- حصة الناتج عن التعاملات المشتركة (الحساب 655)،

- غرامات السوق، غرامات ضريبية أو جزائية، الهبات والتبرعات المسموح بها (الحساب 656).

الحساب 655 : حصة النتائج عن المعاملات المشتركة".

تحسب أعباء شركة المساهمة أو مثيلاتها تجمعات، مقاولات وسلعها ضمن أعباء وسلع المسير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المساهمة بصفة حصرية ويكون ذلك معروفا قانونيا لدى الغير، غير مسير ضمن حسابه في الحسابين 755 أو 655 عن طريق الجانب المدين أو الدائن لحساب 458 . (الجزائرية، 2009)

66 - الأعباء المالية :

- يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام الغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء كالآتي :

* 661 " اعباء الفوائد "،

* 664 " الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات "،

* 665 " فارق التقييم على أصول مالية - نواقص القيمة "،

* 666" خسائر الصرف "،

* 667 " الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية "

* 668 " الأعباء المالية الأخرى ". (الجزائرية، 2009)

- 67 العناصر غير العادية – الأعباء:

لا يستعمل الحساب 67 " العناصر غير العادية - الأعباء إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة، فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورية تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي ومبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدة. (الجزائرية، 2009)

- 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:

- يقيد في الجانب المدين للحساب 68 في مقابل حسابات الاهتلاك، خسارة القيمة والمؤونات المعنية. (الجزائرية، 2009)

- 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها:

يقيد في الجانب المدين الحساب 69 المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق الشركة :

الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية و الضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات ،

كما يسجل هذا الحساب الأعباء المتعلقة المشاركة الأجراء المحتملة في نتائج الكيان (قانونية أو تعاقدية)،تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بتسيير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء الكيان أو منتوجاته محل تقسيم حسب الوظيفة و ليس فقط حسب الطبيعة ويطبق التقسيم حسب الوظيفة حسب الخصوصيات الخاصة بكل كيان.

إن حالات تجميعات الأعباء المتلقاة غالبا، هي كالآتي:

تجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو حسب النشاطات مثال : المشتريات، الإنتاج، التوزيع والإدارة.

- تجميع حسب وسيلة الاستغلال . مثال : مخزن و مصنع ومكتب.

- تجميع حسب المنتوجات أو الخدمات. مثال : الورشات أو نوع الورشات. (الجزائرية، 2009)

المطلب الخامس : حالة تصنيف الاعباء حسب الوظيفة.

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بتسيير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء الكيان أو منتوجاته محل تقسيم حسب الوظيفة و ليس فقط حسب الطبيعة ويطبق التقسيم حسب الوظيفة حسب الخصوصيات الخاصة بكل كيان.

إن حالات تجميعات الأعباء المتلقاة غالبا، هي كالآتي:

تجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو حسب النشاطات مثال : المشتريات، الإنتاج، التوزيع والإدارة.

- تجميع حسب وسيلة الاستغلال . مثال : مخزن و مصنع ومكتب. - تجميع حسب المنتوجات أو الخدمات. مثال : الورشات أو نوع الورشات.

- تجميع حسب مركز المسؤولية.

مثال : مديرية عامة، إدارة، مديرية تجارية مصلحة دراسات ، مصلحة تقنية

- تجميع حسب المنطقة الجغرافية.

- أخذا بعين الاعتبار وجوب إظهار المعلومات المتعلقة بمبلغ بعض الأعباء العينية في حساب النتائج أو في ملحق الكشوف المالية فإن متابعة حسابات الأعباء حسب الوظيفة غالبا ما تجري وفقا لطريقة تقنين متعددة :

- كل عبء يكون محل اقتطاع مزدوج ، عند تسجيله في المحاسبة ، وهذا على أساس تقنين عيني حسب قائمة مكونة مفروضة من جهة، وعلى أساس تقنين حسب الوظيفة وفقا لقائمة مدونة خاصة بالكيان من جهة أخرى. (الجزائرية، 2009)

المبحث الثاني: دراسة الايرادات

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الإيرادات.

عبر التطور التاريخي لمفهوم الايراد قدمت له العديد من التعاريف كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات المجمع المحاسبين القانونيين (AICPA)وذلك سنة 1955 حيث عرفته بأنه التدفق المتحقق في بيع السلع وتقديم الخدمات، وكذلك التعريف الخاص بمجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي سنة ١٩٧٠ والذي جاء فيه على أن الايراد عبارة عن الزيادة الاجمالية في أصول الوحدة المحاسبية أو النقص في إجمالي خصومها عن العمليات التي تمارسها الوحدة المحاسبية. وأخيرا في سنة ١٩٨٠ عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)الايراد ، على أنه التدفق الداخل للوحدة المحاسبية الذي يؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معا نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسه.ا

وفي دراسة متأنية للتعاريف السابقة يتضح جليا بأن التعريف الذي قدمته لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيتين (AICPA) في سنة ١٩٠٠ يعبر في فحواه عن وجهة نظر قائمة الدخل معتبرة أن الايراد حصيلة للنشاط الانتاجي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية. أما تعريف مجلس مباديء المحاسبة الأمريكي لسنة ١٩٧٠ فقد جاء على العكس من التعريف السابق ليعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي وذلك حينما اعتبر أن الإيراد حصيلة للمقابلة بين أصول الوحدة المحاسبية وخصومها خلال فترة محاسبية معينة.

وعلى الرغم من أهمية التعريفين السابقين في إرساء معالم مفهوم الايراد إلا أنهما قاصران من حيث شموليتهما في تحديد مصادر الحصول على الايراد، إلا أن تعريف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)لسنة ١٩٨٥ قد تجاوز هذا النقص وأضحى أكثر شمولا من التعريفين السابقيين، واعتبر من قبل الأكاديميين والممارسين ومؤسساتهم حجر الزاوية في البحث والتطبيق في هذا المجال.

ولقد دار جدل علمي كبير حول مفهوم الايراد، ولهذا الشأن ينقسم الباحثون إلى سريقين فريق أول يرى أن الايراد هو عبارة عن تدفق داخلى مهما كان مصدره ويؤدي إلى يادة أحد أو بعض عناصر أصول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر فصومها أو كليهما معا، بمعنى آخر أن أنصار هذا الرأي لا يفرقون في وجهة نظرهم بين الايرادات المتحققةعن الأنشطة التشغيلية والايرادات الناجمة عن الأنشطة العرضية والتي : ترتبط بالنشاط العادي للوحدة المحاسبية.

أما الفريق الثاني فيرى بأن الإيراد هو ذلك التدفق الداخل للوحدة المحاسبية المتحقق عن العمليات التشغيلية فقط دون غيره فيؤدي إلى زيادة أحد أو بعض عناصر صول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر خصومها أو في كليهما معا.

وغالبا ما يطلق على وجهة نظر الفريق الأول مفهوم الايراد الشامل، في حين يطلق على وجهة نظر الفريق الثاني مفهوم ايراد التشغيل. وقد انبثق عن الرأيين السابقيين مفهومان آخران للدخل، سمي الأول بمفهوم الدخل الشامل في حين سمي الثاني مفهوم دخل التشغيل. حيث يرى أنصار مفهوم الدخل التشغيلي بأنه من الضروري أن تعرض قائمة الدخل كافة الايرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط العادي، أما الايرادات والمصروفات غير العادية (الاستثنائية) فلا يعتمدها وبالتالي لا تعتبر من مكونات قائمة الدخل بل تعتبر من مكونات قائمة الأرباح المحتجزة.

وعلى العكس من ذلك يرى أنصار مفهوم الدخل الشامل بأن تضم قائمة الدخل كافة الايرادات والمصروفات خلال فترة معينة لتحديد دخل تلك الفترة ، وبمعنى آخر أن تشمل هذه القائمة الايرادات والمصروفات الناجمة عن النشاط العادي وغير العادي. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

استنادا لما سبق فإن مصطلح الإيراد قدمت له عدة مفاهيم متغيرة فمجمع المحاسبين القانونيين يفترض أن الايراد هو الفائدة المحققة من بيع السلع والخدمات فقط و يرى مجلس المحاسبة الامريكي انه زيادة في ممتلكات المؤسسة ونقص في التزاماتها أو نتيجة بيع سلعة أو خدمة. مؤخرا انقسم الباحثون في تحديد مفهومه فالفريق الأول يرى أنه تدفق داخلي مهما كان مصدره يؤدي إلى زيادة أصول مؤسسة ونقص خصومها أو كليهما والفريق الثاني يرى أنه هو تدفق داخل للمؤسسة محقق من عمليات التشغيلية أي نشاط يأخذ مدخلا واحد أو أكثر ليصبح فيما بعد مخرجات مثل بيع سلع أو منتجات وحسب scf فإن المفهوم الذي جاء به الفريق الأول هو الأدق لأنه بحسب ال scf فإن الإيراد هو تدفق من عدة مصادر وليس شرطا أن يكون من العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة فقط.

المطلب الثاني: مفهوم الإيرادات و مبدا تحقق الايرادات.

الفرع الأول: مفهوم الايرادات.

هناك عدة تعاريف للإيرادات نذكر منها ما يلي:

- التعريف الأول: هي جميع المبالغ التي يحصل عليها المشروع مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة التي يقوم بها المشروع لعملائه وقد يضاف الي هذا النوع من الايرادات أية ايرادات أخرى غير متعلقة بالنشاط العادي للمشروع ولكنها نتيجة سياسة ادارية كالايرادات الناتجة عن استثمار جزء من النقدية في استثمارات خارج أعمال المشروع. (حماد، 2012)

- يرتكز هذا التعريف على انه المبلغ الذي تحصل عليه المؤسسة من بيع وتقديم خدمة او اي نشاط آخر ليس متعلق بهذا المشروع وهذا يعني ان الاموال التي تحصل عليها المؤسسة سواء كان مصدرها الانشطة الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة كالإيراد المحقق من بيع منتجات أو سلع أو خدمة أو ايراد استثنائي أي الايراد المحقق من انشطة ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة الرئيسي مثل بيع تثبيت او استثمار.

- التعريف الثاني: يقصد بالايرادات هي تدفق من الموارد إلى داخل الوحدة المحاسبية وذلك نتيجة لمزاولة الوحدة النشاطها. (السالم، 2009)

- إن فحوى التعريف السابق هو تدفق مالي إلى المنشأة بسبب قيامها بنشاطها الاستغلالي.

- التعريف الثالث: يمثل الايراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية . وينظر هذا التعريف إلى الايراد على أنه مؤشر منجزات الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة. (المصرية، 2012)

- إنحصر هذا التعريف على أن الإيراد هو الربح الذي يتولد من بيع سلع وخدمات فقط وأنه وحدة قياس المنجزات المؤسسة خلال فترة معينة وهذا لايتماشى مع تعريف scf للإيراد الذي مفاده أنه الربح المتدفق من أي نشاط وليس بشرط أن يكون نشاط رئيسي للمؤسسة.

- التعريف الرابع : هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زياداتفي الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة. (الحيالي، أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني، 2007)

- وفقا للتعريف اعلاه فالايراد هو زيادة فالأصول ونقص فالخصوم (الإلترامات) وهذا ما يؤدي إلى الزيادة في حق الملكية أي زيادة في صافي أصول المنشأة.

- وفقا للتعريف أعلاه فالايراد هو زيادة فالأصول ونقص فالخصوم (الإلترامات) وهذا ما يؤدي إلى الزيادة في حق الملكية أي زيادة في صافي أصول المنشأة. واستنتاجا للتعاريف السابقة فإن الإيراد يظهر في ثلالث حالات :

- الحالة 1: الإيراد المحصل خلال السنة هو نصيب السنة الحقيقي دون زيادة أو نقصان.

- الحالة 2 : الايراد المحصل خلال السنة مبلغها جزء منه يخص السنة والجزء الأخر يخص السنة القادمة وهذا مايسمى با الإيراد المحصل مقدما.

- الحالة 3 : الإيراد المحصل خلال السنة مبلغه الظاهر أقل مما يجب تحصيله فعلا وبالتالي فإن المؤسسة يجب عليها أن تتحمل مبلغا أخر بهدف إكمالها نصيبها العادل وهذا مايسمى بالايراد المستحق . **الفرع الثاني:** مبدا تحقق الايرادات.

وفقا لمبدأ تحقق الايراد فإن الايراد يعتبر متحققا متى ما توفر واقعه أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار تحقق أو اكتساب الايراد، وذلك ليكون بالامكان الاعتراف بالايراد دفتريا. ويختلف المحاسبون حول معايير تحقق الايراد، إلا أن الرأي الأرجح ، هو أن الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات ، يتحقق بمجرد اتمام نقطة البيع وتسليم البضاعة للعميل. وهذا الرأي يعتبر قاعدة أساسية لتحقق الايراد. وهي في الواقع المطبقة في الحياة المهنية، التي يستند عليها المحاسبون والذي يتم سواء كانت طريقة البيع نقدا أو على الحساب، وسواء كان البيع معززة بورقة تجارية أو على الثقة . لكن القاعدة السابقة في تحقق الايراد لا تعتبر الوحيدة حيث هناك بعض الاستثناءات عليها، حيث توجد حالات أخرى يعتبر فيها الايراد متحقق منها.

1- تحقق يراد بعد البيع :

يتحقق الايراد بعد البيع في بعض الحالات، كما هو الحال عند البيع بالتقسيط والبيع الايجاري، ففي النوع الأول يقوم البائع ببيع البضائع للمشتري وينم سداد االثمن على أقساط، وبموجب هذا الأسلوب البيعي فإن ملكية البضاعة تنتقل إلى المشتري بمجرد إتمام الصفقة وصول البضاعة إلى مخازن المشتري وبصرف النظر عن المبلغ المتبقي بذمة المشتري ومصير هذا الدين وخصوصا عند توقف المدين عن سداد الأقساط المستحقة، إذ لا يحق للبائع استرداد بضاعته المباعة، وإنما يحق له القيام بالاجراءات القانونية للحصول على حكم قضائي لاسترداد ما تبقى له من دين بذمة المشتري .

2- تحقق الايراد عند الانتهاء من الإنتاج :

في حالات معينة يجوز اعتبار الايراد محققا بمجرد الانتهاء من الإنتاج وخصوصا عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل موضوعي، وقد أيدت هذه القاعدة التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، ووفقا لتوصيات المعهد الأخير فإنه يمكن تطبيق القاعدة الاخيرة متى ما توفرت الشروط التالية :

- امكانية احتساب تكلفة الإنتاج بدرجة عالية من الدقة .

- إمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي.

- عندما يكون المنتج نمطيا

- عند توفر سوق منتظمة ومؤكدة للمنتج .

3- تحقق الايرادات أثناء عملية الإنتاج :

من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة المنتج، إذ هناك صناعات تستغرق دورها الإنتاجية فترة تقل عن الفترة المحاسبية الواحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورها الإنتاجية أطول من الفترة المحاسبية الواحدة، أي أن دورة الإنتاج تستغرق عددا من الفترات المحاسبية، إلا أن الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورها الإنتاجية أكثر من دورة محاسبية، وخصوصا في الحالات التي يتحقق فيها الايراد بالتدريج وحسب مراحل الإنتاج وفق مستوى الانجاز ، كما هو الحال في عقود الانشاءات طويلة الأجل ، وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية نظرا لعدم تزامن استنفاذ نفقاته وتحقق ايراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها، كما أنه يمكن عادة أكثر جسامة سواء من زاوية النفقات، أم من زاوية الإيرادات مما جعل الجميعات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به. ولعل أخل الأمثل لهذه المشكلة جاء عن طريق لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية حيث أصدرت عام 1981 بيانا محاسبية لمعالجة خصيص ايرادات مثل هذه الصناعات , قد أوردت في معرض بيانها أن ايراد عقود الانشاءات طويلة الأجل وما يشاها من صناعات، يخصص على الفترات المحاسبة التي تشهد تنفيذه وذلك بنسب يتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة تماشيا مع متطلبات أساس الاستحقاق، وقد عرفت الطريقة الأخيرة بطريقة نسبة الاتمام أو نسبة الانجاز. وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد و ايراداته و أرباحه بموجب نسبة اتمامه .

4- تحقق الايرادات عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج :

يقصد هذا المعيار أن الإيراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه انجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز، وينفق هذا الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى أن القيمة المضافة بواسطة المشروع والتي تسجل باعتبارها صافي الربح تصاحب العملية الكاملة للإنتاج وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن، فإنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة غير أنه ينبغي أن يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمنية معينة وهي الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي أو عند انجاز الجزء الأكبر في عملية الانتاج، أو في لحظة توقيع العقد، أو لحظة تقديم الخدمات، أو لحظة تحصيل قيمته، وقد أطلق على هذا المفهوم " مفهوم الحدث الرئيسي Critical Event" . إن قاعدة تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج يمكن تطبيقها في الحالات التالية :

- عندما يكون الإنتاج بناءا على طلبات العملاء وسعر البيع فيها محدد مسبقا وكذلك تكلفة الإنتاج.

- عندما يكون سعر البيع محددة تنافسية في سوق التنافس الكاملويمكن فيه تصريف كامل الإنتاج في وقت قصير دون تخفيض سعرالبيع. (الحيالي، أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني، 2007)

- ركز العنصر السابق على مبدأ تحقيق الايراد ووقت إثباته فالتحقق من الايراد من اهم مبادىء المحاسبة (التحقق بالايراد) ويعني هذا المبدأ أن المنشاة لا تعترف بالايراد وتسجله في دفاترها الا بعد تحققه فعلا ، ويتم تحديد نقطة تحقق الايراد فالحالات التالية :

- تحقق الايراد بعد البيع اي عند تسليم البضاعة أو الخدمة.

- تحقق الايراد بعد الانتهاء من الانتاج اي يمكن تحديد قيمة الايراد من خلال تحديد قيمة المنتج المراد بيعه وهذا يحدث في حالات معينة.

- تحقق الايراد اثناء عملية الإنتاج ويتعلق هذا النوع بحالات الإنتاج التي تتطلب مدة طويلة قد تتجاوز السنة وفي هذه الحالة لا يمكن مقابلة النفقات بالايرادات نظرا للمدة الزمنية الطويلة وعند الانتهاء من الانتاج يتم تحقق الايراد.

- تحقق الايراد عند انتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الانتاج : هنا يتحقق الايراد عندما يكون سعر بيع المنتج محدد مسبقا أي قيمة الايراد ثابتة .

المطلب الثالث: قياس الإيرادات و توقيت الاعتراف به.

الفرع الأول: قياس الإيرادات.

المقصود بقياس الايراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أو التخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة. ولا يقتصر قياس الايراد على هذا الجانب فقط، وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية اخرى وما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العلميات محسوبة على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة (Fair Value) التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الايراد .

ومن الضروري بهذا الصدد التمييز بين المكاسب والايراد، إذ أن الأول يعني التدفق الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي (التشغيلي)، الذي تمارسه الوحدة المحاسبية، والمثال الواضح على المكاسب هو ما تحققه المشاريع أحيانا من ربح ينتج عن بيع بعض أصولها الثابتة عند الاستغناء عنها لأسباب ترتبط بالتطور الفني أو التقني الوسائل الانتاج الحديث المشابه لأصول الوحدة المحاسبية المستغني عنها. أما الأيراد فهو يطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية (تشغيلية).

وغالبا ما يعتبر الايراد مكتسبة من الناحية المحاسبية عند اتمام البيع والتسليم (باعتبار أن نقطة البيع توفر للمحاسب دليلا موضوعيا يمكن بواسطته قياس قيمة الايراد وتحديد درجة التأكد من تحققه. إلا أن الاعتراف بالايراد غالبا ما يرتبط بمشكلة تخصيصه بين الفترات المحاسبية المختلفة فيما لو كان يتحقق في فترات محاسبية متداخلة. ولمعالجة هذه المشكلة يلجأ الفكر المحاسبي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في عملية توزيع الإيراد أو تخصيصه على الفترات المحاسبية، وذلك بأن يخصص للفترة المحاسبية جميع الإيرادات التي تخصها سوا، حصلت أم لم تحصل ويستعدان لتحقيق ذلك بالتسويات الجردية، وينطبق نفس الإجراء بالنسبة للمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية.

ومن المشاكل الأخرى التي غالبا ما تواجه المحاسب في توزيع الإيرادات المحققة من الزيادة الطبيعية في قيم الأصول عند إعادة تقديرها في الفترات المحاسبية المختلفة كما هو الحال في الصناعات الاستخراجية والزراعية وتربية المواشي التي تطرأ عليها زيادة تدريبية في قيمها عبر الزمن، مما يستوجب معها إعادة تقدير القديمة بصورة دورية بالمقارنة بالقيمة السوقية العادلة لمثل هذه الأصول وبالتالي فإن الإيراد يعتبر محققا وبالتالي مكتسبا في الفترة المحاسبية التي يجري فيها إعادة التقدير بمقدار القيمة المضافة للأصل بالمقارنة للفترة السابقة. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

- على غرار ماسبق يعتبر قياس الايراد هو تحديد القيمة المضافة لاصول المنشأة نتيجة بيع سلعة أو تقديم خدمة ولكن العنصر السابق انحصر على قياس الايراد على اساس الاستحقاق فقط وهذا لايستجيب مع المعايير الدولية وال scf لذا فإن قياس الايراد يتم ب:

- الأساس النقدي : هو تسجيل الايرادات والمصروفات في الدفاتر والسجلات المحاسبية بمجرد سدادها نقدا.

- أساس الاستحقاق هو تسجيل الايرادات في الدفاتر والسجلات المحاسبية بمجرد اكتسابها بغض النظر عن السداد النقدي أم لا.

- الأساس المعدل (المختلط) وهذا الأساس احيانا يكون نقدى واحيانا اساس الاستحقاق ايهما أكبر.

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالايراد.

يعترف بالايراد محاسبية عند اتمام عملية اثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك متى توفر شرطان أساسيان فيه هما :

1- اتمام عمليات الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.

2- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن النتائج التي تترتب على الشرطين السابقيين وجود عدة أسس للاعتراف بالايراد . وهذه الأسس هي:

1- الاعتراف بالايراد بمجرد بيع السلعة وتسليمها للعميل أي عند نقطة البيع.

2- الاعتراف بالايراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من انتاجها أو حتى خلال عملية انتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة، أو في عقد الانشاءات طويلة الأجل.

3- الاعتراف بالايراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط.

4- الاعتراف بالايراد بمرور الزمن بالنسبة للايرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل ايراد العقار، وفوائد القروض .... الخ.

ومن الأسس الأخرى التي يجري فيها الاعتراف بالايرادات وتوزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الاتمام المطبقة في عقود المقاولات الانشائية .

- توقيت الاعتراف : مما سبق أستنتج أن الإعتراف بالايراد هو اثبات الإيراد محاسبيا فالسجلات وتعبير عنه بالقوائم المالية لذلك فإن توقيت الاعتراف يكون فالحالات التي يتم فيها حالة التسليم السلعة أو الانتهاء من إنتاجها أو في حالات خاصة مثل تحقيق ايراد من غير اصول المؤسسة الفوائد وايراد العقار. (الحيالي، نظرية المحاسبة ، 2007)

المطلب الرابع : دراسة تفصيلية لحسابات الإيرادات.

تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات و الأعمال و الخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، و قد خصص المخطط المالي و المحاسبي المجموعة السابعة لحسابات الإيرادات و تضمن المجموعة السابعة الحسابات الرئيسية التالية :

- 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المعنية والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة :

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة ، مع حسن تنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة

تقسم الحسابات ، وفقا لاحتياجات الكيان، كي يتسني تمييزها ، مثلا :

مجموعات المنتوجات أحسب طبيعتها ، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج.....

- المبيعات المحلية والمبيعات المخصصة للخارج.

- التنازلات بأسعار مكلفة.

- المبيعات داخل المجمع والمبيعات خارج المجمع.

- المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي والمنتوجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة ومنتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم، النقل، السكن، ...) و الإيجار المختلف وانتفاعات المستخدمين ومصاريف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد احتسابها عائدات استرجاعات التغليف المودع والتنازل عن التموينات.

ويتفرع هذا الحساب الى :

700 - المبيعات من البضائع

701 - المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة

702 - المبيعات من المنتوجات الوسيطة،

703 - المبيعات من المنتوجات المتبقية

704 - مبيعات الأشغال،

705 - مبيعات الدراسات

706- تقديم الخدمات الأخرى.

708- منتوجات الأنشطة الملحقة.

709- التخفيضات والتنزيلات و المحسومات الممنوحة. (الجزائرية، 2009)

- نجعل الحساب 70 دائنا بتكلفة البيع ويقابله حساب النقديات أو العملاء. وفيما يلي نموذج لتسجيل عملية البيع .

53		الصندوق	XXX	
	700	المبيعات من البضائع		XXX
		بيع بضاعة على الحساب		

600		مشتريات مستهلكة	XXX	
	30	بضاعة		XXX
		خروج البضاعة		

-72 الإنتاج المخزن او المتخلص من المخزون :

يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن .

فمتغيرات مخازن المؤونات والسلع ، تفيد هي الأخرى في الحسابات 603 تغيرات المخزونات (التموينات والسلع).

تقيد متغيرات المخزونات في هذه الحسابات ، في إطار جرد متناوب ، وتقتطع من قيمة المنتوج المخزن الأولية ، وتقرض من قيمة المنتوج المخزن النهائية.

ويمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) و هذا ما بين بداية الفترة ونهايتها.

تظهر الحسابات 72 ضمن حساب النتائج تحت فصل " المنتوجات" . (الجزائرية، 2009)

- يكون الحساب 72 دائنا عند عملية كل إنتاج و إيداع المخزن للمنتجا. كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع.

وفيما يلي نموذج لخروج منتجات من المخزن :

72		انتاج بالمخزن	XXX	
	355	منتجات مصنعة		XXX
	356	بقايا منتجات ومواد		XXX
		خروج منتجات من المخزن		

- 73 الإنتاج المثبت:

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي و عناصر الأصل العيني التي أنشاها الكيان والمسجلة في الأصول غير الجارية الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة).

كما يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن مبلغ المصاريف الملحقة الداخلية التي يتحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت أنقل ، منشآت، تركيب ...الخ)

- يجعل الحساب 73 الإنتاج المثبت أو أحد فروعه دائنا ويقابله فالجانب المدين التثبيت المعني سواء كان معنويا أو عينيا.

- مثال : قامت المؤسسة "س "بإنتاج برنامج معلوماتي لاستخدامه في المعالجة المحاسبية للمخزون في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث تطلب ذلك دفع أجور للعمال بشيك بنكى بمبلغ 11000 دج، واستهلاك مواد أولية بمبلغ 9000 دج. (كواشي، 2018)

601		مواد أولية مستهلكة	9000	
631		اجور المستخدمين	11000	
	31	مواد اواية ولوازم		9000
	512	البنك		11000
		تسجيل مصاريف انتاج برنامج معلوماتي		
204		برمجيات المعلوماتية وماشابهها	20000	
	731	انتاج مثبت لاصول معنوية		20000
		انتاج برنامج معاوماتي		

- 74 إعانات الاستقلال :

يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية. (الجزائرية، 2009)

- 75 المنتوجات العملياتية الأخرى :

تعتبر العناصر حسب الطبيعة التي تظهر في الحساب 75، مكونة لناتج النشاطات العادية للكيان.

تسجل الحساب 75 في الجانب الدائن ، ضمن إعاناته، ما يأتي :

* 751 . الأتاوى عن الامتياز والبراءات، والتراخيص والعلامات والتصرفات، وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة

* 754 . حصة إعانات الاستثمار التي تحول إلى ناتج،

* 755 . حصة ناتج العمليات المشتركة

* 756 . تحصيلات على الحسابات الدائنة المستهلكة

* 757 . المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير مثال : (تعويضات التأمين المحصلة)،

* 758 . منتوجات التسيير العادية الأخرى (مثل : عائدات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية التراجع، الغرامات، التبرعات المسموح بها، ...)،

ويسجل الحساب 755 حصة ناتج العمليات المشتركة على مستوى حسابات المسير، عمليات حصة الخسارة الواجب اقتطاعها من شركاء المحاصة، وعلى مستوى الشركاء المساهمين، يسجل حصة الأرباح التي تعود إليهم. (أنظر تسيير الحساب 655). (الجزائرية، 2009)

المبحث الثالث: العلاقة الموجودة بين الإيرادات والنفقات

المطلب الأول: مبدا مقابلة النفقات بالايرادات.

بموجب هذا المبدأ يتم تحديد ايرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدها لتحقيق تلك الايرادات، على أن يجري الفصل بين ايرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الايراد، تطبيقا لأساس الاستحقاق آنف الذكر

وقد سعى النموذج المحاسبي المعاصر إلى خلق ترابط مقبول إلى حد معين ما بين ايرادات ونفقات كل فترة محاسبية من خلال ايجاد علاقة سببية مقبولة بين طرفيها (الايرادات والنفقات) ، فكانت هذه العلاقة : هو أن النفقات التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحمليها (حسمها) للإيرادات التي حققتها، أو كانت سببا في تحقيقها ، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيدا عن تاريخ دفع النفقة أو استلام الايراد المتحقق، من خلال الفصل الكامل لكل منهما على الفترات المحاسبية .

مما تقدم يتضح أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، وهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لم تدفع، وكذلك بالنسبة للإيرادات والتي يجب أن تشمل جميع الايرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل. (الحيالي، أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني، 2007)

المطلب الثاني : التسويات الجردية للنفقات والايرادات.

الفرع الأول: تسوية النفقات .

في عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (FASH)تعريفا للمصروفات جاء فيه بأها اجمالي النقص في الأصول أو اجمالي الزيادة في الخصوم أو كلاهما معا نتيجة التدفقات المالية الخارجة من الوحدة المحاسبية ، خلال فترة محاسبية معينة . ويجري تحديد نصيب كل فترة محاسبية من مصروفاتها على أساس العلاقة بين الفترة المحاسبية واستنفاذ المصروف. بمعنى أنه يتم توقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف واثباته محاسبية. فتحقق المصروفات بشكل عام يتم بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة ، إلا أن المشكلة تكمن هنا في تخصيص المصروف وتحميله على الفترة المحاسبية التي استنفذ من أجلها، مما يتطلب معالجة المصروفات محاسبيا وتحديد قيمة المستنفذ منها فعلا وقياس أقيام المصروفات المدفوعة مقدمة والمصروفات المستحقة منها بموجب قيود محاسبية تسمى بقيود التسوية.

1- المصروفات المدفوعة مقدما :

يقصد بالمصروفات المدفوعة مقدما مقدار قيمة المصروفات التي تدفعها الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبية معينة عن خدمة أكبر من قيمة الخدمة المخصصة للفترة المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك : مصروف الايجار المدفوع مقدما، الرواتب المدفوعة مقدما، التأمين المدفوع مقدما.... وغيرها . بمعنى آخر أن المبالغ المدفوعة والتي تزيد عن قيمة مصروف معين عن فترة معينة تعتبر مصروفات مدفوعة مقدما، أي تخص الفترة المحاسبية التي تلي الفترة المحاسبية الحالية . ووفقا للأعراف والقواعد المحاسبية يجب استبعاد أي قيمة تزيد عن قيمة مصروف الفترة واعتباره مصروفا يخص الفترات المحاسبية التالية . لمعالجة هذا النوع من الصروفات توجد طريقتان هما :

أولا : اثبات المصروفات كأصل .

بموجب هذه الطريقة تعتبر جميع المصروفات المدفوعة خلال الفترة كاصل يجري اثباتها تحت اسم المصروف المدفوع مقدما ويعتبر مدينا

ثانيا : اثبات المصروفات المدفوعة مقدما كمصروف.

بموجب هذه الطريقة يتم اثبات كافة المصروفات المدفوعة مقدما كمصروف ، ثم يجري تسويتها في نهاية السنة وفق قاعدة الاستحقاق.

2- المصروفات المستحقة :

يقصد بالمصروفات المستحقة، تلك المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية التي يهدف المحاسب اعداد قوائمها المالية، إلا أنها ولغايات انتهاء الفترة المحاسبية لم تدفع بعد، ولذلك تعتبر هذه المصروفات وفق قاعدة الاستحقاق من المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية التي يجب أن تسدد في الفترة المحاسبية التالية . وطبقا للإجراءات المحاسبية يجب على المحاسب حصر هذه المصروفات واجراء تسويتها ومن ثم تحميلها على القوائم المالية المختصة خصما على ايرادات الفترة بقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، وبالنظر لكون هذه المصروفات لم تسدد فيجب والحالة هذه أن تظهر بقائمة المركز المالي ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. والمعالجة المحاسبية للمصروفات المستحقة التي يقتضيها مبدأ المقابلة وقاعدة الاستحقاق، توجد طريقتان قدف كل منهما إلى تحميل قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، بما يخص الفترة المحاسبية من مصروف وترحيلها للعام التالي. وهاتين الطريقتين هما :

- الطريقة الأولى:

يتم بموجب هذه الطريقة فتح حساب مستقل للمصروفات المستحقة ويجعل دائنا بقيمته وحساب المصروف مدينة بنفس القيمة ثم يقفل حساب المصروفات بقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المحاسبية .

- الطريقة الثانية :

إن أساس هذه الطريقة قائم على أن المصروفات المستحقة تعالج مباشرة بنفس حساب المصروفات دون أن تكون هناك حاجة لفتح حساب مستقل للمصروفات المستحقة، وذلك بأن يتم تحميل قائمة الدخل أو حساب الأرباح الخسائر بكامل قيمة مصروفات الفترة بصرف النظر عن ما دفع منها فعلا. (الحيالي، أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني، 2007)

الفرع الثاني: تسوية الايرادات.

تسوية الايرادات :

يعرف الايراد بأنه اجمالي التدفقات المالية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة في اجمالي أصولها، أو نقص في اجمالي خصومها أو في كليهما معا وعادة تنتج الايرادات من :

- بيع السلع التي تنتجها أو تتاجر بها الوحدة المحاسبية .

- بيع أصول المشروع .

- الاستثمار في أوجه استثمارية مختلفة .

وقد حددت المفاهيم والمبادئ المحاسبية الاجراءات المتعارف ها للاعتراف بالايراد والتعبير عنه بالقوائم المالية وفق قاعدي التحقق والاستحقاق، إذ يعتبر الإيراد مستحقا بمجرد اتمام عمليات الاكتساب أو

الاقتراب منها بدرجة معقولة، أو عند الانتهاء من عملية المبادلة التجارية، وبموجب الشرطين السابقين يجب اثبات القيد المحاسبي الذي يؤكد اكتساب الايراد سواء قبض فعلا أو لم يقبض واعتباره من ايرادات الفترة، ولتحقق ذلك يستخدم المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية قيود التسوية كاجراء محاسبي يحقق قاعدة الاستحقاق المحاسبية. إذ دلت التطبيقات المهنية أن الحاسب في نهاية الفترة المحاسبية وعند اعداد القوائم المالية سيواجه ثلاث احتمالات فيما يتعلق بالايرادات وهذه الاحتمالات هي :

- الايراد المقبوض فعلا مساوي لإيراد الفترة المكتسب، وفي مثل هذه الحالة لا يتطلب من المحاسب إجراء قيد تسوية وانما فقط يحمل الايرادات المستحقة والمقبوضة فعلا لقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر بموجب قيد اقفال محاسبي عادي.

- الايراد المقبوض فعلا أقل من الايراد المكتسب، والفرق يسمى هنا بايرادات مستحقة تتطلب من المحاسب إجراء التسوية المحاسبية اللازمة .

- الإيراد المقبوض فعلا أكبر من الإيرادات المكتسبة خلال الفترة والفرق يسمى هنا بايرادات مقبوضة عقدها يتطلب من المحاسب معالجتها وفقا القاعدة الاستحقاق.

1- الايرادات المستحقة :

عندما تكون الايرادات المكتسبة للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية أقل من الايرادات المستلمة فعلا فيسمى هذا المبلغ غير المستلم بايراد مستحق، وهو في حقيقته أصلا متداولا يخص الفترة التي اكتسب فيها ويجب تسويته بقيد تسويه بموجب إحدى الطريقتين التاليتين :

- الطريقة الأولى :

بموجب هذه الطريقة يفتح حساب بقيمة الايراد الذي لم يستلم يسمى حساب الايرادات المستحقة يجعل دائنا، يضاف مع المبلغ المستلم فعلا لإيرادات الفترة بموجب قيد اقفال محاسبي.

- الطريقة الثانية :

بموجب هذه الطريقة فالمحاسب في نهاية الفترة يجري قيد محاسبية واحدة، يسمى قيد اقفال وتسوية بكامل المبلغ المكتسب من الايراد، والفرق الذي يظهر في حساب استاذ الايرادات المكتسبة يعتبر رصيد نهاية الفترة وهو عبارة عن حساب ايرادات مستحقة يتم الافصاح عنها بقائمة المركز المالي كأصل متداول.

2 - الايرادات المستلمة مقدمة :

تمثل الايرادات المستلمة مقدما التزامة مالية قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي استلمتها لكونها تمثل حقوقا للغير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية اعداد الحسابات الختامية والميزانية، وهي في حقيقة أمرها تخص فترة مالية لاحقة، تكون في الغالب الفترة المالية التالية، وقد اعتبرت هذه الايرادات من ضمن الالتزامات المتداولة لكونها تستحق الأداء خلال فترة قصيرة من تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية، وطبقا لقاعدة الاستحقاق التي تنص على تخصيص ايرادات كل فترة بما يخصها بصرف النظر عن المبلغ المستلم منها . لذلك فإن المعالجة المحاسبية لهذه الايرادات تتم بطريقتين هما :

- الطريقة الأولى :

يتم فتح حساب منفصل للايرادات المستلم مقدما يجعل دائنا وبنفس القيمة يجعل حساب الايراد مدينا، ثم يتم اقفال حساب ايرادات السنة المالية الحالية بحساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر.

- الطريقة الثانية :

بموجب هذه الطريقة يتم معالجة الايراد المقبوض مقدما في نفس حساب الايراد دون الحاجة إلى فتح حساب جديد باسم ايراد العقار المقدم حيث يحمل ملخص الدخل أو حساب الارباح والخسائر بكامل قيمة الايراد الخاص بالسنة المالية بصرف النظر عن المبلغ المقبوض فعلا. والرصيد الباقي يمثل حساب الايراد المقبوض مقدما يظهر بقائمة المركز المالي ضمن بنود الالتزامات قصيرة الأجل . (الحيالي، أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني، 2007)

خاتمة الفصل

حتى تتمكن المؤسسة من التسيير الجيد لنشاطها يجب إظهار الأعباء في مختلف الكشوف المالية، و ذلك من أجل حسن إنفاق و صرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال من خلال تشغيل هذه الأعباء في مختلف مستويات المؤسسة، و تسجيلها محاسبيا لإنجاز مهامها على أكمل وجه. كما ان الايراد يعتبر من خلال ما تطرقنا إليه في فصلنا هذا اتضح أن الإيراد هو الناتج عن إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في الأصول عن طريق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كان نوعها و كيفية توزيع هذه الإيرادات على الفترات المحاسبية باستخدام طريقة التسويات الجردية التي يتم من خلالها تحصيل الإيراد.

مقدمة الفصل

من أجل الوقوف أكثر على ما تم عرضه في الفصل النظري سنحاول تعزيز دراستنا بدراسة تطبيقية، وذلك بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها من حيث التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالنفقات والإيرادات و كيفية المعالجة المحاسيبة لها، وسوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على حالة تطبيقية متمثلة في دراسة حالة مؤسسة بلمبروك للكهرباء.

ولإعطاء الصورة الحقيقية لهذه الدراسة، وبناءا على المعلومات المتحصل عليها، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسين:

- **المبحث الأول :** ماهية مؤسسة بلمبروك للكهرباء.
- **المبحث الثاني :** المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات بلمبروك للكهرباء.

المبحث الأول :تقديم مؤسسة بلمبروك للكهرباء.

قبل التعرض للعمليات المحاسبية و كيفية معالجتها سنقوم أولا بتقديم مؤسسة بلمبروك للكهرباء من خلال عرض أهدافها و عناصر هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة.

مؤسسة بلمبروك للكهرباء هي مؤسسة تابعة لمجمع **enicab** تأسست سنة 1998 يرتكز نشاطها الرئيسي في بيع الكوابل الكهربائية و مواد الكهرباء وتعتبر المؤسسة من أكبر الموزعين لمواد الكهرباء في مدينة بسكرة ويشتغل بها حوالي 96 عاملا.

- بما أن بيع الكوابل يعتبر نشاطها الرئيسي، تم أخذ عينة من الكوابل التي توزعها المؤسسة :

Câbles basse tension	كابل الجهد المنخفض
Câbles domestiques	كابلات المزلية
Fils & câbles rigides isolés au pvc	الاسلاك والكابلات الصلبة المعزولة
Fils & câbles souples isolés au PVC	الاسلاك والكابلات المرنة المعزولة
Câbles industriels	كابلات صناعية
Cables industriels isolés au PVC	كابلات صناعية معزولة ذات مدخل
Câbles industriels isolés a PRC	كابلات صناعية معزولة ذات مدخل
Câbles isolés pour distribution d'électricité	كابلات معزولة لتوزيع الكهرباء
Câbles de réseaux	كوابل الشبكة
Câbles de branchements	كوابل التوصيل
Câbles moyenne tension	كابلات الجهد المتوسط
Câbles unipolaires	كابلات احادية القطب
Câbles tripolaires	كابلات ثلاثية القطب
Câbles haute tension	كابلات الجهد العالي
Câbles nus en alliage d'aluminium	سبائك الكابلات المنيوم
Câbles nus en alliage d'aluminium – acier	سبائك الكابلات المنيوم الصلبة

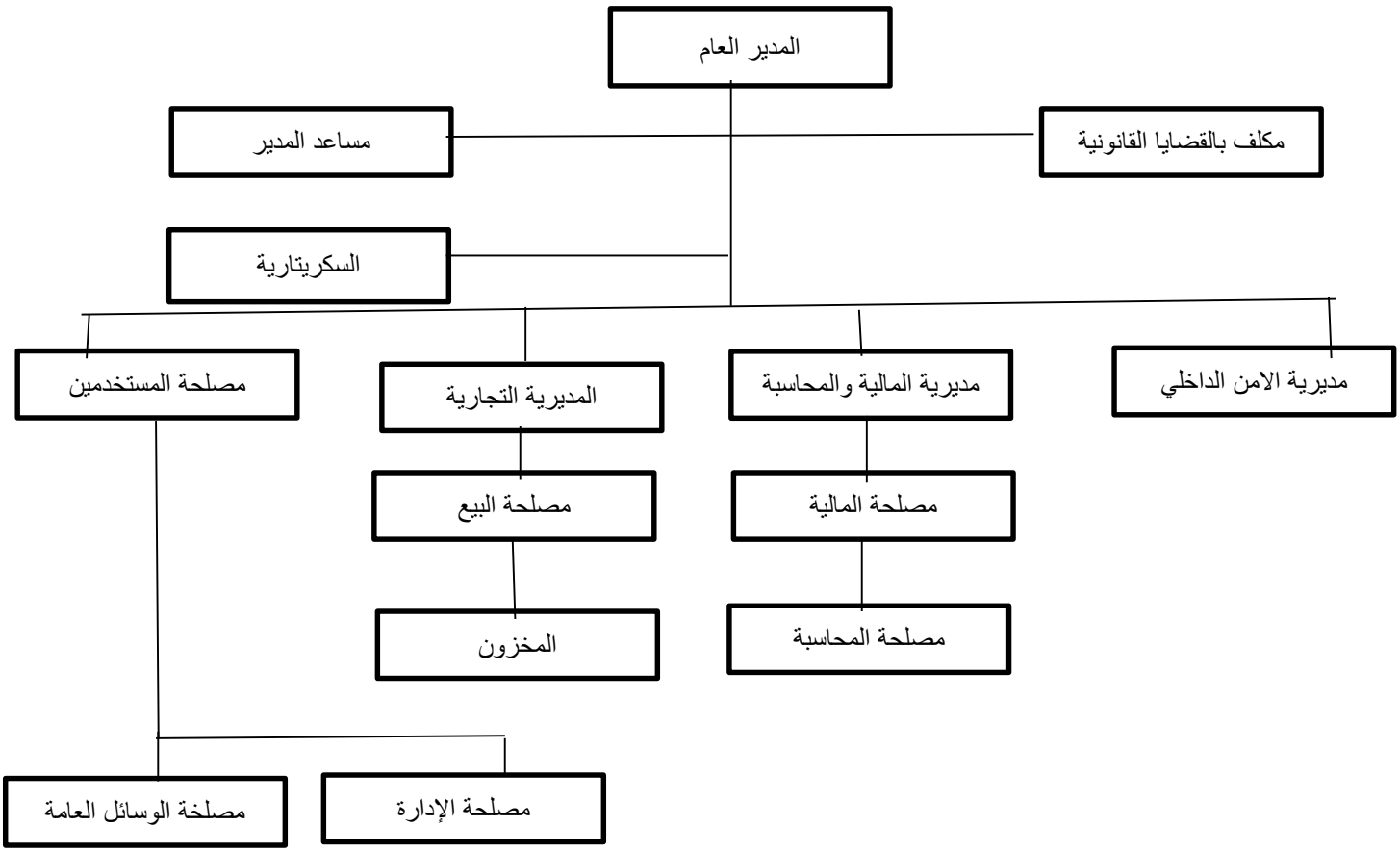
الجدول 04: قائمة الكوابل التي توزعها المؤسسة.

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة .

تتلخص فيما يلي :

- تهدف المؤسسة إلى توزيع السلع حسب الطلبيات في جميع انحاء الوطن.
- العمل على ضمان البقاء والإستمرارية و تطوير نشاطها ومكانتها في السوق.
- تسعى المؤسسة إلى رفع مستويات خدماتها من خلال انتهاج استراتيجيات حديثة.
- تهدف المؤسسة إلى تزويد السوق بالسلع الازمة.
- العمل جاهدة على تقديم خدمة للمجتمع بأكبر كفاءة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: من وثائق المؤسسة

- شرح الهيكل التنظيمي :

- المدير العام : يقوم المدير العام بتسيير جميع مديريات المؤسسة و ذلك من خلال إتصاله بالسكريتارية حيث تقدم له كل المعلومات بالمديريات والمصالح الأخرى وهي المسؤولة عن تنظيم مايحتاجه المدير, كما يساعد المدير العام في إتخاذ قراراته مساعده الخاص و عند غياب المدير العام يحله محله مساعده ويتولى مهامه, كما يكلف المدير المسؤول بالقضايا القانونية ويقوم بإستشارته في حالة منازعات والإستشارات القانونية .

- السكريتارية : هي المسؤولة عن عن مايحتاجه المدير العام و هي مكلفة ب :

- تأمين كافة الإتصالات بين المديريات الأخرى و المدير العام ومساعده.
- تدقيق الوثائق والمعلومات قبل أن تذهب للمدير ويعتمدها رسميا.
- توفير المعلومات فالوقت المناسب للأقسام و رؤسائهم.
- **مصلحة المستخدمين:** تعتبر مصلحة المستخدمين من أهم وأكبر المصالح في هيكل المؤسسة نظرا لطبيعة المهام المنوطة بها والمتمثلة في تسير الموارد البشرية. وتتمثل مهامها في متابعة المسار المهني للموظف من بداية إلى نهاية التوظيف و تسيير ملفات المستخدمين.

- مديرية المحاسبة والمالية : تتكون من مصلحة المحاسبة ومصلحة المالية ومن مهامها :
- تحليل اشكال وخصوصيات الوثائق المستقبلية .
- تصنيف الوثائق المحاسبية.
- اعداد المحاسبة العامة .
- متابعة كل العمليات البنكية.
- تسيير بطاقة الاستثمار.
- مسك السجلات القانونية.

- مديرية الأمن الداخلي : مهمتها حماية المؤسسة من المخاطر المتعلقة بالسرقة والحرائق كما تقوم بتنظيم عمليات الدخول والخروج للاشخاص والسلع.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات بلمبروك للكهرباء.

بعدما تطرقنا فالمبحث السابق الى الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة وتقديم لمصلحة المحاسبة. نقوم بتركيز دراستنا في هذا المبحث على مصلحة المحاسبة التي تعتبر مصدر رئيسي للمعلومات المالية.

المطلب الأول: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية.

تعتبر مصلحة المحاسبة بمثابة العصب الرئيسي لمؤسسة بلمبروك حيث تتابع كل ما يتعلق بالمؤسسة من عمليات محاسبية و كذلك تنظم هذه العمليات من شراء وبيع ومتابعة حركة الأموال داخل المؤسسة ويتكون من رئيس المصلحة والمحاسبين و الأعوان المكلفين بحفظ البيانات والمستندات.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات المؤسسة.

نظرا لكثافة العمليات المحاسبية الخاصة بالنفقات والإيرادات ارتأينا إسقاط الجانب النظري من الجزء الخاص بالمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات على الجانب التطبيقي هنا بمصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة بلمبروك واختيار العمليات التي لها صلة وطيدة بمذكرتنا.

فقمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين هي الفرع الأول يتضمن العمليات المتعلقة بالنفقات والفرع الثاني فهو خاص بمعالجة الإيرادات.

الفرع الأول : معالجة النفقات محاسبيا في مؤسسة بلمبروك.

تم أخذ بعض الحسابات المتعلقة بالنفقات لمعالجتها محاسبيا وقد تم أخذ بعض القيود على سبيل المثال حتى نبين كيفية التسجيل المحاسبي للنفقات في هذه المؤسسة.

ملاحظات :

- تم السداد في كل العمليات بالشيك البنكي نظرا لقلة العمليات المرتبطة بالصندوق.

- نشاط المؤسسة تجاري وليس صناعي لهذا لايوجد معالجة محاسبية للحساب 601(مشتريات مواد أولية مستهلكة).

- **العملية الأولى :** بالنسبة لـ **حـ/600** مشتريات البضائع المبيعة : تم تسجيل إستهلاكات للبضاعة المباعة لفترة معينة وذلك حسب الوثيقة رقم 7 في جدول الملاحق والتي تتعلق بالمبيعات التي قامت بيها المؤسسة في فترات مختلفة.

تعتبر عماية الشراء من النفقات ولهذا تتم على عدة مراحل :
- إستلام الفاتورة (أنظر للملحق رقم 7).
- وصل التسليم وهي الوثيقة الذي تدل على وصول السلعة المشتراة.
- الدفع ويتم عن طريق الحساب الجاري البنكي أو الصندوق المؤسسة و في حالات إستثنائية لايتم الدفع أي انها تصبح دين.
- إدخال البضاعة للمخزن بغرض بيعها أو إستلاكها.
- بتاريخ 2022/01/06 قامت مؤسسة بلمبروك للكهرباء بيع بضاعة للزبون بمبلغ 541411.76 دج, tva 19%.

يكون القيد كالتالي :

مدين	دائن	2022/01/06	مدين	دائن
411		من حـ/ العملاء	644280.00	
	700	إلى حـ/ مبيعات بضاعة		541411.76
	4457	حـ/الرسم على القيمة المضافة المحصل		102868.24
		فاتورة رقم 5985/07		
512		من حـ/ البنك badr	644280.00	
	411	إلى حـ/ العملاء		644280.00
		شيك بنكي رقم 4265252		
600		من حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	420000.00	
	30	إلى حـ/ بضاعة مخزنة		420000.00
		وصل خروج البضاعة رقم058962617		

- يحتوي القيد السابق على قيدين, الأول متعلق بإستلام المبلغ بشيك بنكيbadr من طرف الزبون,والثاني يتعلق بتسليم البضاعة للزبون علما ان البضاعة المباعة عند خروجها تسجل بمبلغ شرائها (وبالرجوع إلى مستندات الشراء فقد تم شرائها بمبلغ 420000.00 دج بتاريخ 2021/12/25), وقد تم تسليم البضاعة في نفس اليوم الذي قام فيه الزبون بشرائها.

- العملية الثانية : بالنسبة لـ **حـ/602** تموينات أخرى مستهلكة : تم تسجيل إستهلاكات من التموينات الأخرى في فترة معينة وذلك حسب الوثيقة رقم 9 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بفاتورة شراء التموينات الأخرى .

التموينات الأخرى هي مواد ولوازم تستهلكها المؤسسة لأغراض معينة مثل مواد التنظيف أو ادوات مكتب..الخ..

- بتاريخ 2022/02/14 قامت المؤسسة بشراء تموينات أخرى من المورد بمبلغ 33390.00 وتم التسديد بالشيك البنكي.

يكون القيد كالتالي :

مدين	دائن	2022/02/14	مدين	دائن
382		من حـ/ مشتريات تموينات أخرى	33390.00	
	401	إلى حـ/ موردو السلع والخدمات(ibn rostom)		33390.00
		فاتورة رقم 22/00009		
32		من حـ/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة	33390.00	
	380	إلى حـ/ مشتريات تموينات أخرى		33390.00
		ادخال البضاعة المشتراة للمخزن		
401		من حـ/ موردو السلع والخدمات (ibn rostom)	33390.00	
	512	إلى حـ/ البنك bdl		33390.00
		شيك بنكي رقم 6451073		
602		من حـ/ تموينات أخرى مستهلكة	33390.00	
	322	إلى حـ/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة		33390.00
		إستهلاك التموينات الأخرى		

➢ بالنسبة لعملية الشراء فالعملية السابقة فإنها مرت بثلاث مراحل :

- إستلام الفاتورة (أنظر للملحق رقم 9).
- التسليم المادي والقانوني للسلعة المشتراة.
- إدخال المشتريات إلى المخزن.

➢ فالقيد السابق تم إعفاء مشتريات التموينات الأخرى من الرسم على القيمة المضافة.

➢ من خلال القيد السابق يتضح أن إستهلاك التموينات الاخرى تم في نفس يوم شرائها وتم تسجيل قيمتها بالمبلغ خارج الرسم HT أي أن (ht=ttc)لأنه بالرجوع إلى فاتورة الشراء كانت قيمة الرسم على القيمة المضافة 0%.

- العملية الثالثة : بالنسبة لـ **حـ/607** مشتريات غير مخزنة : تم تسجيل إستهلاكات من المشتريات غير مخزنة في فترة معينة (الماء) وذلك حسب الوثيقة رقم 4 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بفاتورة الماء.

المشتريات الغير مخزنة هي المشتريات الغير ملموسة وبطبيعة الحال لايمكن تخزينها مثل الماء والكهرباء.....إلخ.

ملاحظة : رغم أن الماء والكهرباء والغاز مشتريات لاتخزن إلا انها تخضع ل tva .

في 2021/12/28 قامت المؤسسة بدفع فاتورة الماء نقدا.

يكون القيد كالتالي :

2021/12/28

6071		من حـ/ مشتريات غير مخزنة(الماء)	3647.62	
4456		من حـ/ الرسم على القيمة المضافة مسترجع	845.66	
642		من حـ/ رسم الطابع	48.00	
	401	إلى حـ/ موردو السلع والخدمات (الجزائرية للمياه)		4541.28
		فاتورة الماء رقم 202112/01114		

2021/12/28

401		من حـ/ موردو السلع والخدمات (الجزئرية للمياه)	4541.28	
	53	إلى حـ/ الصندوق		4541.28
		إيصال الصندوق رقم 2112		

➢ بالنسبة لعملية الشراء فالعملية السابقة فإنها مرت بمرحلة واحدة :

- إستلام الفاتورة (أنظر للملحق رقم 4) ودفعها عن طريق الصندوق.

ملاحظة : رغم أن الماء والكهرباء والغاز مشتريات لاتخزن إلا انها تخضع ل tva

➢ من خلال ماسبق نلاحظ أن مشتريات غير مخزنة هي المواد التي يتم استهلاكها مباشرة دون مرورها على عملية التخزين .

- العملية الرابعة : تم تسجيل إستهلاكات من المشتريات غير مخزنة في فترة معينة (الكهرباء والغاز) وذلك حسب الوثيقة رقم 1 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بفاتورة الكهرباء والغاز.

في2022/03/15 قامت المؤسسة بدفع فاتورة الكهرباء والغاز نقدا.

يكون القيد كالتالي :

2022/03/15

6072		من حـ/ مشتريات غير مخزنة(الكهرباء والغاز)	1513251	
4456		من حـ/ الرسم على القيمة المضافة مسترجع	350402	
642		من حـ/ رسم الطابع	18500	
	401	إلى حـ/ موردو السلع والخدمات (سونلغاز)		18636.53
		فاتورة رقم 822211209305		

2022/03/15

401		من حـ/ موردو السلع والخدمات (سونلغاز)	18636.53	
	53	إلى حـ/ الصندوق		18636.53
		إيصال الصندوق رقم 3068		

➢لا تختلف عملية تسديد الكهرباء عن العملية السابقة (تسديد الماء) لأنها تعتبر مشتريات غير مخزنة . كما أن مراحل عملية الشراء تضمنت فقط تسليم الفاتورة (انظر للملحق 1).

- العملية الخامسة : بالنسبة لـ **حـ/626** مصاريف البريد والإتصالات تم تسجيل أعباء متعلقة بالبريد لفترة معينة وذلك حسب الوثيقة رقم 3 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بفاتورة البريد والإتصالات.

في 2022/01/15 قامت المؤسسة بدفع مصاريف البريد و الإتصالات نقدا بمبلغ 9234.70, tva 19%.

يكون القيد كالتالي :

2022/01/15

626		من حـ/ بريد وإتصالات	9243.70	
4456		من حـ/ الرسم على القيمة المضافة مسترجع	1756.30	
	401	إلى حـ/ موردو السلع والخدمات (اوريدو)		11000.00
		فاتورة رقم 22010369719		

2022/01/15

401		من حـ/ موردو السلع والخدمات (اوريدو)	11000.00	
	53	إلى حـ/ الصندوق		11000.00
		إيصال الصندوق رقم 3075		

➢تعتبر مصاريف البريد والإتصالات من أهم المصاريف التي تتحملها المؤسسة, تخضع هذه المصاريف للرسم على القيمة المضافة tva, وتضمنت العملية السابقة مرحلة واحدة تتمثل في إستلام الفاتورة ودفعها. كما يمكن القول ان معالجة هذا النوع من المصاريف شبيه بمعالجة المشتريات الغير مخزنة.

- العملية السادسة : بالنسبة لـ حـ/**631** أجور المستخدمين تم تسجيل مصروف الأجور متعلق بفترة معينة .

في 2022/02/26 قامت المؤسسة بدفع أجور المستخدمين.

2022/02/26

631		من حـ/ أجور المستخدمين	3581169.36	
	431	إلى حـ/ إقتطاعات الضمان الإجتماعي		322305.24
	442	إلى حـ/ إقتطاعات ض.د.أ على الأجور		308097.12
	421	إلى حـ/ المستخمون - أجور مستحقة		2950767.00
		دفع اجور مستخدمين		

➢تعتبر الأجور مصاريف تتحملها المؤسسة تجاه الموظفين لديها ويتم دفع الأجر بعد حساب معظم الإقتطاعات.

الفرع الثاني : معالجة الإيرادات محاسبيا في مؤسسة بلمبروك.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة بعض حسابات الإيرادات وقد تم أخذ بعض القيود على سبيل المثال حتى نبين كيفية التسجيل المحاسبي للإيرادات في هذه المؤسسة.

- كما ذكر سابقا أن نشاط المؤسسة تجاري لهذا فإن إيراداتها تتمثل في مبيعات البضائع .

إلا في حالات إستثنائية يتم فيها تحقيق ايراد استثنائي.

- تتم عملية البيع بالمراحل التالية :

- تسليم الفاتورة.

- إعطاء وصل الإستلام.

- إخراج البضاعة من المخازن وتسليمها للزبون.

- العملية الأولى : بالنسبة لـ **حـ/ 700** مبيعات بضاعة. فقد تم تسجيل إيراد في فترة معينة, وذلك حسب الوثيقة رقم 2 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بفاتورة بيع بضاعة للزبون.

في 2022/04/30 قامت المؤسسة ببيع بضاعة للزبون.

مدين	دائن	2022/04/30	مدين	دائن
411		من حـ/ العملاء	1423074.00	
	700	إلى حـ/ مبيعات بضاعة		1195860.50
	4457	حـ/ الرسم على القيمة المضافة محصل		227213.50
		فاتورة رقم 4324/01		

2022/04/30

512		من حـ/ البنك badr	1423074.00	
	411	إلى حـ/ العملاء		1423074.00
		إستلام شيك بنكي رقم 4213695		
		2022/04/30		
600		من حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	830000.00	
	30	إلى حـ/ بضاعة مخزنة		830000.00
		وصل خروج البضاعة رقم0114109673		

- فالقيد السابق تم تسليم البضاعة في نفس تاريخ دفع ثمنها من قبل الزبون.
- بالنسبة لعملية البيع في العملية السابقة فإنها مرت بمرحلتين :

- تسليم الفاتورة (أنظر للملحق رقم 2).

- إخراج البضاعة من المخازن وتسليمها للزبون (تم تسجيله محاسبيا فالقيد الثاني), تسجل قيمة البضاعة المباعة بمبلغ شرائها وبالرجوع للوثائق الخاصة بالشراء فقد تم شرائها بتاريخ 2022/03/03 بمبلغ 1100000.00 دج

- **العملية الثانية :** تم تسجيل إيراد أخر من بيع البضاعة وذلك حسب الوثيقة رقم 5 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بسجل بيع بضاعة لمجموعة من الزبائن لفترة معينة.

في 2022/01/30 قامت المؤسسة ببيع بضاعة للزبون علما أن الفاتورة ستسدد بوقت لاحق (a payer terme).

مدين	دائن	2022/01/30	مدين	دائن
411		من حـ/ الزبائن	51200.00	
	700	إلى حـ/ مبيعات بضاعة		43025.20
	4457	حـ/الرسم على القيمة المضافة محصل		8174.80
		فاتورة رقم 09/0256		
		2022/01/30		
600		من حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	35000.00	
	30	إلى حـ/ بضاعة مخزنة		35000.00
		وصل خروج البضاعة رقم 070114109673		

في 2022/02/14 قام الزبون بتسديد ثمن الفاتورة السابقة بشيك بنكي.

2022/01/30

512		من حـ/ البنك	51200.00	
	411	إلى حـ/ الزبائن		51200.00
		شيك رقم 4241456		

➢ نلاحظ مما سبق أن الزبون لم يسدد ثمن المبيعات رغم تسليمها له مع الفاتورة (الملحق 5).

- قام الزبون بتسديد مبلغ البضاعة المباعة في تاريخ لاحق .

- **العملية الثالثة :** تم تسجيل إيراد أخر من بيع البضاعة وذلك حسب الوثيقة رقم 5 في قائمة الملاحق والتي تتعلق بسجل بيع بضاعة لمجموعة من الزبائن لفترة معينة.

- تم شراء البضاعة بمبلغ 35000.00 دج بتاريخ 2022/01/07.

في 2022/05/14 قامت المؤسسة ببيع بضاعة للزبون chaouch yazid .

مدين	دائن	2022/05/14	مدين	دائن
411		من حـ/ العملاء	300753	
	700	إلى حـ/ مبيعات بضاعة		252731.09
	4457	حـ/الرسم على القيمة المضافة محصل		48018.91
		فانورة رقم 09/0126		
		2022/05/14		
512		من حـ/ البنك bna	300753	
	411	إلى حـ/ العملاء		300753
		شيك bna رقم 4063362		
		2022/05/14		
600		من حـ/ مشتريات بضاعة مباعة	191000	
	30	إلى حـ/ بضاعة مخزنة		191000
		وصل خروج البضاعة رقم 0155699673		

➢ فالقيد السابق تم تسليم البضاعة في نفس تاريخ دفع ثمنها من قبل الزبون.

➢ بالنسبة لعملية البيع في العملية السابقة فإنها مرت بمرحلتين :

- تسليم الفاتورة (أنظر للملحق رقم 5).

- إخراج البضاعة من المخازن وتسليمها للزبون (تم تسجيله محاسبيا فالقيد الثاني).

- الإيراد الإستثنائي : قامت المؤسسة بتحقيق إيراد إستثنائي من بيع شاحنة وذلك بتاريخ 2021/12/19 حيث تعتبر عملية البيع هذه إيراد إستثنائي لايدخل ضمن نشاط المؤسسة المثمثل في بيع البضائع . ولذلك لم يتم تسجيل هذه العملية في يومية المبيعات لأنها لاتعتبر سلعة.

- قامت المؤسسة بتحقيق إيراد إستثنائي من بيع ألة وأثاث مكتب بتاريخ 2021/04/07

بما أن الألة والأثاث يعتبران تثبيتات وبيعها هو إيراد إستثنائي.

خاتمة الفصل

لقد تم التطرق إلى دراسة حالة ميدانية للمؤسسة بلمبروك للكهرباء ، حيث تم تتبع إجراءات معالجة عناصر النفقات والإيرادات في نشاطهم وحسب النتائج المتوصل إليها اتضح أن المؤسسة ليس لديها كل الحالات التي عالجها النظام المحاسبي المالي فيما يخص العناصر السالفة الذكر وهذا راجع لمحدودية نشاط المؤسسة، حتى يتم إسقاط كل الجانب النظري للموضوع على الجانب التطبيقي، وبالرغم من كل هذا إلا أننا لاحظنا وجود تطابق بين الجانب النظري والتطبيقي في كل ما يتعلق بمكونات القوائم المالية في معالجتها المحاسبية وطرق تقييمها، أي أن المؤسسة محل الدراسة تطبق كل ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في هذا الجانب,كما يجب معرفة أن المعلومات التي تم أخذها هي معلومات صحيحة من المؤسسة الخاصة وهذا بالرغم من عدم التطرق إلى كل العمليات مثلا : الإهتلاك و المخصصات الإستثنائية,وذلك لإظهار مزايا scf في الشفافية للتسجيل المحاسبي.

الخاتمة العامة

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قرار اهم بنشاط هذه المؤسسة، من المستثمرين، الموردين، المصالح الضريبية، النقابات، وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم و محتويات القوائم المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة، ونظرا الأهمية التسويات الجردية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة مما دفعنا لهذه الدراسة التي كانت في عرضها محاولة لحل الإشكالية المطروحة و المتمثلة في : كيف تتم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية بلمبروك للكهرباء، أين تم تناول هذه الدراسة في فصلين، انطلاقا من الفرضيات الأساسية، و الأدوات المستخدمة.

<u>نتائج إختبار الفرضيات :</u>

بعد تناولنا الموضوع البحث توصلنا مجموعة من النتائج من شأنها الإجابة على التساؤلات المطروحة مسبقا، و بالرغم من أن الحكم على الواقع العملي للوصول إلى تأكيد أو نفي فرضيات البحث و التعمق أكثر، إلا أنه بالاعتماد على المعطيات التي جمعناها بخصوص هذا الموضوع تمكنا من التحقق من صحة الفرضيات السالفة الذكر.

الفرضية الأولى : بالنسبة للفرضية الأولى التي مفادها أن جدول حسابات النتائج في النظام المحاسبي المالي هو بيان ملخص للإيرادات و النفقات خلال السنة المالية، فقد اتضح من خلال الدراسة و التحليل أن الحصول على حساب النتائج يستوجب مقارنة النفقات بالإيرادات من خلال النظام المحاسبي المالي .

الفرضية الثانية : تشير إلى أن الايرادات و النفقات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة و ذلك من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال ما تدفعه من مصاريف و تدخله من ايرادات.

الفرضية الثالثة : بالنسبة للفرضية الثالثة التي تشير إلى أن الإيرادات و النفقات من أهم مستويات تحديد النتيجة يستوجب ذلك التقييم أن نطرح النفقات من الإيرادات ليتم في الأخير الحصول على النتيجة المحققة من طرف المؤسسة .

فيما يتعلق بأهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها فقد تمثلت في الآتي :

1- بالاعتماد على التطورات التي يشهدها العالم اليوم من جراء العولمة يمكن الاستنتاج بأنه كان لازما على الدولة الجزائرية تغيير المخطط المحاسبي الوطني و صياغة المخطط المحاسبي المالي الذي يكون أكثر مصداقية على الساحة الدولية.

2- دخول اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي حيز التنفيذ و الإنضمام المنتظر للمنظمة العالمية للتجارة يستوجب تكييف المخطط المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا باعتبار الجزائر تتعامل مع كثير

من الدول بدءا بالإتحاد الأوربي و الولايات المتحدة الأمريكية... إلخ، و منه كان لازما على هذه الدول قبل كل شيء توحيد المعايير المحاسبية و هذا ما تم فعلا رغم الصعوبات و المشاكل التي واجهت ذلك.

3- إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية يتطلب من القائمين على إعدادها أن يتمتعوا بتأهيل علمي و عملي عالي المستوى فإن إعتماد المعايير الدولية من شأنه أن يساهم في رفع المستوى العلمي و العملي لممارسي مهنة المحاسبة.

التوصيات : نقترح بعض التوصيات التالية:

- إطالة فترة التربص للحصول على أكثر من المعلومات.

- محاولة خلق ثقة بين المتربص والمؤسسة مكان التربص من أجل إزالة السرية التي تمارس فالمؤسسة الخاصة.

- العمل على خلق علاقة ما بين الجامعة و المؤسسة الاقتصادية حتى يتمكن الباحث من تجسيد أفكاره على أرض الواقع.

- لابد على المؤسسات الاقتصادية أن تتقيد بمعايير وتقارير المحاسبة الدولية خاصة العرض, الإفصاح.

- دراسة تجارب و خيرات الدول المتقدمة في مجال المحاسبة.

- تزويد هذا الموضوع بتمارين تطبيقية لربط الجانب النظري بالتطبيقي.

- معالجة الايرادات و النفقات بطريقة معمقة و دراسة كل حساب على حدى.

- على المؤسسات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها و محاسبيها في هذا النظام.

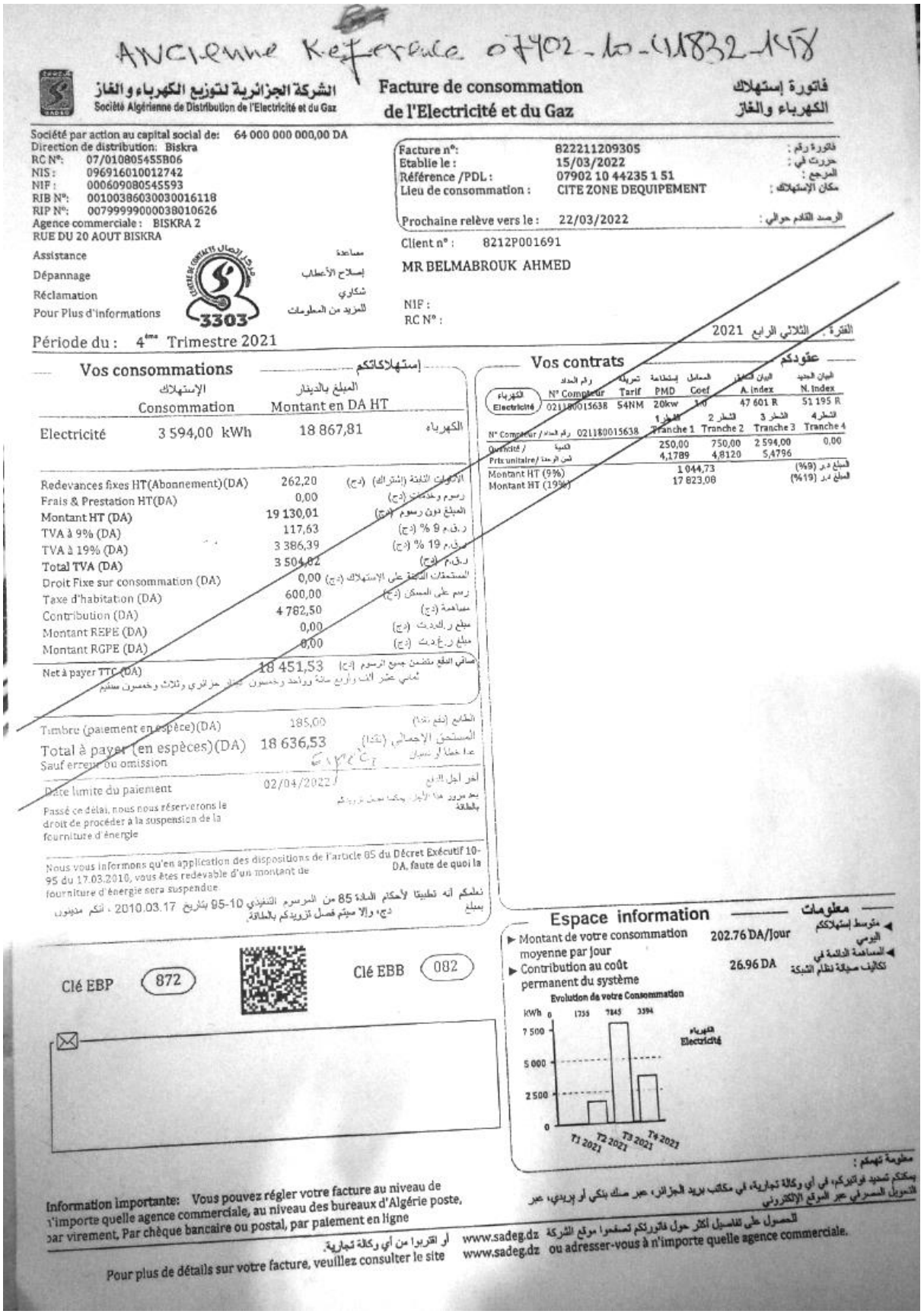
- تطوير المعارف و الخبرات التي تساهم بشكل أفضل في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- إقتراح يوميات مساعدة مثل يومية المشتريات والمبيعات لتنظيم المحاسبة في هذه المؤسسة وجعلها أكثر شفافية.

أفاق الدراسة : يبقى موضوع دراسة المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات من أهم المواضيع التي مستها التغييرات في مجال المعالجة المحاسبية ، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات بإدارة وتقييم موجوداتها بصورة سليمة مما يحافظ على رأس مال المؤسسة والمحافظة على قيمتها ، ولكن الواقع أن هناك العديد من المؤسسات تجد صعوبات كبيرة في تطبيق هذا النظام لأنه لا يزال يحتوي على أمور مبهمة ، وعلى الدراسات القادمة التركيز على إيجاد حلول لهذه الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي. ولعل أبرز النقاط قد تكون إشكاليات الدراسات مستقبلية تستحق البحث:

- ما مدى نجاح تطبيق النظام المحاسبي و المالي في المؤسسات الجزائرية .

- دراسة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.



Ancienne Référence 07402-10-41832-148

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز
Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

Facture de consommation de l'Electricité et du Gaz

فاتورة إستهلاك الكهرباء والغاز

Société par action au capital social de: 64 000 000 000,00 DA
Direction de distribution: Biskra
RC N°: 07/010805455B06
NIS: 096916010012742
NIF: 000609080545593
RIB N°: 00100386030030016118
RIP N°: 00799999000038010626
Agence commerciale: BISKRA 2
RUE DU 20 AOUT BISKRA

Facture n°: 822211209305 — فاتورة رقم :
Etablie le: 15/03/2022 — حررت في :
Référence /PDL: 07902 10 44235 1 51 — المرجع :
Lieu de consommation: CITE ZONE DEQUIPEMENT — مكان الإستهلاك :
Prochaine relève vers le: 22/03/2022 — الرصد القادم حوالي :

Client n°: 8212P001691
MR BELMABROUK AHMED
NIF :
RC N° :

Assistance — مساعدة
Dépannage — إصلاح الأعطاب
Réclamation — شكاوي
Pour Plus d'informations — للمزيد من المعلومات
3303

Période du: 4ème Trimestre 2021 — الفترة : الثلاثي الرابع 2021

Vos consommations — إستهلاكاتكم

	Consommation الإستهلاك	Montant en DA HT المبلغ بالدينار	
Electricité	3 594,00 kWh	18 867,81	الكهرباء

Redevances fixes HT(Abonnement)(DA)	262,20	الإتاوات الثابتة (الاشتراك) (دج)
Frais & Prestation HT(DA)	0,00	رسوم وخدمات (دج)
Montant HT (DA)	19 130,01	المبلغ دون رسوم (دج)
TVA à 9% (DA)	117,63	ر.ق.م 9 % (دج)
TVA à 19% (DA)	3 386,39	ر.ق.م 19 % (دج)
Total TVA (DA)	3 504,02	ر.ق.م (دج)
Droit Fixe sur consommation (DA)	0,00	المستحقات الثابتة على الإستهلاك (دج)
Taxe d'habitation (DA)	600,00	رسم على السكن (دج)
Contribution (DA)	4 782,50	مساهمة (دج)
Montant REPE (DA)	0,00	مبلغ ر.ك.ت (دج)
Montant RGPE (DA)	0,00	مبلغ ر.غ.ت (دج)
Net à payer TTC (DA)	18 451,53	صافي الدفع متضمن جميع الرسوم (دج)

ثماني عشر ألف وأربع مائة وواحد وخمسون دينار جزائري وثلاث وخمسون سنتيم

Timbre (paiement en espèce)(DA)	185,00	الطابع (دفع نقدا)
Total à payer (en espèces)(DA)	18 636,53	المستحق الإجمالي (نقدا)
Sauf erreur ou omission		عدا خطأ أو سهو
Date limite du paiement	02/04/2022	آخر أجل الدفع

Passé ce délai, nous nous réserverons le droit de procéder à la suspension de la fourniture d'énergie

بعد مرور هذا الأجل يمكننا تعليق توريدكم بالطاقة

Nous vous informons qu'en application des dispositions de l'article 85 du Décret Exécutif 10-95 du 17.03.2010, vous êtes redevable d'un montant de DA, faute de quoi la fourniture d'énergie sera suspendue

نعلمكم أنه تطبيقا لأحكام المادة 85 من المرسوم التنفيذي 10-95 بتاريخ 2010.03.17 ، أنكم مدينون بمبلغ دج، وإلا سيتم فصل تزويدكم بالطاقة

Vos contrats — عقودكم

	رقم العداد N° Compteur	تعريفة Tarif	إستطاعة PMD	معامل Coef	البيان القديم A. Index	البيان الجديد N. Index
الكهرباء Electricité	021180015638	S4NM	20kw	1,0	47 601 R	51 195 R

	الشطر 1 Tranche 1	الشطر 2 Tranche 2	الشطر 3 Tranche 3	الشطر 4 Tranche 4
N° Compteur / رقم العداد 021180015638				
Quantité / الكمية	250,00	750,00	2 594,00	0,00
Prix unitaire/ ثمن الوحدة	4,1789	4,8120	5,4796	
Montant HT (9%) المبلغ د.ر (9%)	1 044,73			
Montant HT (19%) المبلغ د.ر (19%)	17 823,08			

Espace information — معلومات

- Montant de votre consommation moyenne par Jour — متوسط إستهلاككم اليومي : 202.76 DA/Jour
- Contribution au coût permanent du système — المساهمة الدائمة في تكاليف صيانة نظام الشبكة : 26.96 DA

Evolution de votre Consommation

Clé EBP 872 — Clé EBB 082

معلومة تهمكم :
يمكنكم تسديد فواتيركم، في أي وكالة تجارية، في مكاتب بريد الجزائر، عبر صك بنكي أو بريدي، عبر التحويل المصرفي عبر الموقع الإلكتروني

Information importante: Vous pouvez régler votre facture au niveau de n'importe quelle agence commerciale, au niveau des bureaux d'Algérie poste, par virement, Par chèque bancaire ou postal, par paiement en ligne

للحصول على تفاصيل أكثر حول فاتورتكم تصفحوا موقع الشركة www.sadeg.dz أو اقتربوا من أي وكالة تجارية.

Pour plus de détails sur votre facture, veuillez consulter le site www.sadeg.dz ou adresser-vous à n'importe quelle agence commerciale.

Ets BELMABROUK AHMED مؤسسة بلمبروك أحمد

Distributeur Agréé E.N.I.C.A.BISKRA

Vente en gros tout matériel & équipement électrique et électronique

R.C. N° : 98 A 1210873 MF : 196107010188434 A.I : 07014109673 NIF : 161070101884161

Compte CPA : 00400 305 400 2412811 54 ADRESSE : ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA

Tél/Fax: 033 65 84 01 Tél.Dépôt: 033 65 98 61 Mob: 0770867585 / 0661374523

E-mail: contact@etsbelmabrouk.com

وصل تسليم و فاتورة

BON DE LIVRAISON & FACTURE N° 0133

NOM R. Sociale & Adresse					
	TAALLAH SAMI	Code :		Cpte	
	CITE ZIAD MABROUK	Date 30/04/2022		R.C.	*XX A XXXXXX*
	COMMUNE OURLAL	Mode Livraison :		M F	*XXXXXXXXXXXXXXXXXX*
	BISKRA			A.I.	*XXXXXXXXXX*

CODE	DESIGNATION	QTE	UNITE	% TVA	P. U.	TOTAL H.T
002711	DOUILLE	50	PC	19,00	31,39	1 569,50
002713	BOITE TELEPHONE	50	PC	19,00	12,67	633,50
002731	BORNE	100	PC	19,00	7,40	740,00
002759	AMPERMETRE	2	PC	19,00	104,41	208,82
14741	BOITE DE DERIVATION ETANCHE IP 55 Ø70X40	40	PC	19,00	43,65	1 746,00
14746	BOITE DE DERIVATION ETANCHE IP 55 130X130X55	30	PC	19,00	47,35	1 420,50
50402500	NYM 4X25	0,150	KM	19,00	1 674 096,29	251 114,44
55200151	VVF 2X1.5	1,000	KM	19,00	57 988,34	57 988,34
55200250	VVF 2X2.5	0,500	KM	19,00	92 245,47	46 122,74
55300151	VVF 3X1.5	0,500	KM	19,00	68 352,67	34 176,34
55300600	VVF 3X6	0,300	KM	19,00	226 429,45	67 928,84
56100151	VU 1.5	10,000	KM	19,00	24 398,38	243 983,80
56100251	VU 2.5	10,000	KM	19,00	39 742,20	397 422,00
C75XBSV	CABLE COAXIAL RG6 75 OHM	2,000	KM	19,00	29 268,82	58 537,64
LSP36500	LAMPE LED SLIM PANEL LIGHT(ALLUMINIUM) 36W 6	60	PC	19,00	73,47	5 877,60
OPT001	INTERRUPTEUR SIMPLE ALLUMAGE	100	PC	19,00	95,52	9 552,00
OPT006	BOUTON POUSSOIRE	60	PC	19,00	104,61	6 276,60
OPT014	PRISE 02 POLES	100	PC	19,00	95,52	9 552,00
P000086	DISJONCTEUR BIPOLAIRE C32	4	PC	19,00	252,46	1 009,84

Arrêtée la présente facture à la somme de :

UN MILLION QUATRE CENT VINGT TROIS MILLE SOIXANTE QUATORZE DA

TOTAL H.T.	1 195 860,50
REMISE de : 0 %	0,00
TOTAL H.T. aprés REMISE	1 195 860,50
T.V.A.	227 213,50
Timbre	0,00
TOTAL T.T.C.	1 423 074,00

Mode Reglement : CHQ BNA N° XXXXXXX

ooredoo business

Client Entreprise : BELMABROUK AHMED
BELMABROUK
Zone d'équipement biskra, Zone d'équipement biskra
BISKRA 07001, BISKRA
N° du registre de commerce: 1210873A98
N° compte client: 1.82064296
NIF: 161070101884161
AI:
Nombre de lignes: 11

Facture N° : 22010369719
Date de la facture : 15/01/2022
Période de facturation :
du 15/12/2021 au 14/01/2022

Montant des dûs antérieurs **0,00 DA**

Forfaits et Options

Paiement d'avance du 15/01/2022 au 14/02/2022	9 243,70 DA
Forfait précédent du 15/12/2021 au 14/01/2022	9 243,70 DA
Acquittement du forfait précédent du 15/12/2021 au 14/01/2022	-9 243,70 DA
Montant total des forfaits	9 243,70 DA
Montant des options	0,00 DA
Montant total des communications	0,00 DA
Remise	0,00 DA
Montant total HT	9 243,70 DA
TVA (19%)	1 756,30 DA
Montant TTC du 15/12/2021 au 14/01/2022	11 000,00 DA
Montant total à payer (dus antérieurs inclus)	**11 000,00 DA**

Montant en lettre: onze mille da Algerien

« A payer avant le : 15/02/2022 »

« Les paiements sont acceptés en espèce ou par chèque libellé au nom de Wataniya Telecom Algerie . En cas de paiement en espèce, le client devra rajouter 1% au montant initial de la facture qui représente le droit de timbre fiscal »

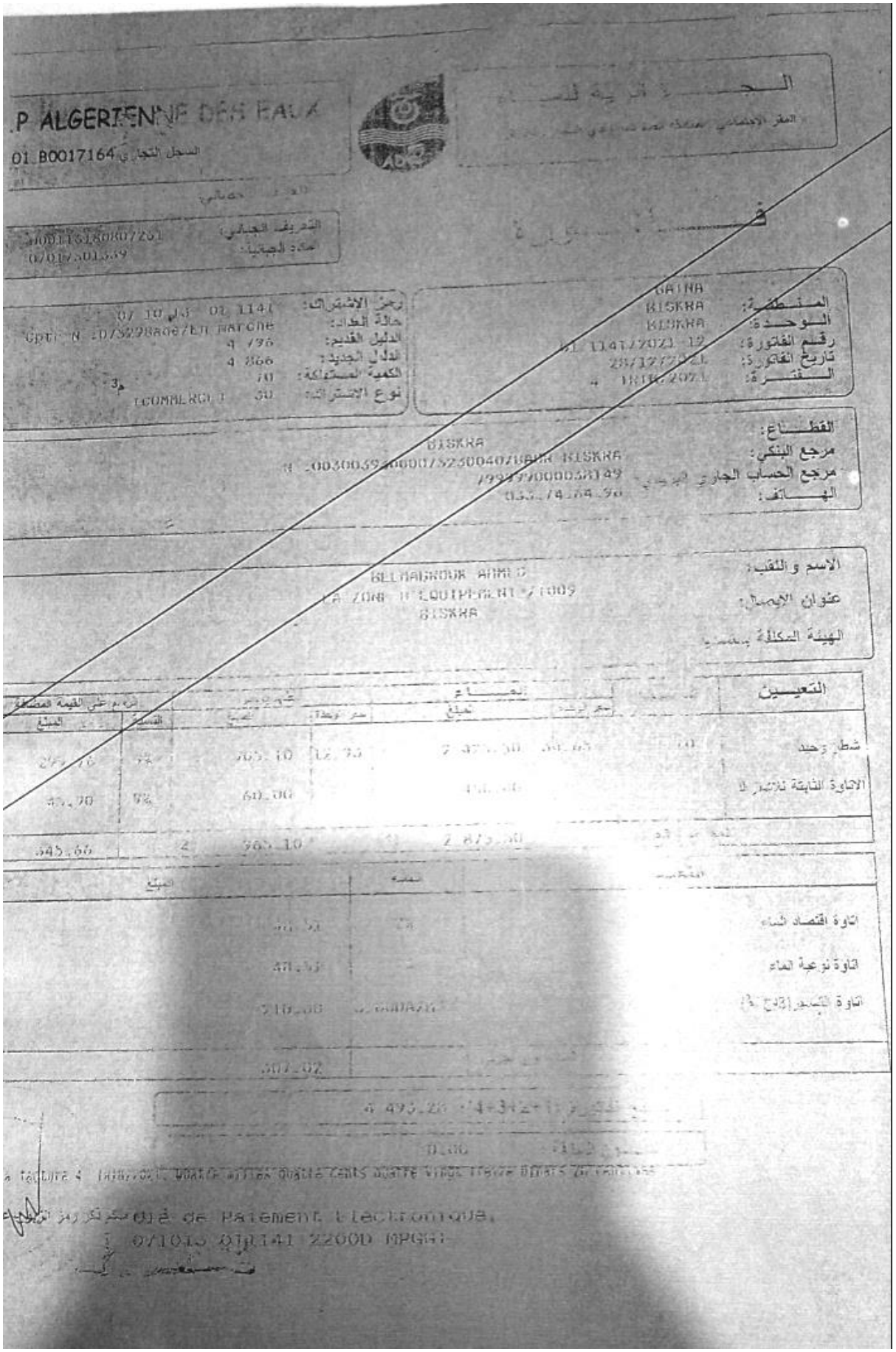
Remise à l'encaissement

Client Entreprise : BELMABROUK AHMED
BELMABROUK
Zone d'équipement biskra, Zone d'équipement biskra
BISKRA 07001, BISKRA
N° du registre de commerce: 1210873A98
N° compte client: 1.82064296
NIF: 161070101884161
AI:
Nombre de lignes: 11

Facture N° : 22010369719
Date de la facture : 15/01/2022
Période de facturation :
du 15/12/2021 au 14/01/2022

22010369719000011000000

Montant total des dûs: 11 000,00 DA


.P ALGERIENNE DES EAUX
01 B0017164 السجل التجاري
GAINA
BISKRA
BISKRA
رقم الفاتورة:
تاريخ الفاتورة:
القطاع:
مرجع البنكي:
مرجع الحساب الجاري
الهاتف:
BISKRA
BELHADJOUR AHMED
الاسم و اللقب:
عنوان الإيصال:
الهيئة المكلفة بالمحصول
التعيين
شطر وحد
Gpti N :0752988de7bn marche
رمز الاشتراك:
حالة العداد:
الدليل القديم:
الدليل الجديد:
الكمية المستهلكة:
نوع الاشتراك:
Quittance de PAIEMENT électronique
07/015 01/141 2200D MPGH

ETS BELMABROUK AHMED

DISTRIBUTEUR AGREE ENICAB BISKRA

VENTE EN GROS MATERIEL & EQUIPEMENTS ELECTRIQUE ET ELECTRONIQUE

RC N° 98 A 1210873 N° ART.IMPOS.: 07014109673 C.F.N° : 196107010188434 COMPTE: CPA BISKRA N° 00400305400241281154

ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA -

TEL.MOBILE: 0770867585 / 0661374523 TEL.FAX: 033658401 TEL.DEPOT: 033659861 E-MAIL: contact@etsbelmabrouk.com

14/05/2022

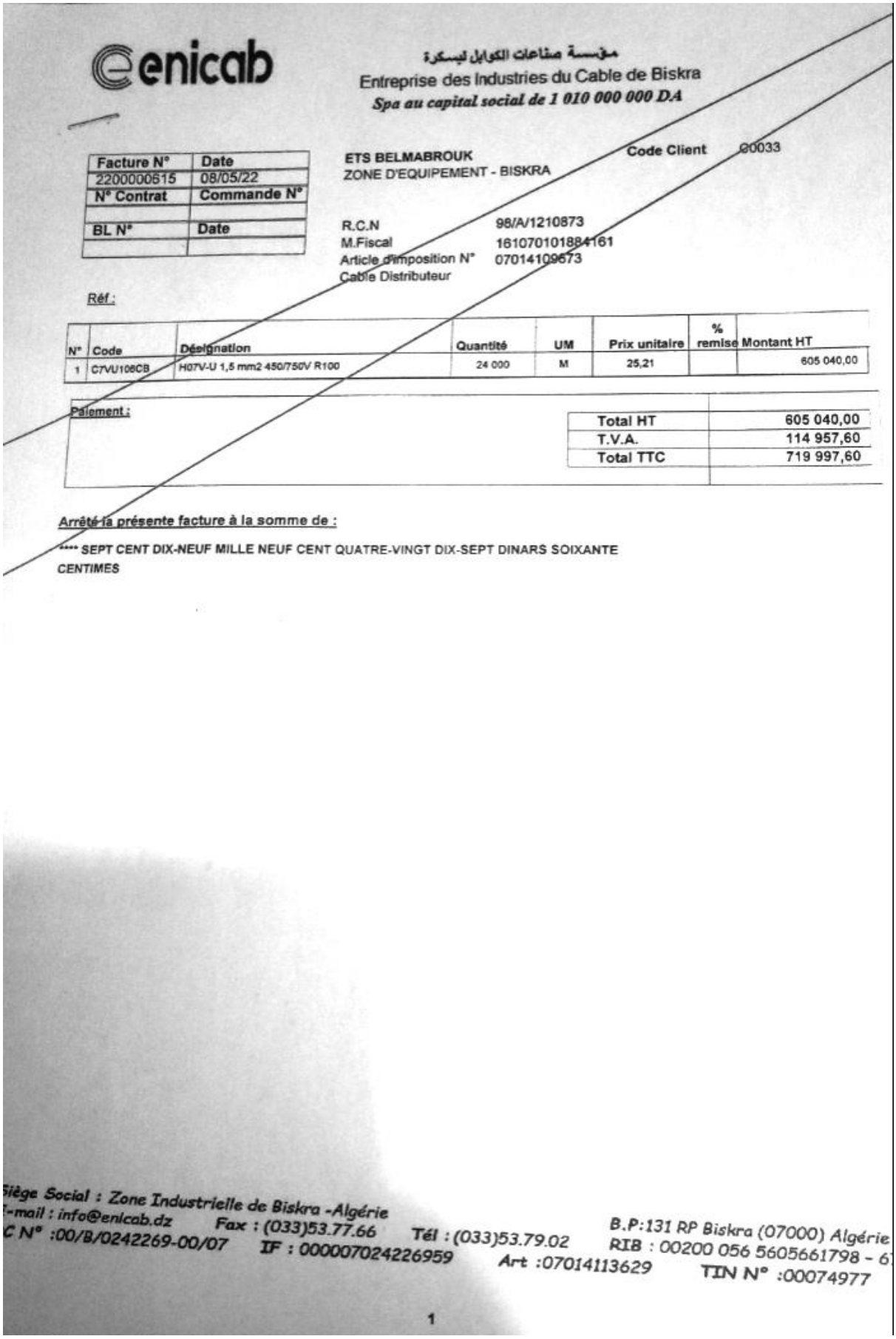
RELEVE DES FACTURES CLIENTS (VENTES)

DU 14/05/2022 AU 14/05/2022

Concernant l'ensemble des factures payées et non payées

N°	N° FACTURE	DATE FACTURE	CLIENT	MONTANT HT	REMISE	HT APRES REMISE	MONTANT TVA	MONTANT TIMBRE	TOTAL TTC	REGLEMENT
1	1	02/01/2022	SARL CADIMEL	384 705,88	0,00	384 705,88	73 094,12	0,00	457 800,00	CHQ CPA 1224380
2	2	02/01/2022	SAOULI ABDERRAZEK	467 731,09	0,00	467 731,09	88 868,91	0,00	556 600,00	CHQ BADR 5660929
3	3	03/01/2022	SPA BRIQUETERIE BRANIS	43 025,20	0,00	43 025,20	8 174,80	0,00	51 200,00	A TERME
4	4	03/01/2022	BOUKHNISSA SAID	169 327,73	0,00	169 327,73	32 172,27	0,00	201 500,00	CHQ BNA 9254025
5	5	04/01/2022	CHAOUCHE SEIF EDDINE	168 168,07	0,00	168 168,07	31 951,93	0,00	200 120,00	CHQ BNA 3463286
6	6	05/01/2022	CHAOUCHE YAZID	252 731,09	0,00	252 731,09	48 018,91	0,00	300 750,00	CHQ BNA 4063362
7	7	05/01/2022	CHAOUCHE SEIF EDDINE	154 621,85	0,00	154 621,85	29 378,15	0,00	184 000,00	CHQ BNA 3463328
8	8	06/01/2022	CHAOUCH ABDERRAHMANE	44 915,97	0,00	44 915,97	8 534,03	0,00	53 450,00	CHQ BNA 4244175
9	9	06/01/2022	BELKADI MOHAMED TAYEB	541 411,76	0,00	541 411,76	102 868,24	0,00	644 280,00	CHQ BADR 9661563
TOTAL GENERAL				2 226 638,64		2 226 638,64	423 061,36		2 649 700,00	

Legendes :



enicab

مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة
Entreprise des Industries du Cable de Biskra
Spa au capital social de 1 010 000 000 DA

Facture N°	Date
2200000515	08/05/22
N° Contrat	Commande N°
BL N°	Date

ETS BELMABROUK
ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA

Code Client 00033

R.C.N 98/A/1210873
M.Fiscal 161070101884161
Article d'imposition N° 07014109673
Cable Distributeur

Réf :

N°	Code	Désignation	Quantité	UM	Prix unitaire	% remise	Montant HT
1	C7VU106CB	H07V-U 1,5 mm2 450/750V R100	24 000	M	25,21		605 040,00

Paiement :

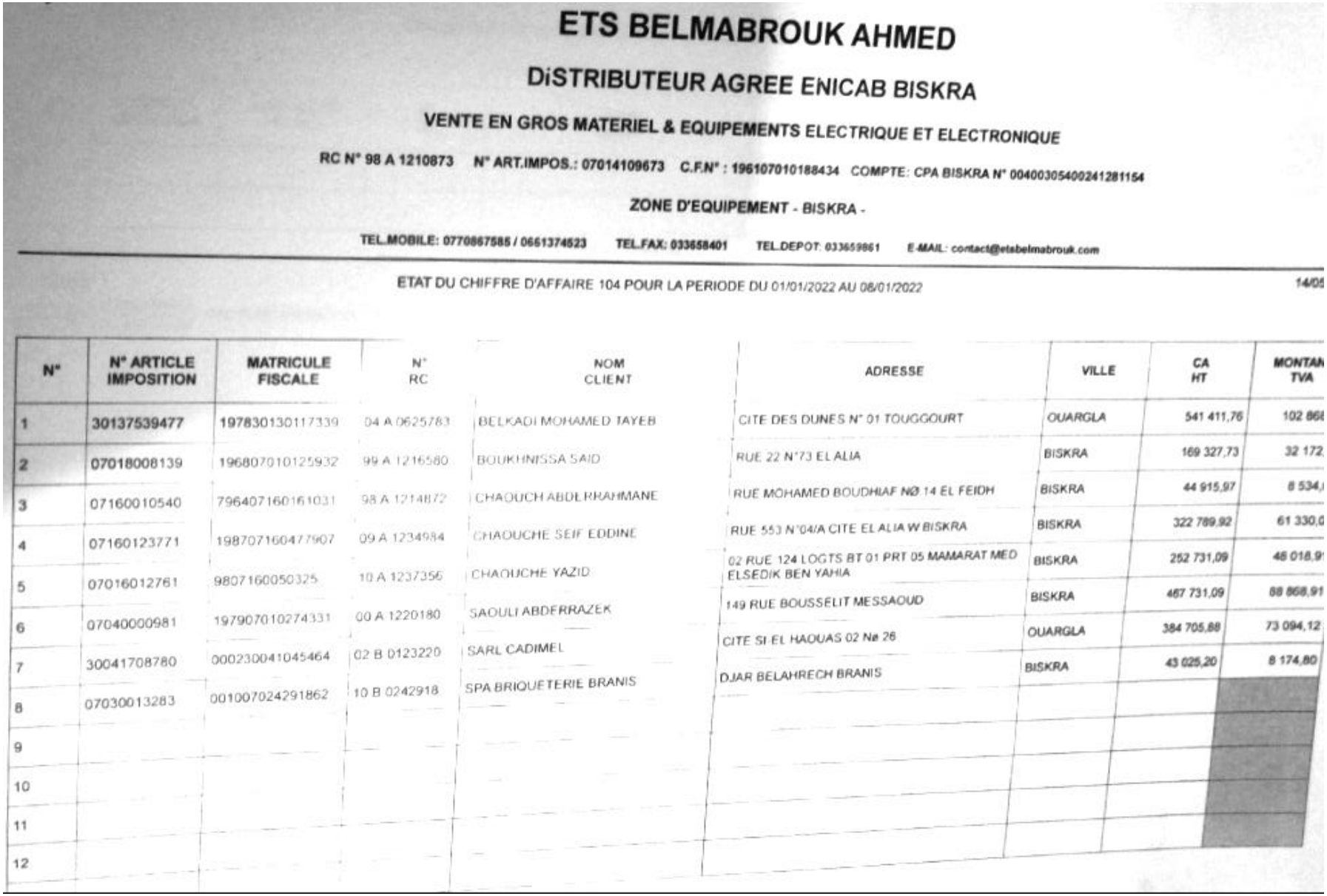
Total HT	605 040,00
T.V.A.	114 957,60
Total TTC	719 997,60

Arrêté la présente facture à la somme de :

**** SEPT CENT DIX-NEUF MILLE NEUF CENT QUATRE-VINGT DIX-SEPT DINARS SOIXANTE CENTIMES

Siège Social : Zone Industrielle de Biskra -Algérie
E-mail : info@enicab.dz Fax : (033)53.77.66 Tél : (033)53.79.02 B.P:131 RP Biskra (07000) Algérie
RC N° :00/B/0242269-00/07 IF : 000007024226959 Art :07014113629 RIB : 00200 056 5605661798 - 6
TIN N° :00074977

1



ETS BELMABROUK AHMED

DiSTRIBUTEUR AGREE ENICAB BISKRA

VENTE EN GROS MATERIEL & EQUIPEMENTS ELECTRIQUE ET ELECTRONIQUE

RC N° 98 A 1210873 N° ART.IMPOS.: 07014109673 C.F.N° : 196107010188434 COMPTE: CPA BISKRA N° 00400305400241281154

ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA -

TEL.MOBILE: 0770867585 / 0661374523 TEL.FAX: 033658401 TEL.DEPOT: 033659861 E-MAIL: contact@etsbelmabrouk.com

ETAT DU CHIFFRE D'AFFAIRE 104 POUR LA PERIODE DU 01/01/2022 AU 08/01/2022

14/05

N°	N° ARTICLE IMPOSITION	MATRICULE FISCALE	N° RC	NOM CLIENT	ADRESSE	VILLE	CA HT	MONTAN TVA
1	30137539477	197830130117339	04 A 0625783	BELKADI MOHAMED TAYEB	CITE DES DUNES N° 01 TOUGGOURT	OUARGLA	541 411,76	102 868
2	07018008139	196807010125932	99 A 1216580	BOUKHNISSA SAID	RUE 22 N°73 EL ALIA	BISKRA	169 327,73	32 172
3	07160010540	796407160161031	98 A 1214872	CHAOUCH ABDERRAHMANE	RUE MOHAMED BOUDHIAF N0 14 EL FEIDH	BISKRA	44 915,97	8 534,0
4	07160123771	198707160477907	09 A 1234984	CHAOUCHE SEIF EDDINE	RUE 553 N°04/A CITE EL ALIA W BISKRA	BISKRA	322 789,92	61 330,0
5	07016012761	9807160050325	10 A 1237356	CHAOUCHE YAZID	02 RUE 124 LOGTS BT 01 PRT 05 MAMARAT MED ELSEDIK BEN YAHIA	BISKRA	252 731,09	48 018,9
6	07040000981	197907010274331	00 A 1220180	SAOULI ABDERRAZEK	149 RUE BOUSSELIT MESSAOUD	BISKRA	467 731,09	88 868,91
7	30041708780	000230041045464	02 B 0123220	SARL CADIMEL	CITE SI EL HADJAS 02 N# 26	OUARGLA	384 705,88	73 094,12
8	07030013283	001007024291862	10 B 0242918	SPA BRIQUETERIE BRANIS	DJAR BELAHRECH BRANIS	BISKRA	43 025,20	8 174,80
9								
10								
11								
12								

Ets BELMABROUK AHMED مؤسسة بلمبروك أحمد

Distributeur Agréé E.N.I.C.A.BISKRA

Vente en gros tout matériel & équipement électrique et électronique

R.C. N° : 98 A 1210873 MF : 196107010188434 A.I : 07014109673 NIF : 161070101884161

Compte CPA : 00400 305 400 2412811 54 ADRESSE : ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA

Tél/Fax: 033 65 84 01 Tél.Dépôt: 033 65 98 61 Mob: 0770867585 / 0661374523

E-mail: contact@etsbelmabrouk.com

وصل تسليم و فاتورة
BON DE LIVRAISON & FACTURE N° 0097

NOM R. Sociale & Adresse	YYYYYYYYYYYYYY OUED-SMAR W.D'ALGER ALGER	Code :	Cpte	
		Date :24/03/2022	R.C.	XX A XXXXXX
		Mode Livraison :	M F	XXXXXXXXXXXXXXXXXX
			A.I.	XXXXXXXXXX

CODE	DESIGNATION	QTE	UNITE	% TVA	P. U.	TOTAL H.T
40315004	CR 3X150+70+2X16 TID	2,485	KM	19,00	1 170 756,30	2 909 329,41

Arrêtée la présente facture à la somme de :

TROIS MILLIONS QUATRE CENT SOIXANTE DEUX MILLE CENT DEUX DA

TOTAL H.T.	2 909 329,41
REMISE de : 0 %	0,00
TOTAL H.T. aprés REMISE	2 909 329,41
T.V.A.	552 772,59
Timbre	0,00
TOTAL T.T.C.	**3 462 102,00**

de Reglement : A TERME

PAPETERIE IBN ROSTOM

BISKRA le : 14/02/2022

Facture N° : 00009 / 22

Rue des frères Djezzar-
BISKRA Wilaya : BISKRA
M.F. : 167470101403177
A.I. : 07017113543
R.C. : 19 A 1259946

TEL : 033537516 FAX : 033537610
Email : ibn.rostom@yahoo.fr
Banque : BADR BISKRA N°: 393000129930086

Doit : BELMABROUK AHMED
Rue Radjouh Houcin N°01 Hay Mo
BISKRA WILAYA : BISKRA
MF : 196107010188434
AI : 07014109673
RC : 98/A/1210873
TEL : ( )61-37-45-23

Page : 1/1

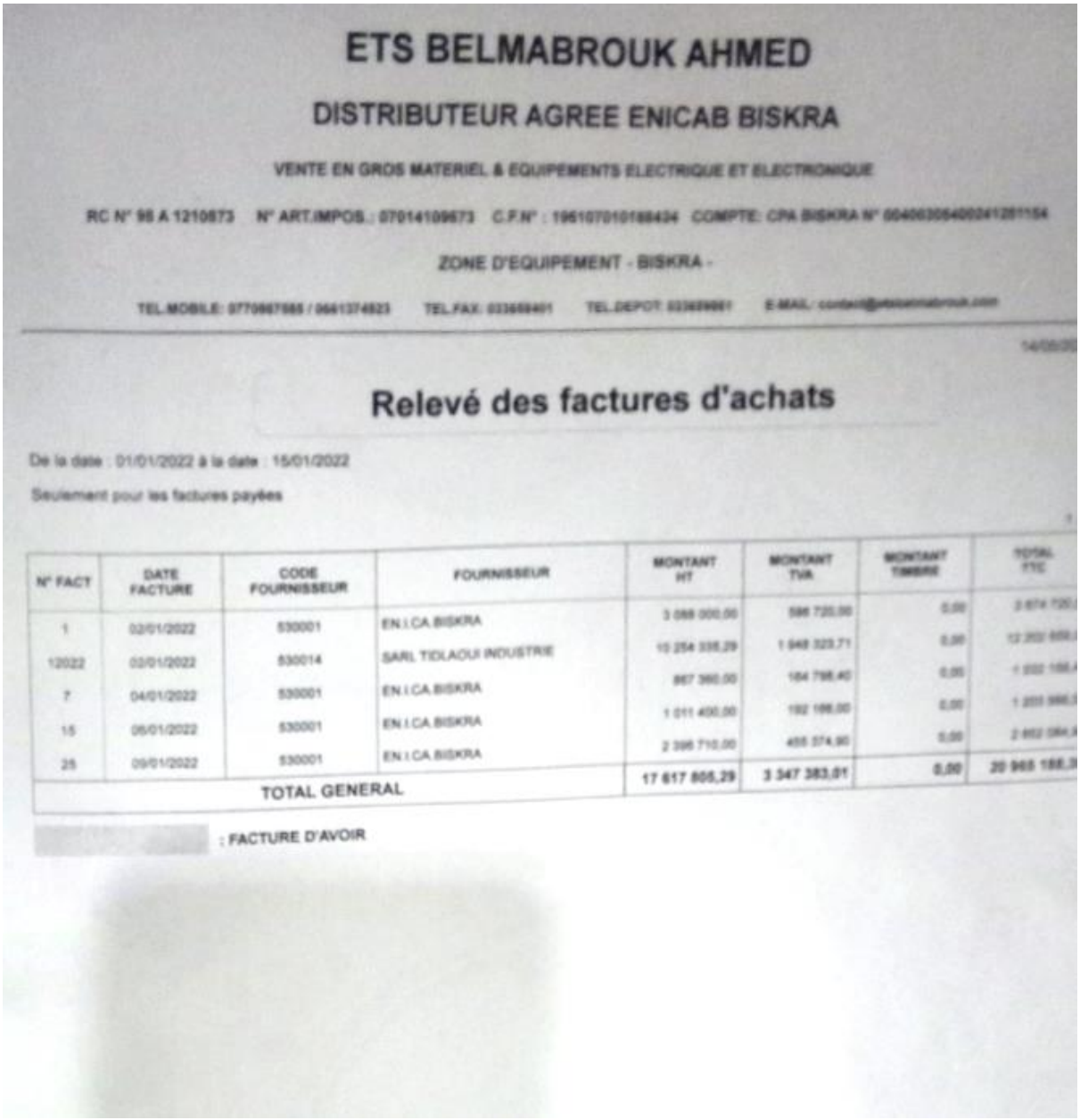
Quantité	Référence	Désignation	Prix	TVA	Montant HT
25		RAME A4 80.GR EXTRA BLANC	680.00		17 000.00
3		CHEMISE DOSSIER 250G 125F	1 100.00		3 300.00
10		BOITE D'ARCHIVE A/ANN G.M	300.00		3 000.00
500		F.16 POC KRAFT ADH 162X229	7.50		3 750.00
250		F.24 POC KRAFT ADH BT 250 260X330	18.50		4 625.00
2		SOUS.CHEM MUL.COUL P/250	857.50		1 715.00

TOTAL HT	33 390.00
T.V.A.	0.00
TOTAL TTC	33 390.00

Arrêtée la présente Facture à la somme de :
TRENTE TROIS MILLE TROIS CENT QUATRE-VINGT -DIX DINAR

PAPETERIE IBN ROSTOM
09, Rue des Frères Djezzar Biskra
Tél : 033.53.75.16 / Fax : 033.53.76.10

Facture réglée par :
Chèque CPA N° : 6451073 du 01/03/2022.



ETS BELMABROUK AHMED

DISTRIBUTEUR AGREE ENICAB BISKRA

VENTE EN GROS MATERIEL & EQUIPEMENTS ELECTRIQUE ET ELECTRONIQUE

RC N° 98 A 1210873 N° ART.IMPOS.: 07014109673 C.F.N° : 1961070101888434 COMPTE: CPA BISKRA N° 00400305400041281154

ZONE D'EQUIPEMENT - BISKRA -

TEL.MOBILE: 0770987585 / 0661374823 TEL.FAX: 033559401 TEL.DEPOT: 033629661 E-MAIL: [illegible]

Relevé des factures d'achats

De la date : 01/01/2022 à la date : 15/01/2022

Seulement pour les factures payées

N° FACT	DATE FACTURE	CODE FOURNISSEUR	FOURNISSEUR	MONTANT HT	MONTANT TVA	MONTANT TIMBRE	TOTAL TTC
1	02/01/2022	530001	EN.I.CA.BISKRA	3 088 000,00	586 720,00	0,00	3 674 720,00
12022	03/01/2022	530014	SARL TIDLAOUI INDUSTRIE	10 254 335,29	1 948 323,71	0,00	12 202 659,00
7	04/01/2022	530001	EN.I.CA.BISKRA	867 360,00	164 798,40	0,00	1 032 158,40
15	06/01/2022	530001	EN.I.CA.BISKRA	1 011 400,00	192 166,00	0,00	1 203 566,00
25	09/01/2022	530001	EN.I.CA.BISKRA	2 396 710,00	455 374,90	0,00	2 852 084,90
TOTAL GENERAL				17 617 805,29	3 347 383,01	0,00	20 965 188,30

[illegible] : FACTURE D'AVOIR

قائمة المراجع :

المقالات:

- سمير الريشاني،عرض البيانات المالية.
- معيار المحاسبة الدولي 2 المخزون،مجلة المحاسب العربي.

الكتب :

- عبد الستار الكبيسي . الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر.
- برنامج كاتب الحسابات ,المبادئ المحاسبية ، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني السعودية.
- محمود احمد مجدي رمضان الطواشي، المحاسب المؤهل الاصدار التجريبي الاول.
- محمد حسن عبد العظيم و احمد محمد ابو طالب ، مبادئ لمحاسبة المالية في المنشاة الفردية، جامعة القاهرة.
- عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة الطبعة الاولى .
- اصول المحاسبة المالية الجزء الاول، وليد ناجي الحيالي، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
- المحاسبة المالية الجزء الاول ، باسمة فاتح النعيمي، جامعة العلوم والتكنولوجيا،
- مي عبد ربه الجرجاوي، مبادئ المحاسبة 1 ، جامعة الاسراء كلية العلوم الادارية والمالية
- مجبور جابر محمد النمري،مبادئ المحاسبة الطبعة الثانية.
- سعود جايد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي (اطر نظرية وتطبيقات عملية) الطبعة الاولى.
- بشرى حسن محمد التوبي،اسس محاسبة القوائم المالية،دار الحلا.
- خالد علي احمد كاجيجي.نظرية المحاسبة.دار المريخ.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ25 مارس 2009
- جمعة فلاح حميدات،خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية طبعة عام 2019،
- شبايكي سعدان.تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني.ديوان المطبوعات الجامعية.
- مراد كواشي.المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.الدار الجزائرية.
- شريف عباس ومحمد توفيق.محاسبة مالية متقدمة.mcc academy.
- يوسف محمد جربوع.نظرية المحاسبة الفوض والمفاهيم والمبادئ والمعايير.الطبعة الثانية 2014.
- وليد ناجي الحيالي.نظرية المحاسبة.الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك2007.
- طارق عبد العال حماد ومحمد عبد العزيز خليفة.مبادئ المحاسبة.كلية التجارة-جامعة عين شمس.
- مناضل عبد الجبار السالم.المحاسبة المالية الجزء الثاني.جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- المحاسبة المالية اعداد وعرض التقارير المالية.جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين.ص16
- وليد نجي الحيالي .اصول المحاسبة المالية الجزء الثاني.الاكاديمية العلربية المفتوحة في الدنمارك.

المواقع الإلكترونية :

- المعيار المحاسبي الدولي الثامن، مدونة صالح القرا،www.sqarra.wordpress.com.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر-بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم ..العلوم المحاسبية

بسكرة في: 2018/6/17

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ: عبد الحكيم بلوني

الرتبة: أستاذ محاضر صنف أ

قسم الارتباط: العلوم المحاسبية والمالية

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر/الليسانس-للطالب (ة): طاع الشهامي

الشعبة: محاسبة وجباية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: معالجة النفقات والإيرادات محاسبيا في الجزائر

إقتصادية - دراسة حالة مؤسسة عمرو للكهرباء

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

الاستاذ المشرف

رئيس القسم

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financières et de la comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد: محاسي طارق .....

الصفة: طالب [X] أستاذ باحث [ ] باحث دائم [ ]

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 206921674 الصادرة بتاريخ: 2021/07/23

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية قسم: العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج [ ] مذكرة ماستر [X] مذكرة ماجستير [ ]

أطروحة دكتوراه [ ]

تحت عنوان: المعالجة المحاسبية لإعادة هيكلة المؤسسة
وفق خوارزمية حالة مؤسسة كوندور للكهرباء

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد لقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2022/06/07

إمضاء المعني بالأمر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 596 / ك.ق.ت.ت / 2022

بسكرة في :09 - 05 - 2022
إلى السيد : مؤسسة بلمبروك للكهرباء
Ets Belmabrouk Electricité
ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب :

1 – طاع الله سامي

المسجل بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات في المؤسسة الإقتصادية "

تحت إشراف : د/ بلوفي عبد الحكيم

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

موافق

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غريبي وهيبة