الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

العمليات المحاسبية الختامية في المؤسسة الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة "موستافي" لتربية الدواجن بالغرب

مقدمة من طرف الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

هاني هاجر د/ براينيس عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	المرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/ بن شني يوسف	أستاذ محاضر" أ "	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مقررا	د/ براينيس عبد القادر	أستاذ محاضر" أ "	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	ا/ براهيمي عمر	أستاذ محاضر" أ "	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	ا/ معروف جمال	استاذ مشارك(عضو مدعو)	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى :

إلى من علمتني معنى الحياة و الحياء فأحسنت و لها الفضل في الوصول إلى ما أنا عليه الآن، جوهرة عيني وضوء قلبي و نبراس دربي و صبرت من أجل وصولي إلى هذا المقام والدتي العزيزة حفظها الله

إلى من كان له الفضل الأكبر في حبي للعلم و إصراري على النجاح و أدعوا من الله أن يديم عليه الصحة

و العافية والدي العزيز حفظه الله و رعاه

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة و أحببتهم حتى الممات إخوتي الأعزاء

إلى كل الأهل و الأصدقاء

إلى كل طالب علم قضى زهرة حياته في طلب العلم

إلى من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

هاجر

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أعطى كل شيء خلقه ثم هدى، نحمد الله حمدا طيبا مبارك فيه على أن وفقني على إتمام هذا العمل المتواضع.

لا بد لنا أن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية وقفة تعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة .

أتقدم أولا بجزيل الشكر و الامتنان و التقدير و بشكل خاص إلى الأستاذ المشرف **د/ براينيس عبد القادر** على ما أفاد و أجاد به لي من نصائح و توجيهات، و حرصه الدائم على إتمام هذا العمل و إخراجه على أكمل وجه.

إلى جميع أساتذتي الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم.

و أختم شكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز هذه المذكرة.

و الحمد الله تعالى الذي و فقني في دراستي و أعانني على إتمام هذا العمل، و علمني ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيما .

الفهرس

الفهرس

الإهداء I

الشكر II

الفهرس IV

قائمة الإشكال VIII

قائمة الجداول X

قائمة المخططات XII

قائمة المختصرات XIV

المقدمة العامة 02

الفصل الأول : الاطار النظري للمحاسبة و النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل : 08

المبحث الأول : ماهية المحاسبة 09

المطلب الاول : مفاهيم عامة حول المحاسبة نشاتها و تطورها 09

المطلب الثاني : مبادئ و انواع المحاسبة و فروضها 11

المطلب الثالث : اهمية و اهداف المحاسبة 19

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي 20

المطلب الأول : لمحة حول معايير الابلاغ المالي الدولي 20

المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي، مبادؤه و مميزاته 22

المطلب الثالث : مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير الابلاغ المالي 24

المبحث الثالث : الانظمة المحاسبية و اعمال الدورة المحاسبية 28

المطلب الأول : ماهية الدورة المحاسبية 28

المطلب الثاني : مفاهيم حول الانظمة المحاسبية 31

المطلب الثالث : اعمال الدورة المحاسبية قبل الجرد و بعد الجرد.....33

خلاصة الفصل 36

الفصل الثاني : اعمال النهاية الدورة وعمليات التسوية المحاسبية

تمهيد الفصل..... 38

المبحث الأول : اعمال الجرد..... 39

المطلب الأول : تعريف الجرد انواعه و اهدافه..... 39

المطلب الثاني : جرد عناصر الاصول 40

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم.....50

المبحث الثاني : مفهوم الاهتلاكات دوره و عناصره..... 52

المطلب الأول : تعريف الاهتلاكو انواع و طرق الاهتلاكات وكيفية حسابها..... 52

المطلب الثاني :.التسجيل المحاسبي للاهتلاكات و التنازلات..... . 55

المطلب الثالث : جرد الموال الخاصة.....58

المبحث الثالث : ميزان المراجعة و تحديدد نتيجة الدورة..... 61

المطلب الأول :. ميزان المراجعة و الاخطاء المحاسبية..... 61

المطلب الثاني :. تسوية الحسابات و تحديد نتيجة الدورة 65

المطلب الثالث: غلق واعادة فتح الحسابات..... 90

خلاصة الفصل 91

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة موستافي لتربية الدواجن بالغرب

تمهيدالفصل..... 93

المبحث الأول : تقديم الهيئة المستقبلة موستافي..... 95

المطلب الأول : النشاة و التطور التاريخي للمؤسسة 95

المطلب الثاني : مهام ووظائف المؤسسة ووحداتها..... 96

المطلب الثالث :. الهيكل التنظيمي للمؤسسة 97

المبحث الثاني : دراسة حالة مؤسسة موستافي.....100

المطلب الأول : . جرد وتسوية الاصول.....100

المطلب الثاني : جرد وتسوية الخصوم وتسويات اخرى 106

المبحث الثالث : تحديد النتيجة في مؤسسة موستافي..... 108

المطلب الأول : . جدول حسابات النتائج..... 108

المطلب الثاني : الميزانية الختامية 112

خلاصة الفصل 116

الخاتمة العامة ..... 118.

قائمة المراجع 122

الملاحق

الملخص

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(I – 1)	تبادل الخدمات بين نظامي المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	15
(I – 2)	نموذج عن سجل اليومية	29
(I – 3)	نموذج عن دفتر الأستاذ	30
(I – 4)	أعمال الدورة المحاسبية	34
(I – 5)	اعمال نهاية الدورة المحاسبية	35
(II – 6I)	نموذج عن قيود الاقفال	114
(II –7I)	نموذج عن قيود اعادة الافتتاح	115

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(I - 1)	درجة تبني معايير الابلاغ المالي الدولية	25
(II - 1)	شكل ميزان المراجعة بالمجاميع	62
(II - 2)	شكل ميزان المراجعة بالارصدة	62
(II - 3)	شكل ميزان المراجعة العام	63
(II - 4)	شكل ميزان المراجعة بعد الجرد (حالة ربح)	82
(II – 5)	شكا قائمة الدخل (جدولحسابات النتائج) حسب الطبيعة	87
(II - 6)	الشكل العام للميزانية الختامية	89
(III - 1)	نموذج عن حالة مقاربة بنكية قبل التسوية	103
(III - 2)	نموذج عن حالة مقاربة بنكية بعد التسوية	105
(III - 3)	جدول حسابات النتائج	111
(III - 4)	جدول الاصول	112
(III - 5)	جدول الخصوم	113

قائمة المخططات

قائمة المخططات

الرقم	عنوان المخطط	الصفحة
(III - 1)	الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب	97
(III - 2)	الهيكل التنظيمي لشركة موستافي	98
(III - 3)	الهيكل التنظيمي لوحدات شركة موستافي	99

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	الشرح
EURL	**Entreprise Unipersonnelle a Responsabilité Limitée**
FASB	**Finacial Accounting Standards Board**
GAO	**Groupe Avicole Ouest**
IFAC	**Institut de Formation D'animation et de conseil**
IASC	**International Accounting Standards Committe**
ONAB	**OFFICE NATIONAL DES ALIMENTS DE BETAIL**
ORAVIO	**Office Régional Avicole ouest**
SPA	**Société Par Action**
SCF	**Système Comptable Financier**
UCPA	**Unité Centrale Pharmaceutique**
UAB	**Unité D'alimentation Du Bétail**

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي والمهم بالنسبة لمختلف المؤسسات الاقتصادية فالمؤسسة هي وحدة تجتمع فيها الموارد البشرية والمادية من اجل تحقيق أهداف معينة وبالتالي تعتبر الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية ،وهدفها الأسمى هو تحقيق مردودية أكبر و فعالية في الأداء ، الشيء الذي يضمن بقاؤها واستمرارها ، ولا يتم تحقيق ذلك إلا بالتسيير العقلاني والاستغلال الامثل للموارد السالفة الذكر .

مما جعل كل هذه المؤسسات تنتهج وسيلة لتمكينها من قياس أدائها وإظهار حقيقتها الا و هي "المحاسبة" ، فهي اذن اداة لابد منها في المؤسسة، و تقنية اساسية من التقنيات الكمية في التسيير، فهي تعالج البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين مختلف الأعوان الاقتصاديين .

وتعتبر المحاسبة العامة مصدرا للمعلومات، و مرجعا قانونيا للعدالة عند الحاجة لها .

ا ذ تعتمد على مجموعة من المفاهيم التي تستخدم كإطار يتم الرجوع و الاسترشاد به بصدد تسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها هذه المؤسسة ، قصد تحديد نتيجة النشاط للدورة المحاسبية، وتصوير المركز المالي في نهاية تلك الدورة .

ولكي يمكن تطبيق الإجراءات المحاسبية ، فإن الأمر يتطلب تصميم مجموعة دفترية متكاملة لتسجيل مختلف العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها ، بإتباع طريقة محكمة ومنظمة من شأنها تسهيل إعداد مختلف التقارير المالية التي تحتاجها الإدارة والجهات المختصة التي تحتاج لمثل هذه البيانات المالية .

وقبل إعداد التقارير المالية ،يجب ترحيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الى دفتر الأستاذ ليتم فيما بعد تشكيل ميزان المراجعة بعد الجرد "أولي" وهذا الاخير لا يعتبر تعبيرا صادقا عن المركز المالي للمؤسسة ويعد انطلاقة للقيام بأعمال نهاية السنة .

ولهذا فمن الضروري للمؤسسة القيام بعمليات ختامية تختلف تماما عن العمليات الأولى وتكون في نهاية السنة المالية، والغرض منها جعل العمليات السابقة تعبر بصدق عن الواقع، لذا في هذه المدة يجب على المؤسسة تجميع عناصر الميزانية ، حتى يمكن التأكد منها كما ونوعا وقيمة ، وبالإضافة الى التأكد من كل الالتزامات التي هي على عاتقها و مالها من حقوق

ثم تليها مختلف التسويات وحساب مختلف المخصصات، وصولا الى إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد والذي بدوره يمهد لإعداد مختلف القوائم المالية الشاملة بالإضافة الى الملاحق .

وهذا كله يؤدي بنا الى صياغة **الإشكالية العامة** التالية:

❖ **كيف تتم العمليات المحاسبية الختامية في المؤسسة الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المالي؟**

و من أجل معالجة هذه الإشكالية قمنا بتقسيمها الى **الأسئلة الفرعية** التالية :

- ما هي الاجراءات المتبعة للقيام باعمال الجرد و التسوية حسب النظام المحاسبي المالي ؟
- ما هي الفروقات بين الجرد المادي و المحاسبي ؟
- كيف تتم عملية تحديد نتيجة الدورة في المؤسسة ؟

و للإجابة على هذه الأسئلة الفرعية يمكن إعطاء **الفرضيات** التالية :

- التعبير المتسلسل و المنظم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المالية .
- الجرد المادي هو التسجيل الفعلي لموجودات المؤسسة , و الجرد المحاسبي هو التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة .
- يتم تحديد النتيجة بعد إجراء التسوية لعناصر حسابات الميزانية و كذا حسابات التسيير ثم المقارنة بين موجوداتها و مطالبها أو بين إراداتها و نفقاتها .

دواعي اختيار الموضوع:

إن السبب الرئيسي لاختيار الموضوع يعود للأسباب التالية:

ا . الأسباب الموضوعية:

-حساسية الموضوع وذلك لمشواري الدراسي وكذلك بالنسبة للمؤسسة.

-قلة المراجع في هذا المجال إن وجدت فهي سطحية.

-يعد هذا الموضوع من اهم المراحل الأساسية لإعداد نتيجة الدورة بالنسبة للمؤسسة .

ب. الأسباب الذاتية:

-ارتباط الموضوع بمجال تخصصي .

-المساهمة في إثراء رصيد المكتبة الجزائرية .

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذا الموضوع في أنه خدمة إعلامية تخبر المتعاملين مع المؤسسة بصفة دورية عن الوضعية المالية الحقيقية , وهو نتيجة لما قامت به المؤسسة خلال الدورة , أي يساهم في الإستقلالية بين الدورات , و من جهة أخرى يمكن معرفة الأخطاء و اكتشافها و كشف الإختلاسات , و هذا من خلال مطابقة ما هو مسجل في الوثائق و ما هو موجود فعلا في ذمة المؤسسة , كما تساهم هذه الأعمال في توفير معطيات من شأنها تحديد القاعدة الحسابية لوعاء الضريبة عن الأرباح .

أهداف الموضوع :

-إبراز العمليات و الإجراءات و المراحل المتسلسلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بعمليات نهاية الدورة من جرد و تسوية و إقفال

- الرفع من كفاءتي في ميدان المحاسبة .

- محاولة إبراز أهمية أعمال نهاية السنة بالنسبة للمؤسسة .

- معرفة مدى اهمية الجانبين النظري والتطبيقي ومدى تطابقهما

منهج البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات اعتمدت على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي اما أسلوب الاستنتاج فكان من كلا الجانبين .

هيكل البحث :

لقد تم تقسيم هذه الدراسة على النحو التالي :

الفصل الاول : الاطار النظري للمحاسبة و النظام المحاسبي المالي

المبحت الاول : ماهية المحاسبة

المطلب الاول : مفاهيم عامة حول المحاسبة نشاتها و تطورها

المطلب الثاني : مبادئ و انواع المحاسبة و فروضها

المطلب الثالث : .اهمية و اهداف المحاسبة

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

المطلب الاول : لمحة حول معايير الابلاغ المالي الدولي

المطلب الثاني : ماهية النظام المحاسبي المالي مبادئه و مميزاته

المطلب الثالث : مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير الابلاغ المالي

المبحث الثالث : الانظمة المحاسبية و اعمال الدورة المحاسبية

المطلب الاول : ماهية الدورة المحاسبية

المطلب الثاني : مفاهيم حول الانظمة المحاسبية

المطلب الثالث : اعمال الدورة المحاسبية قبل الجرد و بعد الجرد

الفصل الثاني : اعمال نهاية الدورة و عمليات التسوية المحاسبية

المبحث الاول : اعمال الجرد

المطلب الاول : تعريف الجرد انواعه و اهدافه

المطلب الثاني : جرد عناصر الاصول

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم

المبحث الثاني : مفهوم الاهتلاكات , دوره و عناصره

المطلب الاول : تعريف الاهتلاك و انواع ، طرق الاهتلاكات و كيفية حسابها

المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي للاهتلاكات و التنازلات

المطلب التالث: جرد الاموال الجاهزة

المبحث الثالث : ميزان المراجعة و تحديد نتيجة الدورة

المطلب الاول: ميزان المراجعة و الاخطاء المحاسبية

المطلب الثاني: تسوية الحسابات و تحديد نتيجة الدورة

المطلب الثالث :غلق و اعادة فتح الحسابات

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة موستافي

المبحث الاول: تقديم الهيئة المستقبلة "موستافي"

المطلب الاول: النشأة والتطور التاريخي للمؤسسة

المطلب الثاني: مهام و وظائف المؤسسة و وحداتها

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المبحث الثاني:دراسة حالة مؤسسة "موستافي"

المطلب الأول: جرد و تسوية الأصول

المطلب الثاني: جرد و تسوية الخصوم و تسويات أخرى

المبحث الثالث: تحديد النتيجة في مؤسسة موستافي

المطلب الأول: جدول حسابات النتائج

المطلب الثاني: الميزانية الختامية

الفصل الأول : الاطار النظري للمحاسبة و النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل :

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة على المستوى الاقتصادي, و الدور الذي تلعبه في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية, خاصة و أن الكثير من الأطراف الاقتصادية تفتقد لمعرفة أصول المحاسبة، لهاذ يتعذر على المؤسسات و الشركات أداء وظائفها على أكمل وجه .

كما أن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال و العمليات و الزيادات في الاتجاه نحو إنشاء و تنشيط أسواق الأعمال أدى إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات المالية المفيدة , و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية , مما أدى إلى ظهور النظام المحاسبي المالي , الذي جعل القواعد المحاسبية المطبقة تتماشى مع المعايير الدولية في مجال المالية و المحاسبة , بحيث اهتمت الجزائر بالتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال, فقد اعتمدت الجزائر إستراتيجية تهدف إلى تبني النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية و لأجل هذا سوف يتم التطرق في هذا الفصل الى الإطار النظري للمحاسبة و النظام المحاسبي المالي و ذالك من خلال المباحث التالية :

- **المبحث الأول** : ماهية المحاسبة
- **المبحث الثاني** : النظام المحاسبي المالي
- **المبحث الثالث** : الأنظمة المحاسبية و إعمال الدورة المحاسبية

المبحث الأول : ماهية المحاسبة

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة نشاتها و تطورها

1- تعريف المحاسبة:

لقد وردت عدة تعار يف لتوضيح مفهوم المحاسبة ، و سنحاول التطرق إلى بعضها و ذلك حسب ما جاءت به بعض الكتب و الجمعيات و المعاهد المتخصصة في المحاسبة ، و من هذه التعاريف نذكر ما يلي :

تعريف (1) : "المحاسبة هي تقنية و علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس ، تستعمل لتحليل و ضبط العمليات المالية ، هي وسيلة لمعرفة نتائج و أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها ، و تقييم و تقييد و احتساب و تنظيم الحركات المعبر عنها بمصطلح نقدي" .[1]

تعريف (2) : "المحاسبة نظام يختص بتحليل و تسجيل و تبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ، و ذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (عادة سنة) ، و تحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة" .[2]

"و تطور بعد ذلك مفهوم المحاسبة إذ أصبحت تعرف على أنها نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية أساسا) عن المؤسسات الاقتصادية ، و ذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة" .[3]

تعريف (3) : "المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومات المالية ، ترتيبها ، تقييمها و من ثم تسجيلها في قاعدة بيانات معبر عنها بطبيعة مالية ، حتى تعكس هذه المعلومات المسجلة صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة و كذا أداء الأصول و التدفقات لذات المنشاة في نهاية السنة ، و منه فهي تعكس صورة صادقة و شفافة لأداء المؤسسة بعد الإفصاح عن المعلومات التي تقوم بمعالجتها" .[4]

و من هذه التعاريف يمكن القول أن المحاسبة هي التطبيق الفعلي لتسجيل و تبويب و عرض و تفسير و ترجمة و تحليل المعلومات للمؤسسة و الأفراد و توصيل هذه المعلومات لأطراف معينة تمكنها من اتخاذ القرارات على ضوئها .

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص141

[2] المرجع السابق , ص 143

[3] بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية , الجزء الأول , مطبعة دار هومة , الجزائر , 2011 , ص6

[4] Benaibouch mohand cid ; la comptabilité general aux normes du nouveau system comptable financier ; office des publications universitaires ; 2eme édition ; alger ; 2012 ; page 5

2- نشأة المحاسبة و تطورها:

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة منذ القدم ، و تطورت هذه الحاجات بمرور العصور ، ففي العصور الأولى قبل اكتشاف الكتابة كان الإنسان يستعين بالحصى لتعداد رؤوس قطيعه و رقابته ، فعند المطابقة بين عدد رؤوس الماشية للقطيع و عدد الحصى يمكنه استنتاج كل زيادة في الحصى تعني زيادة في الماشية بسبب حالة ولادة مثلا ، و كل نقص في الحصى يعني ضياع أو افتراس للماشية .

بظهور الكتابة كانت المحاسبة في بدايتها مرادفة للحساب و العدَ ، و بقيد منفرد تجسدت في جداول حسابية و إحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل و مقايضة بين الأفراد و الجماعات،و ظهرت الآثار الأولى من شكل هذه المحاسبة في شرائع حمو رابي بين 3500-4000 ق.م.

بقيت المحاسبة على هذا النحو تسجل العمليات المالية ذات اثر على الغير فقط لمدة طويلة ، لكن عند تطور التجارة و اتساعها و مع تعدد و تنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها الأول تلبي حاجة أصحاب المشاريع ، فتصاعد الاهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11 م ، ويتفق الباحثون أن أول من كتب في المحاسبة كان في 1494 م من طرف الراهب و أستاذ الرياضيات في جامعة ميلانو الايطالي **" لوكا باسيولي loca pacioli "** و ذلك في كتابه تحت عنوان:

« summa de arithmatica geometric proportioni de compuieset proportionaalita »

أهم ما جاء في هذا الكتاب : : [5]

- تفسير أسلوب القيد المزدوج الذي (حسب ذكر الكاتب) كان يمارس من قبل، إذ يعود ابتكاره إلى نهاية القرن 14م و الذي يعتبر انقلابا كبيرا في ميدان المحاسبة، لدرجة أن البعض يشبهه تماما بدور الآلة البخارية في عالم الصناعة.
- تنظيم العمل المحاسبي لأول مرة و ذلك بتحديد سجلات محاسبية ثلاثة: المذكرة ، اليومية ، و دفتر الأستاذ .
- لأول مرة إعداد حساب الأرباح و الخسائر بقياس الربح الدفتري للمؤسسة في نهاية الفترة كملخص تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل أثارها للفترة المالية الموالية (المصاريف و الإيرادات).

بهذا كان الهدف من المحاسبة هو حماية أصول المؤسسة و تحديد المسؤولية و حل النزاعات ، و بقيت الممارسات المحاسبية على ما هي عليه إلى غاية ظهور الثورة الصناعية في النصف الثاني من ق 18، التي أحدثت تقدما هائلا في الفكر الاقتصادي بصفة عامة نظرا لتطور و تعقد التكنولوجيا الذي أدى إلى تنشيط حركة النقل البري و البحري ، و تطور حجم الوحدات الاقتصادية فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت نشاطا موازيا للمؤسسات التمويلية ، إضافة لتقسيم العمل و انتقال الملكية من الملكية الفردية للمشروع إلى أنواع جديدة كشركات التضامن ثم شركات الأموال ، هذه الأخيرة أدت بدورها إلى انفصال

[5] لوكا باسيولي "loca pacioli " , في كتابه « summa de arithmatica geometric proportioni de compuieset proportionaalita »

ملكية المشروع عن إدارته ، بهذا كله انتقلت أغراض المحاسبة من الرقابة و الحماية إلى أغراض القياس و تقييم الأداء.

" و لا يهمل المؤرخون مساهمة المسلمين في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العد العشري بإدخالهم الصفر على النظام الهندي و ما كان لذلك من أهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخال الكثير من النظريات و المفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى "الحول" ، و مبادئ استخدام الموازنة العمومية ، و تقسيم المال (الأصول) إلى عروض فنية (أصول ثابتة) و عروض التجارة و الأثمان (أصول متداولة) ، و الدواوين (الواردات ، الصدقات ، الخراج) التي كانت تطبيق مبكر لما يعرف حاليا باليوميات المساعدة و غيرها من الأفكار التي كان لهم السبق في ممارستها .

منذ القرن 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بغرض تطوير المحاسبة و جعلها أكثر فعالية في تلبية حاجة مستعمليها و هذا نظرا لما لعبته و تلعبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853م في بريطانيا ثم تبعها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية و غيرها من الدول ، غير أن أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973م بموجب اتفاقية جمعت هيئات مهنية محاسبية للدول المتقدمة ، و هي التي تحولت إلى IASB مجلس المعايير المحاسبية الدولية المسؤولة عن نشر المعايير المحاسبية و الإفصاح المالي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدول تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة و الناتجة عن تحرير التجارة العالمية، انتقال رؤوس أموال المستثمر ، ظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى ، و انفتاح الدول للاستثمار الدولي، ظهور المعايير المحاسبية الدولية و العمل على تطويرها و تعديلها المستمر كلما اقتضت الضرورة ذلك و وضع الأسس النظرية للمحاسبة و تحسين مستوى الإفصاح للمعلومات المحاسبية".[6]

المطلب الثاني : مبادئ و انواع المحاسبة و فروضها

1-مبادئ المحاسبة

المبدأ المحاسبي هو عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الالتزام به التطبيق العملي ، و المبادئ المحاسبية مشتقة من الفروض المحاسبية التي سنتطرق إليها لاحقا ، و من أهم المبادئ المحاسبية ما يلي :

أ- مبدأ الموضوعية :

يستمد هذا المبدأ جذوره من خواص المعلومة المحاسبية المتمثلة في :

إمكانية الاعتماد عليها ، قابليتها للمقارنة ، و ملاءمتها لاتخاذ القرار ، و مفاد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استنادا إلى دليل (وثيقة أو مستند) موضوعي يؤيد وقوع هذه العملية ، مما يمكن من مراجعة و تدقيق العمليات المالية ، و يبعد عن البيانات المحاسبية عوامل الذاتية و التحيز و بذلك يمكن الوصول لنفس النتائج مهما تغير الشخص القائم بالتسجيل أو التدقيق و المراجعة .

[6] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، الجزء الأول ، مطبعة دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص2

إلا أن هذا المبدأ لا ينفي وجود التقدير و الحكم الشخصي في بعض الحالات كتحديد فترة اهتلاك أصل ما (عمره الإنتاجي) ، اختيار طريقة الاهتلاك ، احتمال عدم تحصيل الحقوق ، سعر السوق المحتمل و غيرها....

ب- مبدأ التكلفة التاريخية :

هو مبدأ مشتق من مبدأ الموضوعية ، و من فرض وحدة القياس النقدية ، و بناءا عليه تقاس التضحيات الاقتصادية التي تنفقها المؤسسة على أساس فعلي كما هو مثبت بالمستندات الدالة على ذلك مع تجاهل كامل للتقلبات التي تطرأ على الأسعار بمرور الزمن ، و لهذا كل الأصول في الميزانية تظهر بتكلفتها بتاريخ شرائها : **التكلفة التاريخية** و هي القيمة السوقية العادلة في تاريخ الشراء ،

و رغم الانتقادات العديدة الموجهة لهذا المبدأ لعدم مراعاته لأثر التقلبات في الأسعار ، أو تغير القوة الشرائية للنقود في الأصول و الالتزامات ، إلا أن ميزة وجود الدليل الموضوعي للقيم المسجلة اوجد لهذا المبدأ الكثير من المدافعين .

ت- مبدأ ثبات الطرق :

يسمى أيضا مبدأ الاتساق ، و يعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس و تقديم المعلومات ، و عدم تغير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية و تفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي و النتائج .

عندما تستحدث طرق توفر معلومات ذات صفات نوعية أحسن بالمقارنة بالطرق الجارية، أو في حالة تغير الطرق بموجب قانون ما، ينبغي الإفصاح عن هذه التغيرات في الملحق و توضيح كل أثارها على المعلومات المحاسبية.

مع التنبيه أن مبدا الثبات هذا يطبق على مستوى وحدة محاسبية ، و بالتالي يمكن لوحدات محاسبية أخرى تابعة لنفس القطاع أن لا تتبع نفس الطرق ، فلا يمكن إجراء مقارنة مباشرة بين القوائم المالية لمختلف وحدات القطاع : المقارنة المكانية .

ث- مبدأ الحيطة و الحذر:

في ظل ظروف عدم التأكد، ينبغي أن تعتمد تقديرات المحاسبين على المنطق السليم، و أن يختاروا الأساليب المحاسبية التي لا تبالغ في قيمة ربح الفترة المحاسبية و ذلك:

- بعدم التقييم الناقص لعناصر الخصوم و عناصر المصاريف .
- بعدم التقييم الزائد لعناصر الأصول و الإيرادات.
- لهذا، تحمل الدورة بكل التكاليف الفعلية و المحتمل وقوعها، أما الإيرادات فتسجل إذا تحققت فعلا، أما ما يحتمل تحقيقه فلا يسجل حتى يتحقق.
    - و تطبيقا لهذا المبدأ يتم :
- إتباع قاعدة التكلفة أو السوق، أيهما اقل في تقييم بعض عناصر الأصول.
- تشكيل مخصصات للحقوق المشكوك في تحصيلها بسبب الإفلاس مثلا.

- ارتفاع أسعار المخزون في السوق، أو ارتفاع قيمة الأوراق المالية للمؤسسة لا يسجل حتى يتحقق بيع هذه العناصر.

ج- **مبدأ الأهمية النسبية :**

يكون عنصر ما ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة ، و أهمية عنصر معين هي مسالة نسبية ، فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى ، فأهمية عنصر ما لا تقدر بقيمته أو مقداره و لكن أيضا بطبيعته .

مثال: دباسة الأوراق و سلة المهملات في المكتب ، هل تسجل في حسابات الأصول ، كل على حدا ثم اهتلاكها على مدى عمرها الإنتاجي لأنها تستعمل لأكثر من سنة ؟

طبعا ، لا لأن هذا يصبح مكلفا بينما يكون تأثيره على النتائج معدوم ، و لهذا تعتبر هذه العناصر كمصروفات تطبيقا لهذا المبدأ ، فيمكن جمعها في بند واحد.

ح- **مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف :**

إن كل نفقة تصرف من اجل تحقيق قدر معين من الإيرادات ، لذلك فان كل الإيرادات المحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها ، بغض النظر عما تدفع فعلا من النفقات لأن ما دفع فعلا قد يكون تسديدا لأعباء وقعت في فترة سابقة ، و تتعلق بأعباء ستقع في الدورة المحاسبية المقبلة .

يمكن تقسيم مصاريف الدورة التي يجب مقابلتها بإيرادات الدورة ي ثلاث فئات:

- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة المباعة .
- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيراد، و لكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل مصاريف الأجور.
- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد ، إذ لا يترتب على حدوثها أي إيراد ، فتعتبر قيمتها بالكامل خسارة أو عبء يجب إقفاله بحساب النتائج ، أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة .

خ- **مبدأ استقلالية الدورات المالية :**

هذا المبدأ، له علاقة كبيرة مع المبدأ السابق الذكر ، و مفاده اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات السابقة لها أو الدورات التالية لها ، فكل دورة تحمل بمصاريف و إيرادات الأحداث الخاصة بهذه الدورة ، و عليه يمكن أن نميز ما يلي :

- المصاريف التي ساهمت في إنتاج إيرادات الدورة الحالية، تحمل بالكامل على حسابات نتائج هذه الدورة سواء دفعت هذه المصاريف في الدورة الجارية، أو في الدورة السابقة، أو لم تدفع بعد.

- إن المصاريف المتعلقة بالدورات المحاسبية المقبلة تعتبر مصاريف مؤجلة و يجب تحميلها على حسابات النتائج على دفعات سنوية بما يتناسب مع المنافع التي يمكن أن يتم الحصول عليها خلال فترة استثمار الأصل ، و عملا بذلك يجرى اهتلاك الأصول الثابتة بنسب مدروسة لتحميلها على حسابات النتائج .
  - كنتيجة لما سبق :[7]
- مصاريف الدورة الحالية غير المدفوعة، تعتبر التزام يظهر في خصوم الميزانية.
- المصاريف المدفوعة، و المتعلقة بإيرادات دورات لاحقة، تعتبر مصاريف مدفوعة مسبقا، و يجب طرحها من مصاريف الدورة الجارية و تظهر في أصول الميزانية .

2-أنواع المحاسبة:

نظرا للتطور الاقتصادي و حاجة المؤسسة لمجموعة متعددة من البيانات و المعلومات، ظهرت مجموعة من الفروع و التخصصات الجديدة في المحاسبة لمواجهة تطورات عوامل النمو، و من أنواع المحاسبة نجد ما يلي:

أ- المحاسبة المالية :

" و يطلق عليها البعض مصطلح " المحاسبة العامة " ، و تعني مجموعة من الإجراءات و الوثائق و المستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة ، قصد تقويمه و إثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة استنادا إلى نظام محاسبي موحد يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الاقتصاديين ، و من هنا كانت تسميتها و وضعيتها من حين لآخر ، و هي محاسبة عامة لأنها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية، و هي محاسبة معمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور ، بمعنى تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص و محتويات النظام المحاسبي" .[8]

ب- المحاسبة التحليلية " محاسبة التكاليف " :

بظهور الثورة الصناعية، و تطور حجم المؤسسات لم تعد المحاسبة المالية تكفي لتلبية حاجة الإدارة للمعلومات لاتخاذ القرارات، فتم تطوير محاسبة تهتم بتحليل التكاليف، و تستخدم مخرجاتها فقط من طرف المستخدمين الداخليين بهدف:

- تحديد أسعار تكلفة المنتجات.

---

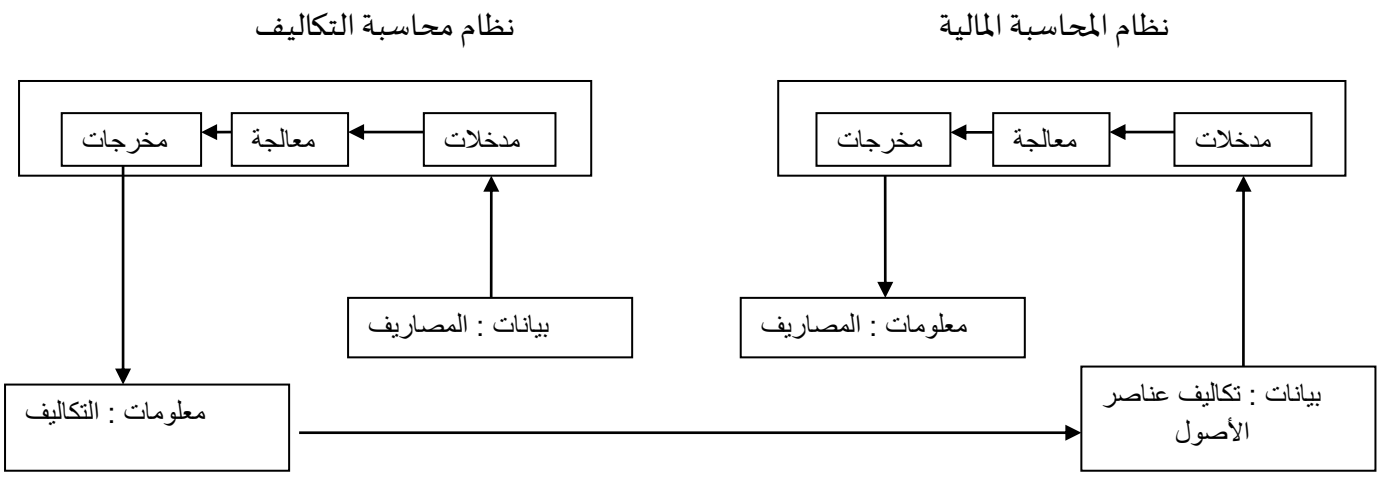
[7] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، الجزء الأول ، مطبعة دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص31- 35

[8] أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى ، 2002 ، الجزائر ، ص26

- مراقبة عناصر التكاليف بقصد التحكم فيها و ضبطها .
- وضع معايير لعناصر التكاليف ، تفيد في التخطيط و الرقابة و قياس الأداء .
- توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .
- تقييم بعض عناصر الأصول في المؤسسة، تكلفة إدخال المنتجات للمخازن، و تحديد تكلفة المثبتات المنجزة من قبل المؤسسة لحاجتها الخاصة.

و بهذا، نستنتج أن هناك تبادل خدمات بين كل من نظام محاسبة التكاليف و نظام المحاسبة المالية و ذلك على النحو التالي:

الشكل رقم (I-1) : **تبادل الخدمات بين نظامي المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف**



المصدر: بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2011، ص12

ت-المحاسبة الإدارية :

سمي هذا النوع كذلك لما له من علاقة وطيدة بعملية الإدارة، فالمحاسبة التي كانت تسمى المحاسبة التحليلية تقوم بإعداد تقارير للإدارة تختلف فتراتها و محتوياتها حسب حاجة و طلب الإدارة للمعلومات الملائمة التي تساعدهم في أداء مختلف وظائفهم:

- صياغة الخطط الطويلة (الإستراتيجية)، المتوسطة و القصيرة الأجل.
- التوجيه و الإشراف أثناء القيام بالخطة.
- الرقابة و تقييم الأداء بهدف قياس مدى النجاح في تنفيذ الخطط، و تحديد المشاكل التي تتطلب المزيد من الاهتمام.
- اتخاذ القرارات في كل عملية من العمليات السابقة و ذلك بتحديد أساليب العمل البديلة و الاختيار من بين البدائل الممكنة ما يحقق أهداف المؤسسة بنجاعة اكبر.

"تستخدم المحاسبة الإدارية بيانات كمية مالية ، مصدرها يمكن أن يكون المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف أو غيرها من المصادر ، كما تستخدم بيانات كمية غير مالية مثل عدد العمال ، عدد المنتجات المعيبة ، و بيانات كيفية غير كمية كظهور منافس جديد ، لمعالجة هذه البيانات تستعين بعدة تقنيات : كتقنيات التنبؤ للوصول للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرار ".[9]

ث-المحاسبة العمومية :

و هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لغرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أو المؤسسات ذات الطابع الإداري التي تعود إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية ، الوزارة ...) ، و يسميها البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تنبني على الموازنة بين الإيرادات و النفقات ، فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة (القطاع الحكومي) ، لذلك تحكمها إجراءات و ميكانيزمات خاصة .

ج-المحاسبة الوطنية :

" و هي تلك الحسابات القومية (الوطنية) المجمعة عند كل الأعوان الاقتصاديين كتتويج لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة) ، في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموع سنوات معينة ، على أن تشكل المعلومات المشتقاة في المحاسبة العامة خاصة على مستوى كل المؤسسات الاقتصادية ، أهم مورد معلوماتي لهذه الحسابات بالإضافة إلى صافي المعاملات من الخارج ، و غيرها من الأمور المتعلقة بحسابات الناتج الوطني الخام و الصافي و القيمة المضافة و غير ذلك" .[10]

ح-المحاسبة الضريبية :

[9] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، الجزء الأول ، مطبعة دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص11- 12.

[10] أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الاولى، 2002 ، ص29

يختص هذا الفرع للمحاسبة بتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب و الرسوم المحددة بموجب أحكام القوانين و التشريعات الضريبية المعمول بها في الدولة ، ثم تقديم مقدار الضرائب و على رأسها ضريبة الدخل .

خ-فروع حديثة للمحاسبة :

"ظهرت مؤخرا فروع جديدة للمحاسبة تعرف " بالمحاسبة البيئية " ، تهتم بتتبع أثر نشاط لمؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي مثلا ، كما تهتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة .

كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية، التي تهتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالقضاء على الآفات الاجتماعية، و المساهمة في التدريب و غيرها، و هذا تماشيا مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة".[11]

3- الفروض المحاسبية :

تعتبر الفروض المحاسبية التي يضعها المحاسبون أساسا لهم البيانات المالية و التقارير، و تعتبر مقبولة قبولا عاما حيث تتصف بالصحة و السلامة كإطار تمهيدي لحقائق علمية مؤكدة ، و تتطور هذه الفروض تبعا للتطورات الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية التي تتأثر بها المحاسبة و النظم المحاسبية ، و تبنى المحاسبة على أربعة فروض أساسية :

أ- فرض الوحدة المحاسبية :

" بما أن الوحدة الاقتصادية و القانونية هي التي تقوم بالأنشطة الاقتصادية فانه يتم القياس و تلخيص النتائج المالية بالنسبة لهذه الوحدات ، و قد تكون منشآت فردية أو شركات أشخاص أو شركات مساهمة عامة ، بصرف النظر عن الشكل القانوني و التنظيمي للنشأة فهي تعتبر وحدة ذات استقلال تنفصل عملياتها و نشاطاتها و أحوالها عن نشاط و أموال أصحابها ، فالربح يتحقق عن زيادة أصولها عن التزاماتها ، و على ذلك فإن الوحدة الاقتصادية تتصف باستقلال شخصيتها عن شخصية مالكيها و تكون التزاما على هذه الوحدة ".[12]

ب- فرض الاستمرارية :

[11] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، الجزء الأول ، مطبعة دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص14- 15

[12] عليان الشريف/فائق الشقير ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، دار الميسرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص27

" و يقصد بالاستمرارية الافتراض بأن المشروع مستمر ما لم يثبت عكس ذلك ، حيث يقوم المحاسبون ---تحت هذا الافتراض بإعداد قوائمهم المالية ، مما يعني إبراز و تقييم الأصول الثابتة بكلفتها التاريخية و الاستمرار بامتلاكها من سنة مالية إلى أخرى طالما المنشأة مستمرة في استخدام هذه الأصول ، لذا يلجأ المحاسبون إلى تقييم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية طالما توجد نية لبيع هذه الأصول أو نية لتصفية المنشأة ، و بالتالي التخلص من أصولها المختلفة" .[13]

ت- فرض القياس النقدي :

يعتبر هذا الفرض المحاسبي حجر الأساس في القياس المحاسبي ، حيث ينص على اعتبار وحدة النقد الوسيلة الوحيدة للتعبير عن الأحداث الاقتصادية و قياسها ، و بدون وحدة قياس هذه لا يمكن للمحاسب تقييم البنود المختلفة في القوائم المالية ، حيث لا يمكننا القول بأن المنشأة تمتلك الأصول التالية : 5 سيارات ، مبنى واحد ، بينما يمكننا التعبير عنها كلها بوحدة قياس واحدة و هي النقود ، و على الرغم من أهمية هذا الفرض في القياس المحاسبي ، و سهولة تطبيقه و فهمه ، و شيوع استخدامه ، فانه لا يخلو من بعض نقاط الضعف التي يتوجب على المحلل المالي أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه بالتحليل ، و التي يمكن أن نستعرضها على النحو التالي : [14]

- نطاق الفرض و الذي يقتصر على العمليات المالية ، حيث لا يتعامل هذا الفرض المحاسبي إلا مع تلك العمليات التي يمكن ترجمتها أو التعبير عنها بالنقود ، في حين يتجاهل الكثير من الإحداث الأخرى ذات التأثير المهم على مجمل الأنشطة في المنشآت ، و التي لا يمكن قياسها بالنقد كعلاقات العمال ببعضهم البعض أو علاقاتهم بالإدارة ..الخ...
- الافتراض بان وحدة القياس النقدي هي وحدة ثابتة مثلها مثل وحدات القياس الأخرى كالمتر و الكيلوغرام، و هي ليست كذلك، بل هي وحدة قياس غير ثابتة الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية المتلاحقة و الفترة المالية الواحدة ، و بالتالي الحصول على نتائج غير دقيقة، و هذا لا يستوجب مع المحلل اخذ نقاط الضعف هذه بالاعتبار و التعامل معها بما يضمن دقة التحليل و صحة استنتاجاته.

ث- فرض الفترة الزمنية :

بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها ، و أن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة ، و لأن الأطراف المعينة بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة نتائج عملياتها و نتائج مركزها المالي ، فهم يحتاجون لمعلومات محاسبية تقدم لهم على مدى فترات زمنية قصيرة نسبيا ، متساوية و تشكل حلقات في عمر واحد ، يتم في نهاية كل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد القيام بالجرد الدوري ، تحديد الاهتلاك ، حساب النتيجة و إعداد القوائم المالية .

[13] مؤيد راضي خنفر/غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية –مدخل نظري و تطبيقي- ، دار الميسرة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص22

[14] مؤيد راضي خنفر/غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص22-23

و تسمى الفترة الواقعة بين الفترة و بين نهايتها " الدورة المحاسبية " ، و عادة الفترة المختارة هي السنة الكاملة بتتالي فصولها الأربع ، و كذا لأن الضرائب تفرض على الأرباح المحققة سنويا ، و هذا ما اعتمده النظام المحاسبي المالي الذي يفرض في الحالات الاستثنائية – عندما تقل الفترة عن السنة أو تزيد عنها بسبب تمديد فترة الإقفال عند إنشاء المؤسسة خلال السنة ، أو بسبب تصفية الوحدة أثناء الدورة – يجب في هذه الحالات توضيح الدورة المعتمدة

ج- **فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق :**

" يقصد بالمحاسبة على أساس الاستحقاق و الالتزام أن العامل المولد لتسجيل العمليات هو حدوث العمليات و نشأة الالتزام بين الطرفين ، و لا ننتظر حتى حدوث التدفقات النقدية الموافقة لها لنقوم بعملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية ،و لهذا تسجل مثلا عملية البيع عند حدوثها و لا يهم إن كان الدفع نقدا أو لأجل".[15]

المطلب الثالث :أهمية و أهداف المحاسبة

1- أهمية المحاسبة:

تعتبر المحاسبة مركز تجمع أعصاب المشروع ، فهي العقل المفكر و المسيطر على المشروع ، و ذلك بسبب أهمية المعلومات التي تقدمها الإدارة و التي بدونها لا يمكن للإدارة اتخاذ قراراتها بصورة علمية سليمة ، كما أن القانون التجاري الجزائري فرض مسك المحاسبة لما لها من أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة و كل من يتعامل معها :[16]

بالنسبة لأصحاب المشروع: تخدمهم المحاسبة لأنها تبين لهم أوضاع مؤسستهم ، بالإضافة لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة .

بالنسبة لدائني و موردي المشروع: تساعدهم المحاسبة في الحكم على الوضع المالي للمؤسسة ، و بالتالي الحكم على مدى قدرتهم على السداد أو تحمل ديونهم .

بالنسبة لإدارة المشروع: تزود المحاسبة الإدارة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، و خاصة المتعلقة بالاستعمال العقلاني لموارد المشروع المتاحة (مادية كانت أو بشرية).

بالنسبة للمؤسسة الضريبية: تساعد البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر المنشأة موظفي دائرة الضرائب على تحديد الربح الخاضع للضريبة، و بالتالي في تحديد حق الدولة في أرباح المشروعات.

بالنسبة للمحللين الماليين : تقدم المحاسبة معلومات مالية متعددة عن المشروعات ، يستعملها المحلل كأساس لتقديم النصيحة و الإرشاد للمستثمرين .

---

[15] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، الجزء الأول ، مطبعة دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص30–31

[16] شرقي منال ، النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، 2009/2008 ، ص14–15

بالنسبة للدارسين و الباحثين: تعتبر المعلومات التي تقدمها المحاسبة بمثابة مصادر أساسية يستفاد منها للقيام بالبحوث الاقتصادية و المالية المختلفة.

و بالتالي ، و مما سبق يتضح بان مهنة المحاسبة تنحصر أساسا في تقديم مختلف المعلومات المالية للمنشآت الاقتصادية ، و تتركز مهمتها الأساسية في تبيين جل التغيرات التي تمس الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة محددة و المدونة في قوائمها المالية .

2- أهداف المحاسبة :

يمكن تلخيص أهم أهداف المحاسبة في ما يلي :[17]

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية و الخارجية بالمحافظة على حقوقها و تحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي .
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة ، و تحديد المركز المالي للمؤسسة .
- تحقيق رقابة و ضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة ، لتفادي الوقت الضائع ، و تخفيض هدر و تلف الموارد .
- رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها : التخطيط ، التوجيه ، الرقابة و تقييم الأداء ، و ذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات .
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية و تقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة ، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوي الدولة .
- مساعدة المستثمرين الحاليين و المحتملين ، المؤسسات المالية و المقرضين بصفة عامة و كذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة و اتخاذ القرارات المناسبة .

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

المطلب الاول : لمحة حول معايير الابلاغ المالي الدولي.

إن هدف المحاسبة الدولية "كتطوير الفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي ، و ذلك كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوي الدولي" ، هو إصدار معايير محاسبية موحدة و مقبولة على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسات المحاسبية ، أي توحيد المعايير المحاسبية دوليا .

[17] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، مطبعة دار هومة، الجزائر ، ص10

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية :

هي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة و كاملة حول :

- الوضع الاقتصادي للمؤسسة ، أي عن أدائها .
- البيئة الاقتصادية ، و بالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة ، بهدف حماية الدائنين ، المصالح العامة إعلام الأسواق.

و حتى تصبح المعايير مقبولة دوليا يجب أن يعترف بها من طرف سلطات البورصة ، و هذا ما تم في سنة 2000 من قبل IOSCO « international organisation of Securities commission » ، و الممثلة لـ 158 هيئة بورصة في العالم ، و هذا ما أخر تعميم المعايير في أوروبا إلى سنة 2005 بموجب قانون صدر في 2002 ، بينما نجد بلدان كالمغرب و تونس بدأت في تطبيقها قبل ذلك في سنة 1996 ، و في الجزائر تعتبر سوناطراك من أول المؤسسات المستعملة للمعايير المحاسبية الدولية باعتماد GAAP ابتداءا من جانفي 2006.

و ما يجب معرفته حول المعايير المحاسبية الدولية هو ما يلي : [18]

- أن هناك نوعين من المعايير :

معايير محاسبية دولية IAS « international accounting standard » ، و هي كل المعايير الصادرة قبل افريل 2001 اي قبل تحول IASC إلى IASB ، و تفسيراتها تسمى:

SIC « standard interpretation comite » .

IFRS « international financial reporting standard » و هي المعايير التي صدرت بعد افريل 2001 ، و تسمى تفسيراتها :

IFRIC « international financial reporting interpretation comite » .

- أن المعايير المحاسبية ليست ساكنة ، بل هي موضوع لبحث مستمر ، و هذا ما يجعل عدد المعايير و محتواها قابل للتعديل في أي وقت ، و لحد الآن يوجد 41 معيار IAS ، و 8 معايير IFRS .
- نستنتج مما سبق ، أن لمعايير تهدف لتوحيد المعلومات المالية و ليس المحاسبة ككل.

2- التطورات التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية :

"[19]عموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي و ضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 و هو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين ، و هذا بمدينة سانت لويس بأمريكا ، بحيث تمت مناقشة مقارنة المبادئ المحاسبية و حتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم ، و منذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات و مؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة و أدائها و مناقشة المشكلات و تبادل الخبرات ووجهات النظر ، من اجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبية التي تطبقها الشركات و تضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة .

[18] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، مطبعة دار هومة ، ص20-21

[19] شعيب شنوف محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ص129-131

و في سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا حيث اتخذت فيه قرارا هاما وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية و الاختلافات بين المحاسبة التي تستخدمه البلدان المتعددة.

و تم تأسيس لجنة معايير المحاسبي الدولية IASC عام1973 و كذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبية الدولية في جويلية 1975 و تم إلقاؤه سنة 1988 و استبداله بمعايير القوائم المالية ، و إلى حد الآن فانه تم إصدار 41 معيار محاسبي و أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير ."

3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية :

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص في :[20]

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من البلدان المشاركة في العضوية.
- جاءت لكي تقرب وجهات النظر المنظمات المحاسبية من خلال :
  - توحيد الطرق التي تم بها تحديد و قياس الأحداث المالية المتشابهة .
  - إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين .
- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية و إذ لم تكن تتلاءم فان المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل بها .
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر .
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية بغرض البحث و المقارنة من قبل الاستشاريين الاكاديميين و المهتمون في هذا المجال .
- تساعد الدول القطرية إلي اخذ بما يلائم تلك الدول و القيام من قبل تلك الدول إلى إصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي .

المطلب الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي مبادئه و مميزاته

1/ ماهية النظام المحاسبي المالي :

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي و المسمى بالمحاسبة المالية، انه "نظام لتنظيم المعاملة المالية التي تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ."[21]

[20] حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، دار الحزين ، مكتبة الفلاح ، الطبعة الثانية ، الاردن ، 1995 ، ص54-55

[21] بن حاج علي ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، دار النشر و التوزيع الدار البيضاء ، الجزائر ، 2009 ، ص5

"و يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ، و معايير محاسبية و مدونة في حسابات لإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ".[22]

2/ مبادئ النظام المحاسبي المالي :

أ-محاسبة الدورة (محاسبة الإلزام):

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها، فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق. وطبقا لهذا الأساس، فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (ليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية في الفترات التي تخصصها.

ب-استمرارية النشاط:

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور. وعليه، يفترض أنه ليس لدى المنشآت النية والحاجة، فان القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف. وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك .

3/ مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز النظام المالي الجديد بثلاث ميزات :

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر و إنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة ، و من بين ثلاث مرجعيات محاسبية : أوروبية ، أمريكية ، IAS/IFRS ، اختار هذه الأخيرة .
- احتوائه على نصوص صريحة و واضحة لمبادئ و قواعد التسجيل و طرق التقييم و إعداد القوائم ، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية .
- يوفر معلومات مالية واضحة ، و متوافقة ، قابلة للمقارنة و أخذ القرار ، و هذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين .

و لهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على :

- الإطار التصوري و ألمفاهيمي ، و هو نفسه الإطار التصوري لـ IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :
- الاتفاقات المحاسبية .
- الخواص النوعية للمعلومة المالية .
- المبادئ المحاسبية الأساسية .

لذا ، فهذا النظام يسهل و يساعد على شرح القواعد و المعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في النظام المحاسبي المالي .

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 74 لسنة 2007 ، المادة 06 ، ص4

- إعطاء نماذج للقوائم المالية : الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جدول تدفقات الخزينة ، و الملحق .
- تقديم قائمة الحسابات .
- قواعد سير الحسابات .
- النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا .

المطلب الثالث . مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير الابلاغ المالي.

على ضوء التغيرات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية و ما نتج عنها من أثار ، تظهر مشكلة تعامل النظام المحاسبي مع المتغيرات للمحافظة على أداء النظام المحاسبي المالي.

أ – موقف النظام المحاسبي المالي من معايير الابلاغ المالي الدولي :

يختلف تبني و تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من دولة لأخرى، و عموما فان العملية تعتبر في غاية الأهمية، و لهذا فهي تتطلب تخطيط محكم من خلال الاهتمام بالجوانب المتعلقة بالتبني و التطبيق ، و الجزائر كباقي الدول لها موقف من معايير الإبلاغ المالي الدولية (الجدول أدناه):

الجدول رقم (I-1) : درجة تبني معايير الإبلاغ الملي الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار	درجة التبني
IFRS01	تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	مطابقة بما ورد في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 و التي حددت كيفيات و إجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، نلاحظ فيما يتعلق بتطبيق معايير إن النظام المحاسبي المالي التزم بالمعيار المحاسبة الدولية لأول مرة.
IFRS02	المدفوعات على أساس الأسهم	من خلال هذا المعيار و مقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و مدونة الحسابات و قواعد يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي التزم بما نص عليه هذا المعيار
IFRS03	اندماج الأعمال	عالج النظام المحاسبي المالي تجميع الكيانات في حالة السيطرة باستخدام طريقة التكامل الشامل(تجميع المصالح) و بالنسبة لفارق الاقتناء أو الشهرة و التي لا تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء ، فالنظام المحاسبي المالي اعترف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس و أمر بان تخضع لاختبارات نقص القيمة مرة على الأقل في السنة و هو ما اقره معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث،إلا إن النظام المحاسبي المالي على عكس ما نص عليه هذا المعيار اعتبر الشهرة أصل قابل للاهتلاك يتم تحديد عمرها و القسط السنوي لاهتلاكها ، إما الشهرة السالبة و التي لا يعترف بها معيار الإبلاغ المالي الدولي الثالث نص النظام المحاسبي المالي على إن تسجل ضمن الأصول غير الجارية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل .
IFRS04	عقود التامين	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التامين من قبل شركة التامين لان في الجزائر مثل هذه الأنشطة تعامل بصفة خاصة وفق قواعد و إجراءات قانونية و تنظيمية تتعلق بتنظيم نشاطها .

IFRS05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات	يختلف النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول غير المتداولة المتحفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة ، حيث لم ينص على ضرورة إدراجها كبنود مستقلة في الميزانية وجدول حساب النتائج و تعامل مثل باقي الأصول الغير متداولة فلا يتم التوقف عن اهتلاكها إلا عند التاريخ الفعلي للبيع ، أما الأصول المستغنى عنها فتخرج من الميزانية بتاريخ إقرار الاستغناء عنها لان الكيان لم يعد ينتظر منها إن تعود عليه بمنافع اقتصادية مستقبلية، كما نص النظام المحاسبي المالي على إن تدرج تكاليف التخلص من الأصل ضمن قيمته لدى الإدراج الأولي إذا أمكن تحديدها بشكل موثوق.
IFRS06	استكشاف و تقييم الموارد المعدنية	اقر النظام المحاسبي المالي على أن تدرج مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري ضمن الأصول و تعتبر تثبيتات معنوية ، و عليه فالنظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار.
IFRS07	الأدوات المالية (الإفصاح)	على ضوء هذا المعيار و مقارنته بما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول عرض الكشوف المالية وما جاء في النظام رقم09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك و المؤسسات المالية و نشرها، نلاحظ إن النظام المحاسبي المالي التزم بهذا المعيار .

المصدر: رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بني الاستجابة للمعايري الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غري منشورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، 9011.

ب- تحديث النظام المحاسبي المالي:

بالاطلاع على تاريخ التجربة الجزائرية في مجال المحاسبة يظهر جليا عدم الاهتمام بهذه النقطة المهمة و التي من دونها لا يمكن للنظام المحاسبي من أداء دوره من حيث نوعية و كمية المعلومات المالية و الواجب إنتاجها و هذا لتلبية المتطلبات المستجدة لمستخدمي المعلومات المالية حيث لا نجدها في فترة 30 سنة من اعتماد PCN رغم ما شهده الاقتصاد الوطني من تغيير إلا تعديلات أو إضافة بسيطة كان أهمها :

- إدخال عملية إعادة التقييم و فق المرسوم رقم 90 -103 الصادر بتاريخ 27 مارس 1990 كما تكررت العملية وفق لمراسيم تنفيذية عبر عدد من السنوات كان أخره23 سنة من اعتماد 2007

-تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة و تجميع الحسابات و المجمعات ، صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999.

جاء النظام المحاسبي المالي من اجل التقارب مع معايير المحاسبية الدولية، وتحسين الممارسات المحاسبية إلا انه ما يلاحظ عليه هو أن المشروع اعد في جويلية 2006 بينما تم تطبيقه في جانفي 2010 في حين أن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير و التحديث ، فمنذ تطبيق هذا النظام لم يشهد أي متابعة لمستجدات المعايير الدولية حيث ارتبطت التعليمات و التوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق الانتقال لنظام المحاسبي المالي.

- التعليمة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في 29 أكتوبر 2009 و التي تهدف إلى التسييرو الانتقال للنظام المحاسبي إضافة إلى التعليمة الصادرة في 19 أكتوبر 2010 و التي تعتبر مكملة للأولى، إما التعليمات الأخرى فهي تخص بعض المسائل التقنية في عملية الانتقال و نذكر منها:

-المذكرة المنهجية التي تخص منافع الموظفين .

- المذكرة المنهجية التي تخص الإيرادات و المصاريف خارج الاستغلال و كيفية معالجتها عند عملية الانتقال من المخطط المحاسبي.

- المذكرة المتعلقة بالممتلكات و المعدات و تم فيها توضيح المعالجة المتعلقة بالاعتراف في طرق التقييم فيما يخص الاهتلاكات و المعدات المهتلكة إضافة إلى الاستثمارات المقتنيات و فق التمويل الايجاري.

إن صدور مثل هذه الآراء و التوجيهات يعتبر أمر ضروري من ناحية تفعيل تطبيق جيد للانتقال و هذا من خلال تذليل الصعوبات التي قد يلقاها المحاسبين ، إضافة إلى توحيد الممارسات و المعالجة المحاسبية لهذه العمليات ، حيث يمكن اعتبار المبادرة بالايجابية كثقافة كانت غائبة في سنوات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ، أما من حيث متابعة مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية فيمكن أن تأخذ وجهتي نظر:

- الانتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عبئ من الصعب التأقلم معه، مما يفرض الاهتمام بتحقيق الانتقال السلس كأولوية .

-إن التحديثات التي تمس معايير الإبلاغ المالي الدولية تكون لها اثر اكبر على الدول التي تتبنى المعايير بتلك التي تقوم بتكييفها ،حيث إن التبني مرتبط بأجندة دولية حددها مجلس المعايير الدولية إما التكيف فهو شان داخلي مرتبط من الإجراءات و القرارات الداخلية الدولية.

ج- متطلبات التوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولي :

يعتبر النظام المحاسبي المالي نقلة نوعية للممارسات المحاسبية على مستوى النظري أما على المستوى التطبيقي فهو يحتاج إلى جهود على عدة مستويات و هذا من اجل عدم تكرار خطأ عدم تطوير المخطط المحاسبي رغم التغير الكبير الذي شهده الاقتصاد الوطني خلال العقود الماضية.

من اجل توافق اكبر مع المعايير الدولية لا بد من :

-فتح قنوات الاتصال مع الهيئات الدولية الفاعلة في هذا المجال و هذا في إطار برامج توجيه و المساعدة التقنية، وكذا التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة و الاستفادة منها مما يقلل تكاليف الجهد و الوقت .

-إنشاء لجنة لمتابعة المستجدات و المشاركة في إثراء التعليقات على مسودات أو المعايير الجديدة ، خاصة و إن مجلس معايير المحاسبة الدولية يفتح النقاش للمهتمين، إضافة إلى دراسة التأثير المرتقب من هذه التعديلات و إمكانيات التطبيق و الآثار المحتملة.

-الشروع في دراسة إمكانية التطبيق و هذا من خلال وضع خطة تضمن تقليل الأضرار الممكنة على مستوى كل من جودة القوائم المالية ، خدمات المحاسبة و التدقيق و كذا الآثار الاقتصادية على أصحاب المصالح.

-العمل المبكر على مشاركة كل المعنيين من خلال اللقاءات و الدورات التكوينية ، ادمج التغيير على مستوى برامج التعليم و التكوين المحاسبي .

- وضع خطة لإدماج هذه التعديلات أو المعايير الجديدة تنطلق من التحسيس بأهداف هذا التغيير و التكوين و تنتهي بمرافقة أثناء التطبيق مع ضمان المساعدة و الاستشارة وفق أساليب اتصال واضحة

المبحث الثالث : الانظمة المحاسبية و اعمال الدورة المحاسبية

المطلب الاول : ماهية الدورة المحاسبية

1- تقييد العمليات في سجل اليومية :

نصت المادة 9 من القانون التجاري الجزائري على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

و النموذج التالي يمثل صفحة سجل اليومية :

الشكل رقم (I-2): نموذج عن سجل اليومية .

رقم الحساب	رقم القيد	رقم صفحة الاستناد	التاريخ1/1/ن	مدين	دائنا
245 487	20	18	ح/ تجهيزات المكتب ح/ الصندوق شراء أثاث بمبلغ 4000 و دفع قيمته نقدا	4000	4000

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على كتاب السنة الثالثة من التعليم الثانوي في التسيير المحاسبي والمالي ،2012 -2013 .

تسجل في سجل اليومية كافة العمليات المحاسبية يوما بيوم و يجب أن تعزز عمليات التسجيل هذه بالمستندات حيث أن هذه المستندات هي الدليل المادي الذي يؤيد وجود عملية تمت فعلا و المستندات مختلفة الأنواع منها الإيصالات (قبض أو دفع) القوائم (بيع أو شراء) عقود الإيجار، الإشعارات الدائنة أو المدينة.

2- **الترحيل إلى دفتر الأستاذ :**

إضافة إلى الدفتر المذكور هناك دفتر ثاني لم ينص عليه القانون إلا انه من الضروري جدا مسكه و هو سجل الأستاذ حيث تفتح فيه صفحة (أو اكثر) لكل حساب.

من الممكن أن يأخذ دفتر الأستاذ الشكل التالي:

الشكل رقم(I-3): نموذج عن دفتر الاستاذ.

م ***دينار***	رقم صفحة اليومية	البيان	التاريخ	دائن ***دينار***	رقم صفحة اليومية	البيان	التاريخ

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على كتاب السنة الثالثة من التعليم الثانوي في التسيير المحاسبي والمالي ،2012 -2013 .

كما يمكن أن يخطط الحساب بالصورة التالية :

الرصيد دينار	المدين دينار	الدائن دينار	رقم صفحة اليومية	البيان	*التاريخ*

الترحيل هو وسيلة لتبويب العمليات المحاسبية لاضطباط أثارها على الحسابات المختلفة في الوحدة الاقتصادية و الحساب كما هو موضح أعلاه عبارة عن جدول يحتوي على مجموعة العمليات ذات الطبيعة الواحدة، أن تجمع العمليات في حساب واحد يساعد على تحديد اثر هذه العمليات على الحساب و معرفة رصيد الحساب في أي لحظة.

إن عملية الترحيل تتم وفقا للخطوات التالية:

- يفتح لكل حساب يظهر بدفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في سجل الأستاذ.
- يسجل المبلغ في حقل المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا، و يسجل في حقل المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا.
- يكتب في حقل البيان الطرف الآخر للعملية أي الطرف المعاكس، و إذا كان الطرف الآخر للعملية يتكون من اكثر من حساب واحد فعندئذ يكتفي حقل بيان الأستاذ كلمة (مذكورين) للدلالة على احتواء الطرف المعاكس على اكثر من حساب واحد.

- في حقل التاريخ يذكر تاريخ حدوث العملية و كما هو مثبت في دفتر اليومية

- في حقل صفحة اليومية يذكر رقم صفحة اليومية.

3- **ترصيد الحسابات و تنظيم ميزان المراجعة** :

[23]"بعد إكمال ترحيل الحسابات عن فترة معينة، قد يصبح كل حساب في دفتر الأستاذ يحتوي على مبالغ مدينة في الجانب المدين و مبالغ دائنة في الجانب الدائن و لكي نتوصل إلى تحديد رصيد الحساب نجمع طرفي الحساب و نطرح الجانب الأصغر من الجانب الأكبر و الفرق يمثل رصيد الحساب.

إن الغرض من ترصيد الحسابات هو معرفة نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير و مالها من ديون و ما عليها من التزامات، إضافة إلى استعمال الأرصدة في استخراج نتائج أعمال الوحدة من ربح أو خسارة.

يتم مباشرة بعد ذلك إعداد ميزان المراجعة و هو عبارة عن كشف أو جدول يشمل على أسماء الحسابات و صافي أرصدتها أو المجاميع التي تظهر في سجل الأستاذ.، تظهر الأرصدة المدينة في الجانب المدين و الأرصدة الدائنة في الجانب الدائن و يكون مجموع الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة "

المطلب الثاني : مفاهيم حول الانظمة المحاسبية

إن الطريقة الأساسية التي تعتمد على الترحيل من دفتر الأستاذ ثم مراجعتها في ميزان المراجعة ، و هذه العمليات اليومية و التي تحتاج إلى تركيز محاسب واحد فقط يمكن استعمالها في المؤسسات الصغيرة و التي لا تستخدم عدة محاسبين. أما في المؤسسات الكبيرة التي حجم معاملاتها كبير و عدد موظفي إدارتها لا يستهان به، فان هذه الطريقة لا تجدي في هذا النوع من المؤسسات، لذلك توجد عدة طرق للتسجيل و التي يمكن أن يساهم فيها عدد من المحاسبين المستقلين .

هذه الطريقة نسبت إلى الدول التي عم فيها الاستعمال كالطريقة الايطالية (هي الطريقة الأساسية) الفرنسية (هي الطريقة المركزية) .الانجليزية (يومية العمليات المختلفة) ، الطريقة الأمريكية (اليومية العامة – دفتر الأستاذ).

1- النظام الكلاسيكي (الطريقة الايطالية) :

اعتمدت المؤسسة في التسجيل المحاسبي للعمليات اليومية على النظام الكلاسيكي الذي يعتمد على دفترين وحيدين عامين هما دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ . يستخدم النظام الكلاسيكي في المؤسسات الصغيرة الحجم ،و لكن هذا النظام أصبح لا يتماشى و حاجيات المؤسسات الكبيرة و التي تتمتع بالتنوع في عملياتها و تكرارها ، بالإضافة إلى متطلبات التسيير الحديث أدى إلى اللجوء إلى استعمال دفاتر أخرى مما يسمح بتقسيم العمل و إعطاء تفاصيل ضرورية للتسيير خاصة باستعمال الوسائل التكنولوجية .

- **عيوب النظام الكلاسيكي :**

[23]الدكتور صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997، من ص 23 إلى ص25.

- إن النظام الكلاسيكي لا يسمح بالتتبع لكل العمليات خاصة إذا كانت كثيرة.
- إن استعمال اليومية الواحدة و لدفتر الأستاذ الوحيد يحد من قدراته خاصة عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة.

2- نظام اليومية – دفتر الأستاذ (الطريقة الأمريكية):

بخلاف الكلاسيكي و الذي يتم فيه مسك الحسابات في اليومية و دفتر الأستاذ في سجلين مختلفين ، فان نظام اليومية لدفتر الأستاذ يسمح بالحصول على وثيقتين جنبا إلى جنب في نفس الشكل على اليومية ، يتم مسكها على الشكل الكلاسيكي على اليسار ، نجد دفتر الأستاذ حيث يتم وضع الحسابات في الأعمدة.

في هذا النظام يتم الترحيل عند التسجيل في جزء اليومية و تسجيل القيم المدنية و الدائنة في نفس السطر للحساب المدين أو الدائن .

- **مزايا اليومية لدفتر الأستاذ :**
  - هذا النظام بسيط لأنه يسمح بإجراء عمليات الترحيل مباشرة من اليومية إلى دفتر الأستاذ
  - إن مقابلة اليومية مع الحسابات يعطي نظرة شاملة على العمليات التي قامت بها المؤسسة.
  - إن المجامع التي تحسب في كل صفحة مدين و دائن بالنسبة للحسابات تعطي وضعية صحيحة و دقيقة بالنسبة للمؤسسة و بالتالي تسهل عملية المراقبة.
- **عيوب اليومية لدفتر الأستاذ :**
  - نظام غير كامل لأنه يتطلب استعمال دفاتر الأستاذ المساعدة للموردين و الزبائن.
  - إن ترحيل المجاميع في كل صفحة يتطلب دقة و حيطة كبيرين ، لأنها في الغالب مصدر كل الأخطاء .
  - إن استعمال اليومية لدفتر الأستاذ يتطلب استعمال سجل كبير الحجم غير عملي . كما أن عدد الأعمدة يبقى محدودا ، مما يضطر إلى تجميع بعض الحسابات ، وذلك يؤدي إلى عدم الوضوح .

3 – النظام المركزي (الطريقة الفرنسية):

يرتكز النظام المركزي على طريقة التسجيل الدوري عامة الشهر في دفتر يطلق عليه اليومية العامة ، و لكن قبل تركيز العمليات في هذه اليومية العامة يتم تسجيلها في اليوميات المساعدة ن وهي متعددة وفقا لعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة ،كل يومية مساعدة تسجل العمليات من نفس النوع مثلا كل المدفوعات النقدية تسجل في اليومية المساعدة للمدفوعات النقدية و في نهاية الشهر يتم تجميع العمليات في اليومية العامة و بالموازاة تمسك دفاتر الأستاذ المساعدة .

- **مبدأ النظام المركزي :**

نستطيع أن نقول بان النظام المركزي يتضمن نوعين من التسجيلات المحاسبية: .[24]

- المحاسبة المساعدة و التي ترتكز على تسجيل العمليات في اليوميات المساعدة و الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة.
- المحاسبة العامة أين تتم عملية تركيز العمليات في اليومية العامة مع ترحيل إلى دفتر الأستاذ العام و إعداد ميزان المراجعة العام .

المطلب الثالث : أعمال الدورة المحاسبية قبل الجرد و بعد الجرد

1- اعمال الدورة المحاسبية قبل الجرد:

هي كل الأعمال التي يقوم بها المحاسب في بداية السنة المالية و خلالها أي قبل نهايتها، و يمكن تلخيص هذه الأعمال كالتالي :

1- في البداية يقوم المحاسب بالعمليات الافتتاحية المتمثلة في ما يلي :

- تحويل عناصر الميزانية الختامية إلى الميزانية الافتتاحية دون أي تغيير ، ماعدا إدراج النتيجة المحصل عليها في الميزانية الختامية بالفرق بين مجموع الأصول و مجموع الخصوم إلى بند الأموال الخاصة
- نقل الميزانية الافتتاحية لدفتر اليومية بجعل عناصر الأصول في الجانب المدين ، و عناصر الخصوم في الجانب الدائن .
- فتح كل حسابات الميزانية في دفتر الأستاذ العام، و ترحيل أرصدتها من دفتر اليومية، لأن حسابات الميزانية هي حسابات تراكمية، فكل سنة تضاف آثار العمليات المالية إلى رصيد الحساب للسنة السابقة للحصول على الرصيد الجديد.

2- التأكد من حدوث العملية المالية، التي ستكون موضوع التسجيل المحاسبي، عند ذلك يتم إعداد المستندات المؤيدة لها.

3- تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين و الدائن، ثم تسجيلها في دفتر اليومية حسب التسلسل الزمني لحدوث العمليات.

4- نقل كل مبلغ مسجل في اليومية العامة إلى الحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ العام، و هذا ما يصطلح عليه بعملية الترحيل، التي تعتبر تبويبا للعمليات المالية كل في حسابها الخاص بها.

[24] صالح خالص ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1997 ، ص23-25

5- في نهاية كل فترة زمنية معينة، مثلا شهر أو ثلاثي أو كأقصى تقدير سنة، يتم تلخيص العمليات باستخراج أرصدة كل الحسابات في دفتر الأستاذ العام بغرض إعداد ملخص لهذه الأرصدة المتمثلة في ميزان المراجعة لتلك الفترة.

6- ثم تقوم بتسجيلات تصحيح الأخطاء إن وجدت.

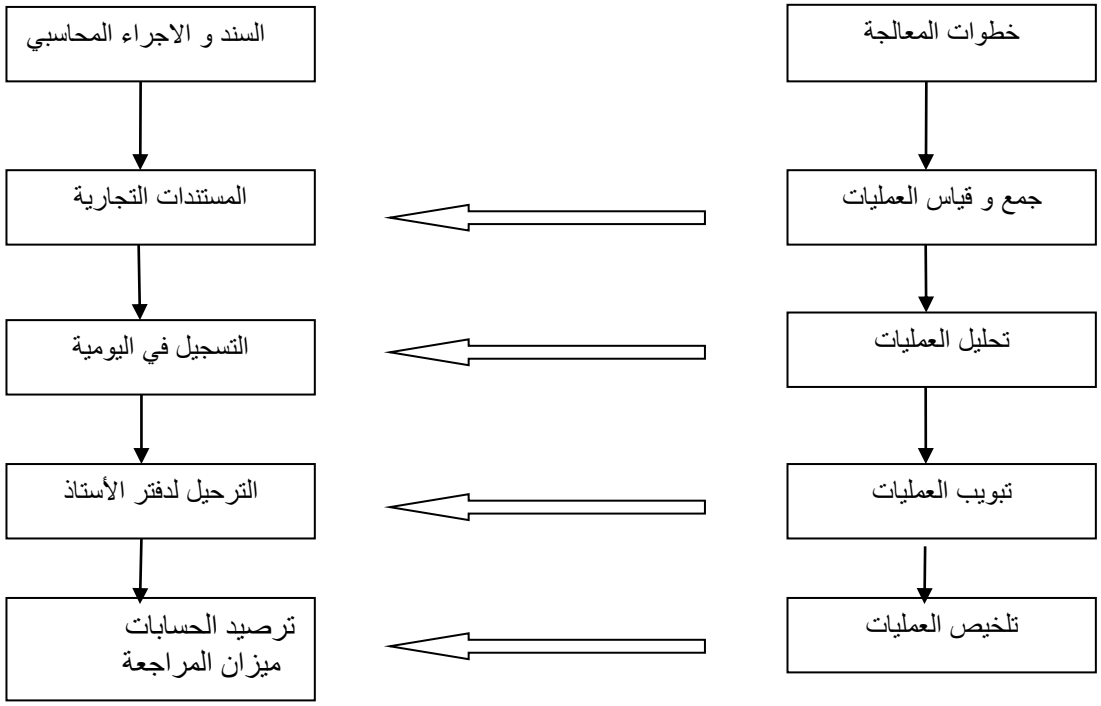
2- اعمال الدورة المحاسبية بعد الجرد:

و هي تلك الأعمال التي يقوم بها المحاسب قبيل إقفال الدورة المحاسبية ، و هي متمثلة في :

1- في البداية تجرى عمليات الجرد المادي و المحاسبي .
2- إجراء قيود نهاية السنة، و كذا قيود التسوية، في دفتر اليومية ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ العام.
3- استخراج أرصدة الحسابات من جديد .
4- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد .
5- تسجيل قيود الإقفال في اليومية العامة ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ .
6- يمكن إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال.
7- إعداد القوائم المالية.

و يمكن تلخيص كل من أعمال الدورة المحاسبية و اعمال نهاية الدورة في الشكلين التاليين :[25]

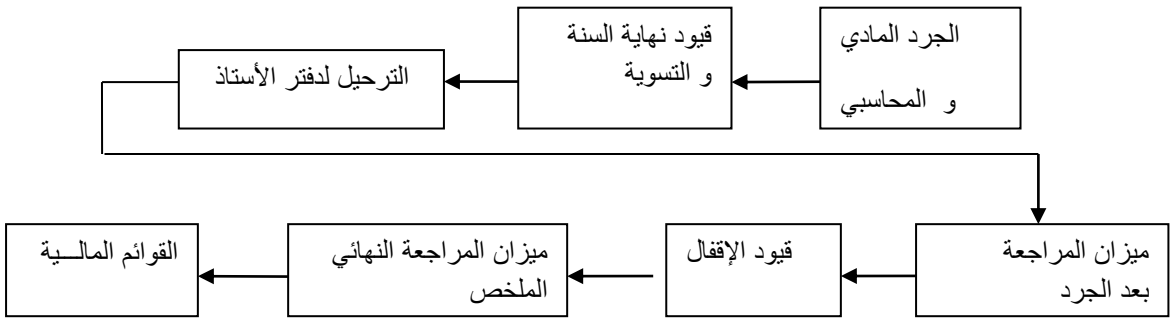
الشكل رقم (I-4): أعمال الدورة المحاسبية



المصدر: بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دارهومة، الجزائر، 2011 ، ص91

[25] **حنيفة ، في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دارهومة، الجزائر، 2011 ، ص 90-91**

الشكل رقم (I-5): أعمال نهاية الدورة المحاسبية



المصدر: بن ربيع حنيفة ، في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2011 ، ص91

خلاصة الفصل

من خلال استعراضنا للفصل الاول تعرفنا على مدى أهمية المحاسبة , و كذا الدور الكبير الذي تلعبه في ضمان حسن سير أعمال المؤسسة كونها تحتفظ بجميع المعلومات المؤرخة و المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة , ثم تطرقنا الى النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر خطوة هامة في التنظيم المحاسبي , و ذلك عن طريق المعايير المحاسبية الدولية , لنسلط الضوء بعد ذالك على مختلف الأنظمة المحاسبية و مختلف أعمال الدورة المحاسبية , و كذا أعمال نهاية الدورة التي بفضلها تستطيع المؤسسة معرفة الوضعية المالية الحقيقية لها , و كذا التعرف على نتائج اعمالها خلال دورة محاسبية .

الفصل الثاني:
اعمال نهاية الدورة
و عمليات التسوية المحاسبية

الفصل الثاني : اعمال نهاية الدورة وعمليات التسوية المحاسبية

تمهيد الفصل

تحتوي أعمال نهاية الدورة على جميع الأعمال المحاسبية التي تتم لتحديد النتائج و إعداد الميزانية الختامية , و للوصول إلى ذالك لابد من القيام بأعمال الجرد و التسوية لبعض الحسابات التي مست خلال الدورة المحاسبية , و التي يحتاج بعضها إلى تعديل أو تكامل , ولا يمكن القيام بهذه الأعمال إلا في نهاية السنة، كما أن هناك عمليات تعود إلى الدورة و تسجل أو عمليات لا تعود للدورة و سجلت , كما قد توجد أخطاء ارتكبت أثناء التسجيل و يجب تصحيحها , و هذا ما يحدده ميزان المراجعة قبل الجرد و الذي تعتبر نتائجه مؤقتة و يجب إعادة النظر فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية و ذالك من خلال عملية الجرد و تصحيح الأخطاء و من ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد .

و منه نستطيع تعريف أعمال نهاية السنة على أنها إجراءات تصوير صافي المركز المالي , و سنتطرق في هذا الفصل الى:

- **المبحث الاول :** أعمال الجرد
- **المبحث الثاني :** مفهوم الاهتلاكات , دوره و عناصره
- **المبحث الثالث** : ميزان المراجعة و تحديد نتيجة الدورة

المبحث الاول : اعمال الجرد

المطلب الاول : تعريف الجرد،أنواعه و أهدافه

1- تعريف الجرد:

الجرد هو عملية مدققة لما تملكه المؤسسة (الأصول) و كل ما تلزم به اتجاه الغير (الخصوم) فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد و استخراج أرصدته و تتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول و الخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا و بالتالي نقوم بتحديد الفروقات و البحث عن أسبابها و إثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابق لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدوران.

" بحيث تنص المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على أنه يجب لكل تاجر أن يقوم بعملية جرد كل عناصر الأصول و عناصر الخصوم و تسجل المراقبة الحقيقية في سجل خاص تسمى سجل الجرد".[1]

2- أنواع الجرد:

2.1- الجرد المادي:

تجرد عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزونان، المفرق، الأموال الخاصة و الديون) جردا ماديا مرة في السنة على الأقل و تستخرج الفروق الناتجة عن المقارنة مما هو موجود في الدفاتر و ما موجود فعلا من هذه الفروق نذكر:[2]

- استثمارات مسجلة بالدفاتر لكنها غادرت المؤسسة.
- استثمارات صغتها المؤسسة لنفسها موجودة و مستعملة و لكنها غير مسجلة في الدفاتر.
- حقوق و ديون ظاهرة بالدفاتر و لكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل.
- مخزونات أتلفت أو أفسدت و أصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع.
- إهتلاكات الاستثمارات المسجلة لم تتم كما يجب.
- تدهور قيم بعض الأصول و لم تؤخذ بعين الاعتبار.
- خسائر محتملة الوقوع لم تؤخذ في الحساب أو أخذت في الحساب و مبالغ فيها.
- نفقات تعود إلى الدورة و لم تدفع و نفقات لا تعود إلى الدورة و لكنها دفعت و سجلت و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات

[1] عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص 179.

[2] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998 ، ص 191، 192.

2.2- الجرد المحاسبي (الدفتري):

يشمل مجموعة من التسويات الجردية في صورة قيود بدفتر اليومية، والهدف هو أن ترحل للحسابات الختامية الإيرادات و التكاليف المتعلقة بهذه الفترة فقط لا أكثر و لا أقل.

3- اهداف الجرد :

إن هدف الجرد هو إعطاء صورة حقيقية و واضحة عن المركز المالي للمؤسسة من خلال الميزانية الختامية التي تعد في نهاية الفترة و هذا من اجل :[3]

- التأكد من القيمة النقدية للأصول و الخصوم تمثل الواقع في تاريخ الجرد.
- التأكد من أن الخصوم ملك للمشروع و هي حقيقية و ليست صورية، و يلتزم بها المشروع للغير.
- التأكد أن الأرصدة التي يظهرها ميزان المراجعة صحيحة و مطابقة للواقع، و أن المصروفات و الإيرادات تتعلق بالفترة المحاسبية.
- بناءا على التحقق الفعلي بالجرد، تجري التسويات الجردية و التي تمثل قيود دفترية في اليومية العامة و الدفاتر الأخرى و هذا هو الجانب المحاسبي من الجرد.
- تحديد المركز المالي للمشروع بصورة صحيحة و استخراج نتائج أعماله السنوية من ربح أو خسارة.

المطلب الثاني : جرد عناصر الأصول.

أولا : جرد الأصول غير الجارية

" هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجة نشاطات الكيان مثل التثبيتات العينية و المعنوية، تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان انجازها في غضون الأشهر ألاثني عشر التي تلي تاريخ قفل السنة المالية" .[4]

"و هي تشمل حسابات التثبيتات المعنوية و المادية و المالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة ، بالإضافة إلى حسابات الاهتلاك و خسائر عن قيمة التثبيتات و هي كالتالي" :[5]

1- التثبيتات المعنوية :

و هي ممثلة بالحساب رقم (20)، و من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نجد :

أ- **مصاريف التنمية القابلة للتثبيت "ح/203":** نسجل في هذا الحساب مختلف المصاريف التي تنفقها المؤسسة في مجال البحوث و الدراسات و التطوير، و تسجل على مرحلتين :

- **حسب طبيعتها :** حسب القيد التالي : من (ح/60 او ح/69) إلى (ح/512 أو 53او 40)
- **تحويل المصاريف إلى قيم معنوية :** و تسجل كالتالي : من (ح/203) إلى (ح/731)

[3] مذكرة أعمال نهاية السنة ص31.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 25 مارس 2009 ، العدد 19 ، ص81.

[5] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد ، دار النشر الجيطلي ، الجزائر ، 2009 ، ص69-72.

ب- **برمجيات المعلوماتية و ما شابهها " ح/204 "** : و هناك حالتان ، إما عن طريق شراءها أو انجازها من طرف المؤسسة ، و التسجيل المحاسبي في كلتا الحالتين يكون كالتالي :

- **حالة شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة:** من(ح/204 إلى ح/53 أو 512 أو 404) بتكلفة الشراء.
- **حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة :** تسجل أولا حسب طبيعتها من (ح/×6 إلى ح/512 ، ح/53 ، ح/×6) ، ثم تسجل بالقيد الثاني من (ح/204 إلى ح/731).

ت- **امتيازات رخص، حقوق مماثلة، البراءات و العلامات " ح/205 "** : و يكون القيد كالتالي: من (ح/205 إلى ح/512 ، 53 ، 404) .

ث- **فارق الاقتناء (شهرة المحل):** يسجل في هذا الحساب فارق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسات بأخرى، أو عملية مؤسسة لأخرى، و تكون التسجيل المحاسبي كالتالي: من (ح/207 إلى ح/104).

ج- **التثبيتات المعنوية الأخرى :** يسجل في هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر و يكون القيد كالتالي : من (ح/208 إلى ح/104).

2- **التثبيتات المادية :**

و هي المتمثلة في (ح/21) الذي يتفرع بدوره إلى:

أ- **الأراضي "ح/211":** حيث يمكن تقسيم هذا لحساب إلى حسابات فرعية مثل أراضي للبناء، أراضي مهيأة، مقاطع و مناجم، أراضي أخرى.

ب- **عملية تهيئة و تركيب الأراضي " ح/212 " :**

ت- **المباني " ح/213 "** : و هي كل التثبيتات المقتناة أو المنجزة من طرف المؤسسة نفسها ، أو من طرف مقاول من الخارج ، و تتضمن تكلفتها ما يلي : سعر تكلفة الشراء ، إضافة إلى كل التكاليف التي تصرف على المباني من بداية الحفر إلى غاية التشييد الكلي للمبنى .

ث- **التركيبات التقنية و المعدات و الآلات الصناعية " ح/215 "** : و تمثل في مختلف العتاد الصناعي و الآلات الصناعية ، و مختلف التركيبات كآلات الإنذار.

ج- **التثبيتات المادية الأخرى :** و يدرج في هذا الحساب كل عناصر التثبيتات المادية التي لم نذكرها سابقا ، و تتمثل في معدات النقل ، تجهيزات المكتب ، أغلفة قابلة للاسترجاع و تجهيزات اجتماعية .
و التسجيل المحاسبي لـ (ح/21) يكون حسب الحالات التالية : [6]

[6] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد ، دار النشر الجيطلي ، الجزائر ، 2009 ، ص73.

- **حالة شراء التثبيتات من الغير:** يكون القيد على الشكل التالي : من (حـ/×21 إلى حـ/512 ، 53 ، 404) .
- **حالة انجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة :** نسجل في القيد الأول من (حـ/×6 إلى حـ/512، 53) ، أما في القيد الثاني نجعل حساب الأصل المعني مدينا و حـ/732 دائنا .

3- **التثبيتات في شكل امتياز "حـ/22 " :** يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسدد بموجبه شخص عمومي (صاحب امتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة و طويلة نسبيا مقابل تحصيل اتاوي من قبل تحصيل خدمة عمومية .

4- **التثبيتات قيد الانجاز "حـ/23 " :** هي التثبيتات التي لم يتم انجازها في نهاية السنة ، كأن نسجل بهذا الحساب التسبيقات و الأقساط المسددة لموردي التثبيتات ، بحيث تسجل بتكلفة التثبيتات التي لم تكتمل بعد ، ساء كان الانجاز من طرف المؤسسة أو من طرف الغير ، و التسجيل المحاسبي يكون على حالتين :

- **حالة انجاز التثبيتات من قبل الغير:** في نهاية السنة نجعل حـ/232 أو حـ/237 مدينا و حـ/404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم انجازها ، و عند استلام التجهيزات بصورة كاملة و جاهزة للاستخدام يرصد حـ/×23 و يجعل حـ/20 أو حـ/21 مدينا .
- **حالة انجاز من طرف المؤسسة :** في نهاية السنة نجعل حـ/232 أو حـ/237 مدينا ، و حـ/73 دائنا .

5- **المساهمات و الديون الدائنة بمساهمات و التثبيتات المالية الأخرى : " حـ/26 و حـ/27 " :** ."[7]و هي الأسهم و السندات و الديون ن التي يكون للكيان القدرة و الرغبة في الاحتفاظ بها لفترة طويلة ا والى تاريخ استحقاقها في حالة السندات"

أو هو دين مستحق يجب تسديده في اجل سنة واحدة ، أو هو سنة أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة .

يجعلان هاذين الحسابين مدينان بقيمة الدين أو الاقتناء أو المساهمة ، و يقابله في الجانب الدائن احد الحسابات المالية .

6- **اهتلاك التثبيتات " حـ/28 " :** (سنتطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثاني) .

7- **خسائر القيمة عن التثبيتات " حـ/29 " :** قد تتعرض القيم الثابتة لنقص بسبب أو بآخر ، فقد تكون هذه الخسارة ناتجة عن حادث أو بسبب الأزمات الاقتصادية أو نظرا لتطور علمي يفقد القيم الثابتة جزءا من قيمتها دون استعمالها حتى و لو كانت جديدة ، و يتفرع هذا الحساب إلى : [8]

[7] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد ، دار النشر الجيطلي ، الجزائر ، 2009 ، ص74-76

[8] لبوز نوح ، المخطط المحاسبي المالي الجديد ، مؤسسة الفنون المطبعية ، 2009 ، ص72-76

- **خسائر القيم عن القيم الثابتة غير الملموسة (المعنوية) " حـ/290 "** : و هي الناتجة عن سبب يجعل القيم الثابتة غير الملموسة غير ذات هدف ، كبراءة الاختراع التي تشترى و قبل أن يتم اهتلاكها تظهر اختراعات أحسن منها ، بحيث يصبح الاختراع الأول غير ذي قيمة، و ذلك بالقيد التالي : من حـ/681 إلى حـ/290 .
- **خسائر في القيم الثابتة الملموسة " حـ/291 "**: و التي تتعلق بفقدان قيمة مفاجئة، أي ليس بالاستعمال العادي كحوادث المرور ، و تسجل بالقيد التالي : من حـ/681 إلى حـ/291.
- **خسائر في القيم على القيم الثابتة موضع امتياز " حـ/292 "**: يسجل في هذا الحساب جميع القيم المتوقعة للقيم الثابتة الموجودة عند الغير في حالة امتياز و يسجل محاسبيا هذا التوقع كما يلي : من حـ/682 إلى حـ/292 .
- **خسائر في القيم الثابتة رهن الانجاز " حـ/293 "** : عادة لا تخضع القيم الثابتة رهن الانجاز للاهتلاكات العادية ، بينما تخضع للخسارة في القيم و تسجل كما يلي : من حـ/681 إلى حـ/293 .
- **خسائر في القيم على المساهمات و الحقوق المرتبطة بالمساهمات " حـ/296 "**: تتعرض أحيانا أسواق البورصة لانهيار قيم بعض الأسهم في بعض الشركات، فإذا كان الكيان يملك بعض المساهمات و مسها انهيار في قيمتها فيسجل القيد المحاسبي التالي: من حـ/681 إلى حـ/293 .
- **خسائر القيمة عن السندات الثابتة " حـ/297 "**: نفس الشيء قد يمس سندات المساهمة، لكن الفرق أن سندات المساهمة لا تخضع لمخاطر المضاربة، و لكن قد تكون محل خطر بسبب اختلاس الشركات المصدرة للأسهم، و في حالة تحقيق خسارة يسجل القيد التالي: من حـ/681 إلى حـ/297 .
- **خسائر القيم عن الأصول المالية الثابتة الأخرى :** في هذه الحالة يسجل القيد التالي : من حـ/681 إلى حـ/298 .

ثانيا : جرد المخزونات

1- مفهوم :

تشمل المخزونات السلع المقتناة لإعادة بيعها، لما في ذلك على سبيل المثال البضائع التي يشتريها بائع التجزئة لإعادة بيعها، أو أراضي أو إي أملاك عقارية تتم حيازتها لإعادة بيعها.

"كما تشمل المنتوجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الانجاز كمنتوجات من الكيان ، و تشمل على المواد الأولية و اللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج .

[9] "و في حالة القيام بتقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم يقم الكيان بإدراج المنتجات المطابقة لها في الدفاتر المحاسبية" .

و تضم المخزونات ما يلي :

ح/30 مخزون البضائع : هي السلع المشتراة بقصد إعادة بيعها و هذا دون إحداث تغيير عليها .

ح/31 المواد الأولية و التوريدات : و هي مواد تساهم في عملية المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنعة أو المعالجة .

ح/33 المنتوجات الجاري انجازها : يكون هذا الحساب في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات و الأشغال التي لا تزال قيد التنفيذ ، على أن يرصد هذا في بداية السنة الموالية .

ح/34 إنتاج الخدمات الجاري انجازها :" نسجل به تكلفة الخدمات (المقدمة) و التي لا تزال قيد الانجاز في نهاية السنة ".[10]

ح/35 مخزون من المنتجات : و يضم الحسابات التالية :

- **ح/351 المنتجات الوسيطية :** و هي مختلف المواد التي وصلت إلى درجة معينة من الصنع بحيث تستطيع المؤسسة أن تبيع هذه المنتجات ، أو إدخالها إلى ورشات أخرى لإتمام عملية الإنتاج .
- **ح/355 المنتجات المصنعة :** هي مختلف المنتجات التي وصلت إلى المرحلة الأخيرة من العملية الإنتاجية .
- **ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (البقايا و النفايات) :** و هي مختلف الفضلات الناتجة عن العملية الإنتاجية أو المنتجات التي بها عيوب ، و بالتالي لا تستطيع استعمالها و تسويقها كمنتجات عادية .

ح/36 المنتجات المتأتية عن القيم الثابتة : و يقصد بها جميع قطاع الغيار التي تنتج عن عملية تفكيك احد القيم الثابتة الملموسة ، و مثال ذلك المحركات الكبرى التي يتم تفكيكها لبيعها قطع غيار حسب الحاجة .

ح/37 المخزونات الخارجية (التي في الطريق إلى المخزن): هي المخزونات الواقعة تحت رقابة المؤسسة لكنها ليست في حيازتها فعلا في نهاية السنة، مثل مخزون قيد الاستلام أو الموزع في مخازن الغير.

---

[9] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 25 مارس 2009 ، العدد 19 ، ص90

[10] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد ، دار النشر الجيطلي ، الجزائر ، 2009 ، ص48-51.

ح/38 المشتريات المخزنة : "تمثل قيمة البضائع و المواد الأولية التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها على حالتها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج و الاستغلال" .[11]

2- قواعد تقييم المخزونات، أنظمة الجرد، المؤونات و خسائر تدهور المخزونات :

أ- قواعد تقييم المخزون : تختلف حسب مراحل دورة المخزون ، و سوف تأخذ قواعد التقييم حسب المعايير المحاسبية :

- **تكلفة الشراء :** عند بداية دورة المخزون فان المشتريات تدخل لمخازن المؤسسة بتكلفة شرائها ، حيث : "تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء – التخفيضات"
- **تكلفة الإنتاج :** بالنسبة لـ "ح/33 ، 34 ، 35 "

"تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الإنتاج"

- **تكلفة المخرجات :** إن المؤسسة تعتمد في تقييم المخرجات على طرق تقديرية تعتمد على تكاليف تنبؤية و طرق حقيقية ، و قد اعتمد النظام المالي المحاسبي النوع الأخير و ألزم المؤسسة بتطبيق إما أسلوب الوارد أولا الصادر أولا FIFO أو طريقة المتوسط المرجح:

- **طريقة الوارد أولا الصادر أولا « FIFO » :** تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي يتم اقتنائها أو لا تباع أولا ، بمعنى أن البيع يتم من أقدم بضاعة موجودة في المخازن ، و قد يتم استخدام هذه الطريقة بغض النظر عما إذا كان التدفق المالي مع هذا الافتراض .
- **طريقة المتوسط الحسابي المرجح :** ينصح باستخدام هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا و هبوطا ، إذ تسمح هذه الطريقة بتقليص اثر التقلبات على كل من التكلفة ، و كذلك تكلفة المخزون المتبقية في المخازن و يتم حساب متوسط التكلفة المرجح كالآتي :[12]

$$\text{متوسط التكلفة المرجح} = \frac{\text{الكميات} \times \text{تكاليف الوحدات المتاحة للبيع}}{\text{الوحدات المتاحة}}$$

ب- أنظمة جرد المخزون : تنحصر في نظامين :

- **نظام الجرد المستمر:** تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون (المدخلات و المخرجات) ، و هكذا فإن رصيد الحساب سيظهر قيمة المخزون ، و المفروض أن لا يكون هناك فروقات هامة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي للمخزون المعني في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون .

[11] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع ، ص54-55.

[12] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول،مطبعة دار هومة، الجزائر،2011، ص142-146.

- **نظام الجرد المتناوب لمخزون :** " تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون و التي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة ، و في هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة و المواد قيد واحد يخص عملية الشراء ، كذلك نسجل عمليات بيع البضاعة و المنتجات في قيد واحد (إذ نسجل قيد البيع فقط) ، و في نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون و المتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة ، و ترصيد حسابات لمشتريات و إثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي ، و الذي يتم إجراءه بصفة دورية (كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في السنة) ".[13]

ت- خسائر القيمة عن المخزونات (المؤونات) : [14]

إن إجراءات جرد لبضاعة تتطلب مقارنة قيمة التكلفة لبضاعة آخر المدة بالقيمة السوقية ، و ذلك في نهاية السنة المالية ، بحيث وجب على المؤسسة تكوين مؤونة بمقدار الانخفاض و الذي يعرف في نهاية السنة المالية بخسائر القيمة عن المخزونات و الجاري تخزينها و تندرج تحت حساب "39".

- **تعريف المؤونة :** هي عبارة عن عبء تتحمله المؤسسة عند نهاية كل دورة محاسبية ، حيث تقوم بتكوين هذه المؤونة لمواجهة تدني في احد عناصر الأصول أو زيادة احد عناصر الخصوم .

و نظرا لأهمية الخسائر في الحياة الاقتصادية للمؤسسة فقد تؤثر سلبا في نشاط الشركات و اعتبار مبدأ الحيطة و الحذر الذي يفرض على الكيانات الأخذ بعين الاعتبار الخسائر و خاصة المتوقعة منها.

- **المعالجة المحاسبية لمؤونة نقص المخزونات :** تمر مؤونة نقص المخزونات ثلاث مراحل :

- **المرحلة الأولى : تكوين المؤونة :** لتكوين خسارة قيمة المخزون يجعل ح/685 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الجارية مدينا ، مع جعل ح/39 خسائر قيمة المخزون (أو احد فروعه) دائنا كما يلي :[15]

"من ح/685 إلى (ح/3901 ، ح/391 ، ح/392 ، ح/395) بقيمة النقص".

- **المرحلة الثانية : تعديل المؤونة :** عند نهاية كل دورة محاسبية تقوم المؤسسة بإعادة النظر في المؤونة المكونة سابقا ، و هنا نصادف ثلاث حالات :

[13] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي،الجزائر، 2008 ، ص141.

[14] لبوز نوح ، المخطط المحاسبي المالي الجديد ، مؤسسة الفنون المطبعية، 2009، ص105.

[15] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي،الجزائر، 2008 ، ص141

- ✓ **حالة تخفيض في المؤونة :** في هذه الحالة لا نسجل أي قيد .
- ✓ **المؤونة اصغر من الانخفاض المتوقع :** في هذه الحالة تكون المؤسسة مؤونة إضافية بالفرق ، فيجعل ح/685 مدينا و ح/39 دائنا كما يلي : من ح/685 إلى ح/39 .
- ✓ **المؤونة اكبر من الانخفاض المتوقع :** هنا تقوم المؤسسة بإلغاء جزء من المؤونة المكونة سابقا ، فيجعل ح/785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و تموينات الأصول الجارية دائنا .

- **المرحلة الثالثة : الترصيد النهائي :** " و نعني به الترصيد النهائي للمؤونة المكونة سابقا ".[16]

ثالثا : جرد الحقوق

1- جرد الزبائن (العملاء) :

تنحصر عملية جرد العملاء في مراجعة الوثائق التي تثبت الديون التي في ذمة العملاء لصالح المؤسسة ، و تصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الديون و كذا إعادة تصنيعها تبعا لتطور فترة استخدامها .

تعريف العملاء : يكون هذا الحساب مدينا بسعر البيع الإجمالي (أي سعر البيع + الرسوم) للبضائع و المنتجات و الخدمات التي باعتها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل ثمنها ، و يجعل مدينا مع احد الحسابات التالية الدائنة :[17]

- احد الحسابات الفرعية لحساب المبيعات (ح/70).
- الحساب 4457: رسم القيمة المحصل عليها من المبيعات .
- حساب فرعي لحساب 409 برسم الأمانة .

و عندما يسدد العملاء يجعل هذا الحساب دائنا مع جعل احد حسابات النقديات مدينا .

أ- تصنيف العملاء : يصنف العملاء إلى :

- **العملاء العاديون :** و هم عملاء معروف عنهم أنهم يسددون ما عليهم بانتظام و في المواعيد المتفق عليها ، و لم يسبق لهم أن امتنعوا أو تأخروا عن دفع ما عليهم ، و مركزهم المالي سليم ، لذلك فإن النشأة مطمئنة لسدادهم الديون المرتبة عليهم و يندرجون تحت ح/411 و لا تكون لهم مؤونة .

- **العملاء المشكوك فيهم :** و هم العملاء الذين عجزوا عن تسديد ديونهم إما كليا أو جزئيا ، أو الذين لم ينتظموا في تسديد ديونهم في مواعيدها و يندرجون تحت ح/416 .
- **العملاء المعدومين :** و هم العملاء الذين لا أمل في تسديد ديونهم نتيجة إفلاس أو مغادرة البلاد أو عدم معرفة عنوانهم أو موتهم و عدم كفاية الشركة لتسديد كل أو بعض من ديونهم .

[16] عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص142.

[17] عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص105.

ب- المعالجة المحاسبية : [18]

- **المعالجة المحاسبية للعملاء المشكوك فيهم :** تمر المعالجة المحاسبية لمؤونة العملاء بالمراحل التالية :
  - ✓ **مرحلة تكوين المؤونة :** هنا نقوم بتسجيل خسارة قيمة دين يحتمل أن لا يسدد بصورة كاملة في (ح/491 خسارة القيمة لحسابات العملاء) بجعله دائنا ، و بجعل (ح/685 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر قيمة الأصول الجارية) مدينا ، أي : من ح/685 إلى ح/491.
  - ✓ **مرحلة تعديل المؤونة :** يتم تعديلها حسب الحالة ، ففي حالة خسارة القيمة تسجل بقيد مماثل لقيد تكوينها ، أي نجعل ح/685 مدينا و ح/491 دائنا بمبلغ زيادة خسارة القيمة (المؤونة) ، أو جعل ح/491 مدينا و ح 785 دائنا .
  - ✓ **مرحلة الاستعمال النهائي للمؤونة :** و هو ترصيد المؤونة المكونة .
- **المعالجة المحاسبية للعملاء المعدومين :** في حالة الديون المعدومة نسجل القيد التالي : من ح/654 (الديون المعدومة غير القابلة للتحصيل) إلى ح/411 (الزبائن) بقيمة الدين المعدوم

2- جرد أوراق القبض :

تعريف : هي الاوراق التجارية (كمبيالة أو سند لأمر) استلمتها المؤسسة من عملائها لتسديد ديونهم و تندرج تحت حساب 413 ، و عند جرد أوراق القبض يمكن أن تكون الاحتمالات التالية :

أ- **القيمة الاسمية تتساوى مع القيمة الحالية :** أي أن تاريخ الاستحقاق هو تاريخ الجرد ، و في هذه الحالة تكون القيمة الاسمية تساوي القيمة الحالية ، و هنا لا يوجد أي داعي لإجراء تسويات جردية، فتظهر الأوراق التجارية في الميزانية بالقيمة الحالية .

ب- **القيمة الاسمية اكبر من القيمة الحالية :** "أي أن تاريخ الاستحقاق يأتي بعد تاريخ الجرد ، و في هذه الحالة يكون الفرق بين القيمتين الحالية و الاسمية يمثل خسارة و التي تستعملها المؤسسة فيما لو قامت بخصم أوراق القبض التي في محفظتها في البنك في تاريخ الجرد ، و بهذا الفرق تشكل مؤونة بالقيمة المتوقعة للخصم ، و يسجل الفرق في ح/4913 دائنا و يقابله ح/685 في الجانب المدين".[19]

3- جرد الحسابات المالية :

يتم جرد الحسابات المالية كباقي الأصول اكتشاف الأخطاء و القيام بتصحيحها .

تعريف : تمثل كل ما هو حساب مالي في شكله الجماد ياي ليس شخصا طبيعيا و لا هيئة يتعامل معها و إنما بوصفه مكان ملموس أو معنوي يحتفظ به بالأموال ، أو الأموال بحد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت الصندوق أو هيئة مالية ينظر إليها كحساب لديها ، و توجد عدة حسابات مالية هي كالتالي:[20]

---

[18] حسام الدين مصطفى الخداش ، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، 2005 ، ص157-158

[19] حسام الدين مصطفى الخداش ، اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر، عمان، 2005 ، ص131-132.

[20] لبوز نوح ، المخطط المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية، 2009 ، ص159.

- **قيم التوظيف المنقولة "ح/50"** : يقصد بها جميع الاستثمارات المالية القصيرة الأجل ، أي صفة القابلية من جهة و أنها ذات رصيد مدين في الغالب تجعل منها أصولا متداولة إلا إذا ظهر ت بترصيد دائن .
- **البنك ، المؤسسات المالية و ما شابهها "ح/51"**: يسجل ضمن هذه الحسابات كل المؤسسات المالية ذات الصيغة المصرفية ، أي التي لها صفة الاحتفاظ بأموال الغير سواء الحسابات الجارية التي تسمح بدخول و خروج الأموال في أي وقت ، أو كودائع لمدة معينة يسمح بإقراضها للغير إذا سمح الأمر ، و تنقسم إلى :[21]
  - ✓ **ح/511** : قيم التحصيل
  - ✓ **ح/512** : بنوك الحسابات الجارية
  - ✓ **ح/515** : الخزينة العمومية و المؤسسات العمومية
  - ✓ **ح/517** : الهيئات المالية الأخرى
  - ✓ **ح/518** : الفوائد المنتظرة
  - ✓ **ح/519** : المساهمات المصرفية الجارية
- **الصكوك المالية المشتقة "ح/52"** : هي الأدوات المالية المتفرعة من الخيارات و العقود ذات اجل و الاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة و العملة الصعبة .
- **الصندوق "ح/53"** : يسجل فيه المبلغ النقدي الذي يقبضه الكيان في الجانب المدين ، و يقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب .
- **وكالات التسبيقات و الاعتمادات المالية "ح/54"** : هي حسابات مفتوحة لدى البنوك أو المؤسسات المالية باسم أشخاص يمثلون كيانات و يسيرون تلك الحسابات تحت مسؤوليتهم لصالح وكالاتهم .
- **التحويلات الداخلية "ح/58"** :" هو حساب يستعمل لتحويل الأموال من حساب الخزينة (صندوق أو البنك) إلي حساب خزينة آخر (بنك أو صندوق)".[22]

- **خسائر في القيم عن الأصول المالية الجارية " ح/59 "** : قد يتعرض احد الحسابات المالية الجارية إلى نقص في القيمة لسبب أو لآخر ، فهذا النقص يجب أن يسجل في احد الحسابين التاليين :[23]
  - ✓ **ح/591** : خسائر في القيم عن الأصول المالية الجارية.
  - ✓ **ح/594** : خسائر في القيم على وكالات التسبيقات و الاعتمادات المالية.

[21] لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره ، ص159-171 .

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009، العدد 19 ، ص72-73.

[23] لبوز نوح ، المخطط المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية، 2009 ، ص187.

"عند إثبات الخسارة في القيمة يتم قيدها في حسابات مالية دائنة لحساب **59** ، و في المقابل يتم القيد في الجانب المدين للحساب **686**" .[24]

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم

تقوم المؤسسة بجرد الخصوم و ذلك بإعادة النظر في العمليات المسجلة خلال السنة وهذا في نهاية السنة المالية لمعرفة الأخطاء، و بعد ذلك القيام بتصحيحها، و تتمثل الخصوم في الالتزام الراهن و المترتب عن أحداث وقعت سابقا ، و يجب أن يترتب عن انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية .

أولا : جرد حقوق الملكية

1- تعريف حقوق الملكية :

"و نعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة الممارسة للنشاط في فترات سابقة، و هي أيضا الالتزامات التي على عاتق المؤسسة و تستمر في زيادة القدرة الكسبية للمؤسسة ".[25]

2- مؤونات المخاطر و الأعباء :

- و تندرج ضمن حساب **15** .
- مؤونات الأعباء هي الخصوم غير المتأكد من حلول أجل استحقاقها أو تحصيل مبلغها ، و يتم تكوين مؤونة الأعباء و المخاطر في الحالات التالية :

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب عقد قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمن أي نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث ماضي.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج المواد أمر ضروري لإنهاء الالتزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يتم تكوينها في نهاية السنة و على أساس أفضل التقديرات للنفقات (الأعباء) و هي تنقسم إلى:

- **حساب 153 :** المؤونات للمعاشات و الالتزامات المماثلة
- **حساب 155 :** المؤونات للضرائب
- **حساب 156 :** مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)
- **حساب 158 :** مؤونات أخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية

3- المعالجة المحاسبية لمؤونات الخصوم غير الجارية :

[24] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009، العدد 19 ، ص73.

[25] لبوز نوح ، المخطط المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية، 2009 ، ص9.

أ- **تكوين المؤونة :** في نهاية لسنة نجعل الحساب **681** (مخصصات الاهتلاك و مؤونة الخصوم المالية) مدينا و الحساب **15** دائنا ، أي : من ح/686 إلى ح/153 أو 155 أو 158 و من ح/682 إلى ح/156 .

ب- **تعديل المؤونة :** في نهاية السنة الموالية يتم مراجعة المؤونة و تعديلها كالتالي :

- ✓ زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة ، و يكون القيد مماثلا لقيد تكوينها .
- ✓ تخفيض قيمة المؤونة أو إلغائها ، حيث نجعل الحساب 15 مدينا و الحساب 781 أو حساب 786 دائنا ، بقيمة التخفيض في المؤونة أو بالقيمة الكلية في حالة الإلغاء.

ت- **استخدام المؤونة :"** في حالة تحقق الأعباء التي كونت من اجلها المؤونة يتم ترصيد المؤونة مباشرة ".[26]

ثانيا : جرد الديون

1- تعريف الديون :

هي مختلف الالزمات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير (موردون ، أوراق الدفع ، جرد الديون و حسابات الأرصدة ، الخصوم الجارية) .

أ- **الموردون (موردو السلع و الخدمات ، و موردو القيم الثابتة) :** "أما موردو السلع و الخدمات فهي الفئة التي تورد السلع و الخدمات بصفة مباشرة ، و يكون الأمر إذا تم اقتناء السلع و عادة ما يسجل هذا الحساب بمجرد استلام الفواتير التي تثبت عقد البيع و استحقاقية المورد لدينه .

أما بالنسبة لمورد القيم الثابتة فهم الذين يقومون بتزويد المؤسسة بأحد القيم الثابتة إذا كان شراؤها على الحساب فيسجل بصفته ".[27]

ب- **جرد حسابات الموردين :** تتمثل عملية جرد الموردين في مراجعة كل الالتزامات و ديون المؤسسة نحو الغير ، و كذلك تصحيح الأخطاء في مبالغها و إعادة تصنيعها إلى خصوم غير جارية ، و أخرى جارية ، و هذا تبعا لتاريخ استحقاقها (تسديدها) ، و من ثم القيام بعملية التسوية .

2- حسابات الأرصدة –الخصوم الجارية :

عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكدة و التي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال 12 شهرا، فهنا نضع مؤونة بقيمة المبلغ ، و نمر بالمراحل التالية في تسجيلها:[28]

أ- **حالة التوقع :** نجعل حساب **481** دائنا و حساب **685** مدينا ، بقيمة المؤونة.

ب- **حالة الوقوع بنفس مبلغ المؤونة :** نسجل من **ح/481** إلى **ح/×4** أو **ح/×5**

---

[26] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجبطلي، الجزائر، 2009 ، ص123

[27] لبوز نوح، المخطط المحاسبي المالي الجديد،مؤسسة الفنون المطبعية، 2009 ، ص98-99 .

[28] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجبطلي، الجزائر، 2009 ، ص124

ت- **حالة الوقوع بأقل من مبلغ المؤونة :** نسجل من **ح/481** إلى **ح/×4** أو **ح/×5** ، و الفائض يسجل في ح/785 .

ث- **حالة الوقوع بأكثر من مبلغ المؤونة :** أي أن المؤونة غير كافية ، و نسجل من **ح/481** و **ح/×6 إلى ح/×4 أو ح/×5 .**

ج- **حالة عدم الوقوع :** أي عدم جدوى من المؤونة ، و نسجل من **ح/481** إلى **ح/785** بقيمة المؤونة

المبحث الثاني : مفهوم الاهتلاكات , دوره و عناصره

المطلب الاول :.تعريف الاهتلاك و انواع او طرق الاهتلاكات و كيفية حسابها

1- مفهوم الاهتلاك :

"هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الاهتلاك، مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة". [29]

أو هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم ، و النظام المحاسبي المالي الجديد عرف الاهتلاك على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه"

"فالاهتلاك إذن يمثل التكلفة الثانوية لحيازة و استخدام أصل ما ، و نجد إن التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (الإيجار البسيط) ، و كذا الاستثمارات في طور الانجاز لا تطبق عليها لاهتلاكات" .[30]

2- أنواع (طرق) الاهتلاكات وكيفية حسابها :

حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإنه توجد طريقة الاهتلاك الخطي و طريقة الأقساط المتناقصة و طريقة مستوى النشاط ، و طريقة الأقساط المتزايدة .

1- **طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت) :** تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاهتلاك دالة لعامل الزمن، و تخصيص الأقساط يكون بطريقة ثابتة مدى العمر الإنتاجي للأصل الثابت ، و هذا بغض النظر عن

[29] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 25 مارس 2009 ، العدد 19 ، ص81

[30] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجبطلي، الجزائر، 2009 ، ص126

استخدامه أو تقادمه ، و يراها المدافعون عن هذه الطريقة أنها أفضل طريقة لأنها تحمل جميع السنوات لحصص متساوية من تكلفة الأصل ، و يحسب قسط الاهتلاك كالتالي:

مخصصة الاهتلاك (القسط) = القيمة القابلة للاهتلاك / العمر الإنتاجي

- بحيث : **"القيمة القابلة للاهتلاك = التكلفة الأصلية – الخردة "**
- ويمكن تحديد معدل الاهتلاك من خلال معرفة العمر الإنتاجي للمثبت كالتالي :

ملاحظة : "القيمة الباقية = تكلفة الاقتناء(وليس القيمة المهتلكة) – مجموع الاهتلاك"

2- **طريقة الاهتلاك المتناقص :** و هو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة ، و حسب هذه الطريقة قسط الاهتلاك يحسب على القيمة المتبقية الصافية مع العلم أن :

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل

- بحيث أن المعامل يستنتج حسب عمر الاستثمار كما يلي : .[31]
- من 3 إلى 4 سنوات يكون المعامل 1.5 .
- من 5 إلى 6 سنوات يكون المعامل 2 .
- أكثر من 6 سنوات يكون المعامل 2.5 .

3- **طريقة الاهتلاك المتزايد :** تبعا لهذا الأسلوب فإن **"القسط السنوي (A) = تكلفة الاستثمار (N/m)"** حيث أن N هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة ما بين تاريخ الشراء و نهاية السنة المعنية . أما m فهي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام .

مثال ذلك ، إذا كانت فترة الاستخدام هي 5 سنوات فإن : (m = 1+2+3+4+5 = 15)

وإذا كانت فتر ة الاستخدام هي 7 سنوات فإن (m = 1+2+3+4+5+6+7 = 28) .

د

إن (N) هي عدد كامل فبالنسبة للسنة الأولى نحسب 1= (N) وهذا دون مراعاة لتاريخ الشراء،سواء كان ذلك بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة منها ." وبتعبير آخر نقول أننا ولحساب فترة الاهتلاك لا نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد" .[32]

[31] موقع www.cte.univ-setif.dz ، 2017/03/24 ، 17:15

[32] موقع www.cte.univ-setif.dz ، 2017/03/24 ، 17:15

4- **طريقة الاهتلاك حسب مستوي النشاط :** هذه الطريقة أيضا من الطرق المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ، و ذلك حسب المعيار "IAS 16" . فبعض المثبتات يرتبط تناقص و استنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط ، أو وحدات الإنتاج ، فاستهلاك منافع الأصل ليس تابعا للزمن (أو العمر الإنتاجي) كما هو تابع لكيفية استخدام الأصل .

و لهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه المثبتات بوحدات النشاط و التي يمكن أن تكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة لمعدات النقل ، أو عدد دورات أو ساعات العمل بالنسبة للآلات ، و لهذه المثبتات تستخدم طريقة مستوى النشاط لحساب الاهتلاك .

في هذه الطريقة يعبر عن العمر الإنتاجي بوحدات كمية : وحدات النشاط (كالطن ، الكلغ ، الكلم، أو وحدات منتجة) ، و يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط (أو الإنتاج) بقسمة القيمة القابلة للاهتلاك على عدد وحدات الإنتاج (النشاط) الإجمالية المقدرة خلال العمر الإنتاجي للأصل .

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد وحدات النشاط الإجمالية}}$$

و يحسب قسط الاهتلاك السنوي بضرب مستوى نشاط الأصل في الدورة المالية على معدل الاهتلاك للوحدة الواحدة ، و بهذا تحمل كل دورة بما يقابل المستوى الفعلي لاستخدام المثبت .

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{عدد وحدات النشاط} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي للاهتلاكات و التنازلات

1- **اهتلاك القيم المعنوية :** عند نهاية كل دورة في N/12/31 تقوم المؤسسة بتسجيل قسط اهتلاك القيم المعنوية ح/681 مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة ، أصول غير جارية ، بجعله مدينا و جعل ح/280 اهتلاك القيم المعنوية دائنا ، أي :

من ح/681 إلى ح/280 (بقسط الاهتلاك)

و عند الانتهاء من الاهتلاك (السنة الأخيرة للاهتلاك) يتم إخراج التثبيت المعنوي من ميزانية المؤسسة، و ذلك بجعل ح/280 مدينا و ح/×20 دائنا ، أي :

من ح/280 إلى ح/×20 (بقيمة التثبيت) .

2- **اهتلاك القيم المادية :** تقوم المؤسسة بتسجيل قسط الاهتلاك الخاص بالقيم الثابتة عند نهاية كل دورة ، و ذلك بجعل ح/681 مدينا و ح/281 دائنا ، و هذين الحسابين يمكن أن تكون لهم حسابات فرعية، مثلا : لاهتلاك الأراضي نستعمل ح/6811 و ح/2811 . أي :

من ح/×281 إلى ح/×281 (بقسط الاهتلاك) .

و عندما يهتلك الاستثمار بالكامل يتم إخراجه من موجودات المؤسسة ، فيجعل مجموع حساب الاهتلاك ح281 مدينا ، و يجعل حساب الاستثمار المهتلك دائنا بتكلفة شراؤه ، أي :

من ح/281 إلى ح/×21 (بتكلفة الشراء) .

3- **اهتلاك القيم الثابتة في شكل امتياز:** في نهاية الدورة يجعل ح/682 مدينا ، و يجعل ح/282 دائنا بقسط الاهتلاك ، أي :

من ح/682 إلى ح/282

4- **التنازل عن التثبيتات :** يمكن للمؤسسة أن تتنازل عن أصولها الثابتة المادية و المالية ،و ذلك مثلا لاستبدال آلة بآلة جديدة نظرا للتطور التكنولوجي .

أ- **التسجيل المحاسبي للتنازل عن القيم المالية :** عند التنازل عن التثبيتات المالية لابد من المقارنة بين سعر التنازل و سعر الاقتناء ، فإذا كان سعر التنازل اكبر من تكلفة الاقتناء يسجل الفرق في ح/767 الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية ، أما إذا كان سعر التنازل اقل من تكلفة الاقتناء ، فيسجل الفرق في ح/667 الخسائر الصافية عن بيع الأصول الثابتة .

- ويمكن توضيح ذلك في التسجيل المحاسبي التالي:

×5 أو 462		الحسابات المالية أو حسابات الغير	×××	
667		الخسائر الصافية عن عملية بيع الأصول المالية	×××	
	×26 أو ×27	اصول مالية		×××
×5 أو 462		الحسابات المالية أو حسابات الغير		
		أصول مالية	×××	
	×26 أو ×27	الأرباح لصافية عن عمليات بيع الأصول		×××
	767	المالية		×××

ب- **التنازل عن القيم المادية :** يمكن للمؤسسة إن تتنازل عن إحدى تثبيتاتها المادية ، و ذلك عن طريق البيع أو الاستبدال أو بدون مقابل ، و للقيام بعملية التنازل يجب تحديد :

- الاهتلاك المتراكم للأصل الثابت المتنازل عنه (من تاريخ الشراء إلى يوم التنازل) .
- سعر التنازل و هو المبلغ المتحصل من عملية التنازل .
- نواقص القيمة أو فوائض القيمة الناتج عن عملية التنازل .

✓ **التنازل عن طريق البيع :** إن عملية التنازل عن التثبيتات المادية قد تكون بسعر اكبر من قيمتها المحاسبية الصافية ، و هنا عملية التنازل تمت بربح ، و نسجل هذا الربح (الفائض) في حـ/752 (فائض قيمة عن خروج أصول مادية) و تكون عملية التسجيل كما يلي :

28××		الاهتلاك المتراكم	×××	
4× أو 5×		الحسابات المالية أو حسابات الغير	×××	
	2××	التثبيت المتنازل عنه		×××
	752	فوائض القيمة		×××

أما إذا كان سعر البيع اصغر من القيمة المحاسبية الصافية ، و عليه عملية التنازل تمت بخسارة، فنسجل تلك الخسارة في حـ/652 (نواقص قيمة عن خروج أصول مادية) ، و نسجل القيد التالي:

28××		الاهتلاك المتراكم	×××	
4× أو 5×		الحسابات المالية أو حسابات الغير	×××	
652		نواقص قيمة	×××	
	2××	التثبيت المتنازل عنه		×××

✓ **التنازل عن طريق الاستبدال :** في بعض المرات يتم استبدال أصل ثابت قديم بالآخر جديد ، فيما يتعلق بالتثبيتات التي تتأثر بالتقادم كوسائل النقل ، أو التي تتأثر بالابتكارات الحديثة لمعدات و آلات إنتاجية ، في الواقع فإن عملية الاستبدال تمثل عملية بيع من وجهة نظر المؤسسة ، لذلك يجب تحديد نتيجتها (فوائض قيمة أو نواقص قيمة) من خلال مقارنة سعر التثبيت الجديد من جهة ، و التثبيت القديم + القيمة المدفوعة من قبل المؤسسة .

ففي حالة تحقيق فائض قيمة يكون التسجيل :

(من حـ/28× و حـ/21××) إلى (حـ/21×× و حـ/752 و حـ/5× أو حـ/4×)

أما في حالة تحقيق خسارة قيمة فيكون التسجيل :

(من حـ/×28 و حـ/×21 و حـ/652) إلى (حـ/×21 و حـ/×5 أو حـ/×4)

- ✓ **التنازل بدون مقابل:** قد يتم التنازل عن أصل ثابت إثر تعرضه لحادث بفعل الكوارث الطبيعية أو من فعل الإنسان (حرائق ، حوادث المرور ...الخ..) ، في هذه الحالة فإن الأصل الثابت يرصد باهتلاكه و يعالج بالفرق بين تكلفة الشراء و الهتلاك المتراكم كأعباء استثنائية ، و يتم التسجيل المحاسبي كالتالي :[33]

67		الأعباء غير العادية	×××	
28		الاهتلاكات	×××	
	21×	التثبيتات المادية		×××

المطلب الثالث: جرد الأموال الجاهزة

يعني جرد الأموال الجاهزة هو أن رصيد الأموال الجاهزة من رصيد حساب البنك و رصيد حساب الصندوق في المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حسابها لدى البنك أو الصندوق ، و لهذا الغرض تقوم المؤسسة بعملية جرد لكلا الحسابين ، البنك و الصندوق .

1- بعض المفاهيم المختلفة : [34]

أ- **السيولة :** حتى تتمكن المؤسسة من مزاولة نشاطها ، يجب أن تتوفر على سيولة قد تحتفظ بها في خزينتها كما قد تودعها في المؤسسات المالية و خاصة البنوك و مصالح البريد ، و يتم التعامل في هذه السيولة عن طريق وثيقتين هما الشيك و الإيصال .

ب- **الإيصال :** هو وثيقة إدارية مالية تثبت انتقال الأموال من شخص يدعى "المودع" إلى شخص ثان يدعى "المودع له" ، الأول قد يكون مؤسسة كما قد يكون أفرادا ، أما الثاني يتمثل في المؤسسات المالية بمختلف أنواعها ، بالإضافة إلى مصالح البريد ، و قد يستعمل الإيصال لتبرئة الذمة : فمثلا

[33] شهرزاد عيسى ديلمي ، أعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، 2011/2010 ، ص56-60

[34] صبرينة حياة ، أعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، 2010/2009 ، ص119

عند تسديد مصاريف الكهرباء بشيك ، عندها يمثل الإشعار المتحصل كدلالة لتسوية مصاريف الكهرباء لدى الجهات المختصة .

ت- **الحساب الجاري :** يجوز للمؤسسات و الأفراد فتح حساب جاري تودع فيه ما شاءت من أموال، و تستطيع أن تسحب هذه الأخيرة في أي وقت شاءت جزئيا أو كليا ، و ذلك عن طريق تحرير وثيقة تسمي الشيك لشخص ثالث أو لصاحب الحساب بحد ذاته .

ث- **الإيداع :** و هو حساب يفتح لدى البنوك فقط ، تودع فيه المؤسسة ما تشاء من أموال غير انه لا تستطيع أن تسحب هذه الأموال كليا أو جزئيا إلا بعد فترة معينة بسحب الفوائد فقط ، قد تكون مسبقا و هذا ما يسمى بتجميد الأموال .

ج- **السحب على المكشوف :** هذا يعني أن البنك (البنك فقط) يمنح الأموال للمؤسسة بالرغم من انعدام رصيدها ، و يعود ذلك لقوة المؤسسة الاقتصادية أو الطرق الضامنة في المؤسسة و الممثلة في الدولة (المؤسسات العمومية) ، و هكذا يظهر حساب البنك في نهاية السنة برصيد دائن يجب أن يسوى .

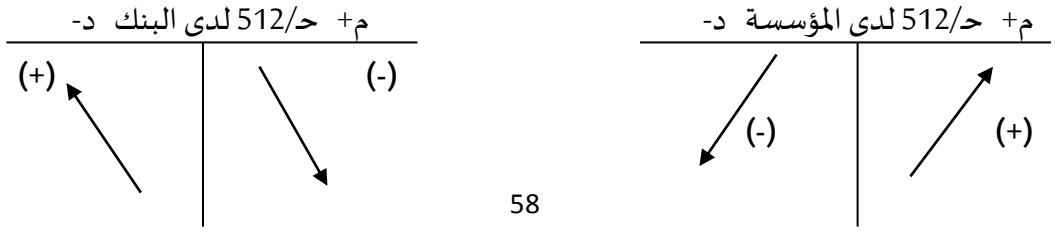
ح- **الشيك :** هو سند تجاري يتضمن أمر صادر من شخص أول يدعى" المحرر " إلى شخص ثاني يدعى المسحوب عليه المؤسسة المالية ، أو مصالح البريد بأن يدفع جزء من الأموال و قد يكون كل الأموال المودعة لديه شخص ثالث يدعي المستفيد ، (الورقة التجارية تدفع ليس بمجرد الاطلاع و إنما وصول تاريخ الاستحقاق .

2- جرد البنك :

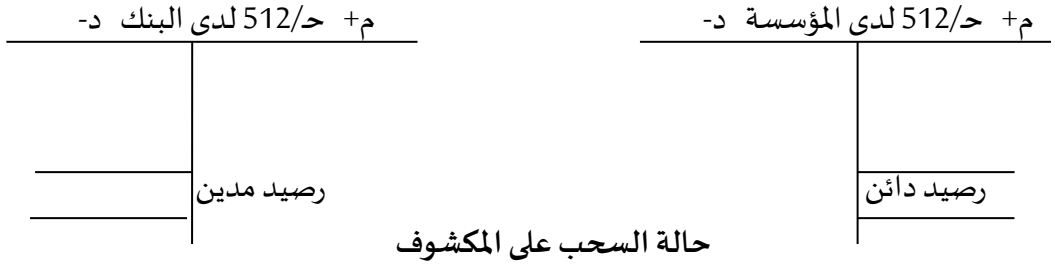
يعني جرد البنك التأكد من أن رصيد حساب البنك لدى المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حسابها لدى البنك ، و لهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة بين الحسابين المذكورين ، و الكل يعلم أن حساب البنك في دفاتر المؤسسة حق من حقوقها ، و هذا يفتح و يزيد المدين وهو عادة ذو رصيد مدين إلا في حالة السحب على المكشوف ، أو يكون ذو رصيد دائن واجب التسوية .

أما التسجيل في دفاتر البنك للحساب البنكي هو عكس التسجيل للمؤسسة ، حيث يفتح و يزيد في الطرف الدائن ، و عادة ما يكون ذو رصيد دائن لدى المؤسسة مساويا للرصيد الدائن في دفاتر البنك، هذا في الحالة العادية و نفس الشيء في الحالة الاستثنائية (حالة السحب على المكشوف) أي يجب أن يكون الرصيد الدائن لدى المؤسسة يساوي الرصيد المدين لدى البنك .

- كما يبين الشكل التالي :



الحالة العادية



حالة السحب على المكشوف

و نظرا للتقارب الزمني و التسجيل لدى البنك و المؤسسة و يجعل الرصيدين غير متساويين ، أي أن الرصيد المدين أو الدائن لدى المؤسسة لا يساوي الرصيد المدين أو الدائن ، و يعود ذلك لعدة أسباب نذكر منها :

- شيكات حررتها المؤسسة تسديدا لحساباتها و قيدتها في دفاترها ، إلا أن مستلم الشيك لم يقدمه للبنك ، و على هذا لا يظهر في كشوف الحساب إلى أن يقدم .
- شيكات أرسلتها المؤسسة للبنك لتحصيلها لحساباتها ، و يأخذ البنك وقتا في سبيل تحصيلها و تقييدها في حساب المؤسسة ، و قد يرسل كشف الحساب قبل تحصيله لهذه المبالغ ، و على هذا لا يظهر في كشوف الحساب
- فوائد مدينة أو دائنة و مصاريف و عمولة البنك ، قد سجلها البنك في حساب عميله و ذلك دون إخطاره ، و على هذا ترد في كشفه الحسابي ، غير أن العميل لم يسجلها في دفاتره لعدم استلامه إشعارا يخصها ، و مهما كان من أمر في حالة عدم تساوي الرصيدين عندها يجب على المؤسسة أن تقوم بعملية تجعل الرصيدين متساويين ، و تسمى هذه العملية بجرد البنك (المقاربة البنكية) ، و تتمثل هذه الأخيرة في الخطوات التالية :
  - إجراء قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات التي وردت بكشف حساب البنك و لم تسجل بعد في دفاتر المؤسسة كالإيرادات التي حصلها البنك لحساب المؤسسة ، و المدفوعات التي خصمها البنك من حسابها ، و المدفوعات التي سددها البنك لحسابها .

- يتم إعداد قائمة التسوية لتعديل رصيد حساب المؤسسة لدى البنك ، كما يظهر في حساب البنك رصيد حساب البنك مع رصيد كشف الحساب .
- تسجيل نتائج المقاربة في يومية المؤسسة .

3- جرد الصندوق :

يكسب الصندوق أهمية من أهمية النقدية ذاتها ، و يهدف جرد الصندوق إلى التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالنقدية أو الصندوق ، و يتم جرد الصندوق عن طريق مقارنة الرصيد الدفتري لحساب الصندوق مع الرصيد الفعلي للنقدية في الصندوق تاريخ الجرد ، و ينتج عن عملية الجرد احد الاحتمالات التالية :

- الرصيد الدفتري يتساوى مع النقدية الموجودة فعلا .
- الرصيد الدفتري اكبر من النقدية الموجودة فعلا .
- الرصيد الدفتري اقل من النقدية الموجودة فعلا .

و تتم عملية المحاسبة للحالات السابقة كالآتي :

أ- **تساوي الرصيد الدفتري مع النقدية الموجودة فعلا :** في هذه الحالة يدل الجرد على صحة العمليات المتعلقة بالصندوق ، و ليست هناك أي تسويات أو معالجات محاسبية في هذه الحالة .

ب- **الرصيد الدفتري اكبر من النقدية الموجودة فعلا :** و يعني ذلك و جود عجز في النقدية الموجودة في الصندوق ، و يرجع ذلك إلى أحد الأسباب التالية :

- تحصيل أمين الصندوق لمبالغ اقل مما هو مدون في إيصالات الاستلام النقدية .
- دفع أمين الصندوق لمبالغ أكثر مما هو مدون في مستندات الصرف .
- اختلاس الصندوق أو النقدية .

و تتم معالجة عجز الميزانية محاسبيا وفق الطرق التالية : .[35]

- ✓ **تحمل المنشأة للعجز:** و في هذه الحالة تتحمل المؤسسة قيمة العجز إذا كان في الحدود المسموح بها لأمين الصندوق .
- ✓ **تحمل أمين الصندوق للعجز:** في هذه الحالة يتحمل أمين الصندوق قيمة العجز في النقدية ، و ذلك إذا ثبتت مسؤولية العجز .

[35] صبرينة حياة ، أعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس بالمدية، 2009-2010 ،ص123

ت- **حالة وجود فائض في النقدية :** في هذه الحالة يعالج الفائض في النقدية أو الزيادة بفتح حساب لفائض النقدية ، و يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الزيادة في النقدية و حساب الصندوق مدينا ، و يعتبر هذا الفائض إيرادا للمنشأة .

المبحث الثالث : ميزان المراجعة و تحديد نتيجة الدورة

المطلب الأول : ميزان المراجعة و الأخطاء المحاسبية

1- ميزان المراجعة :

أ- **تعريف ميزان المراجعة :"** هو أداة لمراقبة و مراجعة مدى تطبيق مبدأ القيد المزدوج في كل مراحل المعالجة المحاسبية : التسجيل ، الترحيل ، الترصيد ، و يكون في شكل جدول تظهر فيه كل مجاميع طرفي الحسابات (الطرف المدين و الطرف لدائن لكل حساب) الموجود في دفتر الأستاذ و/أو أرصدة هذه الحسابات في نهاية فترة معينة (شهر ، ثلاثي ، أو سنة مالية)، مع ترتيب العناصر تصاعديا حسب أرقام حساباتها ".[36]

ب- **أهداف ميزان المراجعة :** يستخدم ميزان المراجعة للأغراض التالية : [37]

- أداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة و سلامة تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية ، و كذلك التأكد من صحة ترحيل و نقل هذه الحسابات من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصرة في دفتر الأستاذ العام ، مما يساعد في ذلك على التحقق من صحة أرصدة هذه الحسابات .
- التمهيد لإعداد الحسابات الختامية للمنشأة بهدف معرفة نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة ، و تصوير المركز المالي لها في نهاية الفترة المحاسبية .

ت- **أنواع ميزان المراجعة :** يمكن تصنيف ميزان المراجعة حسب الشكل و حسب مرحلة إعداده ، فأما بالنسبة للشكل يمكن أن يتخذ ميزان المراجعة عدة أشكال و هي :

[36] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دار هومة، الجزائر،2011 ، ص103

[37] خليل الدليمي ، مبادئ المحاسبة ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2005 ، ص109

- ✓ **ميزان المراجعة بالمجاميع :** و هو جدول يحتوي على قائمة كل حسابات دفتر الأستاذ بجانبيها المدين و الدائن لفترة معينة،و الذي تنقل في مجاميع الحسابات قبل استخراج الأرصدة .

و في ما يلي شكل ميزان المراجعة بالمجاميع :

جدول رقم(II-1): شكل ميزان المراجعة بالمجاميع

رقم صفحة دفتر الأستاذ	اسم الحساب	مجاميع مدينة	مجاميع دائنة

المصدر : حسام الدين حسين ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الكتب المصرية ، مصر ، 2004 ،ص 76.

- ✓ **ميزان المراجعة بالأرصدة :** هو جدول مكون من عمودين ، يخصص احدهما للأرصدة المدينة و الآخر للأرصدة الدائنة لكل الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ و لفترة معينة .

و في ما يلي شكل ميزان المراجعة بالارصدة:

جدول رقم (II-2): شكل ميزان المراجعة بالأرصدة

رقم صفحة دفتر الأستاذ	اسم الحساب	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة

المصدر: حسام الدين حسين ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الكتب المصرية ، مصر، 2004 ،ص 77.

- ✓ و زيادة في الحرص على المراجعة و التحقق ، يعد في الحياة العملية جدول للميزانين معا (أي ميزان مراجعة بالمجاميع ، و ميزان مراجعة بالأرصدة) فيكون شكله كالآتي :

جدول رقم (II-3): شكل ميزان المراجعة العام

رقم الحساب	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن

المصدر: بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دار هومة، الجزائر،2011 ، **ص 105**

و يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع لميزان المراجعة : [38]

- **ميزان المراجعة قبل الجرد :** و يتم إعداده دوريا ، فهو بمثابة وقفة دورية لمراجعة المعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي حدثت خلال تلك الفترة .
- **ميزان المراجعة قبل الجرد :** بعد التحقق من صحة المعالجة خلال الدورة ، تقوم المؤسسة بعملية الجرد (كما سبق شرحه) التي تتبعها عدة قيود تسوية تخضع لنفس المراحل كأعمال الدورة : تسجيل ، ترحيل ، ترصيد ، يعتبر هذا الميزان بمثابة مراقبة صحة تطبيق مبدأ القيد المزدوج أثناء القيام بأعمال نهاية الدورة .
- **ميزان المراجعة الملخص :** تتبع قيود التسوية بقيود الإقفال و التي تكون آخر التسجيلات في اليومية ، يليها الترحيل و الترصيد ، فيكون ميزان لمراجعة هذا ملخص لكل الحسابات التي ستظهر فيما بعد في القوائم لمالية .

2- الأخطاء المحاسبية :

أن عدم توازن ميزان المراجعة يعد دليلا قاطعا على وجود أخطاء ارتكبت في المراحل التي تسبق ميزان المراجعة، و لكن توازنه لا يعد دليلا قاطعا على صحة العمل المحاسبي في مختلف مراحله ، لأن هناك بعض الأخطاء التي لا يمكن لميزان المراجعة أن يكشف عنها لذا وجب معرفة هذه الأخطاء .

أ- أنواع الأخطاء : هناك عدة تصنيفات للأخطاء المحاسبية ، إلا انه يمكننا الاعتماد على التصنيف التالي :

- **أخطاء السهو :** و هي الأخطاء التي تتمثل في نسيان و عدم القيام بتسجيل عملية ما، أو عدم ترحيلها ، أو ترحيل لجانب واحد دون الجانب المقابل له :

- إذا كان السهو في مرحلة التسجيل فهذا لن يؤثر على توازن ميزان المراجعة ، و لكن يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عند الجرد المادي ، أو عند فحص المستندات المثبتة للعملية ، و يتم تصحيح هذا الخطأ بتسجيل العملية في دفتر اليومية ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ .
- أما إذا كان السهو في مرحلة الترحيل ، إذا أهملنا ترحيل كل العملية فهذا لن يؤثر على توازن ميزان المراجعة ، و لكن يمكن اكتشاف هذا الخطأ بعدم تساوي مجاميع اليومية العامة و مجاميع ميزان المراجعة ، و يمكن تصحيح هذا الخطأ فقط بترحيل مبلغ الحسابات المعنية في الدفتر .
- و إذا قمنا بترحيل طرف دون الطرف الآخر ، فهذا يؤدي إلى عدم توازن مجاميع الميزان ، و كذلك الأرصدة ، و منه يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق الميزان ، ويصحح هذا بنقل المبلغ إلى الجانب الناقص في دفتر الأستاذ .

[38] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الاول، مطبعة دار هومة، الجزائر،2011 ، ص104-106

مع ملاحظة أن دفتر الأستاذ يمكن الشطب فيه و الكتابة بلون مغاير للون الأول عند التصحيح على خلاف اليومية العامة .

- **الأخطاء الفنية :** تعتبر الأخطاء الفنية كل الأخطاء التي حدث بسبب عدم الدقة في عمليات التسجيل ، الترحيل ، أو بسبب عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية : [39]

- **الخطأ في كتابة المبلغ :** إذا كان الخطأ يشمل مبلغ الجانبين المدين و الدائن ، هذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ، و يمكن اكتشاف الخطأ بالمراجعة المستندية ، أما إذا كان الخطأ في جانب واحد يختل التوازن و يكون ذلك خاصة في القيود المركبة في حالتين :

* إذا كان الخطأ على مستوى التسجيل ، فلا يمكن الشطب في اليومية و عليه يجب تصحيح الخطأ محاسبيا ، و ذلك بإلغاء القيد الخاطئ بتسجيل قيد عكسي أو بطريقة المتمم الصفري
* أما إذا كان الخطأ في المبلغ على مستوى عملية الترحيل ، يمكن أن نجد توازن في ميزان المراجعة ، دون أن يساوي مجموع مبالغه مجموع اليومية ، فيجب التصحيح بشطب المبلغ الخاطئ في الحساب و تسجيل المبلغ الصحيح بلون مغاير للون السابق .
* إذا كان المبلغ خاطئا في مرحلة الترصيد ، أي أن الخطأ كان في استخراج قيمة الرصيد فيمكن تصحيح الخطأ بنفس الكيفية السابقة .

- **الخطأ في جانب العملية :** يعني أن المحاسب يخلط بين الجانب الدائن و الجانب المدين سواء في :

* في مرحلة التسجيل إذا جعل الحساب مدين عوض أن يكون دائنا و العكس صحيح ، هذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ، و لكن يمكن أن يخل بطبيعة أرصدة بعض الحسابات ، عند اكتشاف الخطأ يلغى القيد أولا ثم يصحح كما رأيناه سابقا .
* في مرحلة الترحيل يمكن أن ننقل مبلغ إلى عكس جانب الحساب الذي يظهر في اليومية ، فيحدث عدم توازن في ميزان المراجعة ، عندها يجب التصحيح بشطب المبلغ من الجانب الخاطئ و وضعه في الجانب الصحيح .

- **الخطأ في رقم الحساب :** يكون هذا لخطأ بجهل المحاسب للحساب الصحيح المعني بالعملية ، أو الخلط في أرقام الحسابات عند التسجيل أو عند الترحيل ، و هذا شأنه أن يؤثر على توازن الميزان .

المطلب الثاني : تسوية حسابات الميزانية و حسابات التسيير

بعد الانتهاء من الجرد تقوم المؤسسة بمقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي ، و في حالة وجود فروقات يجب عليها تسويتها محاسبيا .

- **تعريف التسويات :** هي عبارة عن القيام بإجراءات عملية و محاسبية ختامية ، تتم في نهاية الفترة المالية ، بقصد التحقق من القيمة الصحيحة للحسابات الاسمية و الحقيقية و الشخصية ، و ذلك لمعرفة النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع من ربح أو خسارة و بيان مركزه المالي .

[39] بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره ، ص110-115

- **أهداف التسويات :** تقوم التسويات على الأهداف التالية :[40]

- معرفة ربح المشروع أو خسارته خلال كل سنة مالية بصورة صحيحة و دقيقة.
- معرفة المركز المالي للمشروع في نهاية كل سنة مالية بصورة صحيحة و دقيقة و حقيقية.
- التحقق الفعلي من أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة و عمل قيود التسويات الجردية اللازمة ، و التي بموجبها يتم تعديل الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة .
- التأكد من أن الإيرادات و المصروفات تخص السنة المالية ، و ذلك عن طريق مقارنة الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة مع القيم الحقيقية .

و سنتطرق إلى مختلف التسويات التي تقوم بها المؤسسة في نهاية كل سنة مالية ، و ذلك الوقوف على مختلف التسويات الخاصة بحسابات الميزانية و التسويات الخاصة بحسابات التسيير .

1- تسوية حسابات الميزانية :

أ- تسوية الأصول الثابتة :

نقوم بتسوية حساب التثبيتات كما يلي :

✓ **التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء :** يسجل قسط الإطفاء الخاص بالمصروفات المتعلقة بالتثبيتات المعنوية في ح/657 (الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري) .

✓ **التسجيل المحاسبي لمؤونة تدني قيمة القيم الثابتة :** تتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة لنهاية كل سنة مالية و هذا في حالة النقص في المؤونة أو تخفيضها أو إلغائها ، و ذلك عن طريق القيد التالي :[41]

ح/29		خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
	ح/×68	مخصصات خسائر القيمة		×××

أما في حالة التنازل عن الأصل الذي خصصت له المؤونة يرصد حساب المخصصات باستعمال ح/×68 .

✓ **التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك :** يسجل قسط الاهتلاك بالنسبة للتثبيتات القابلة للاهتلاك باستعمال الحسابات التالية : **ح/681** " المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية " ، **ح/685** " المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة عن الأصول الجارية " ، **ح/686** "المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للعناصر المادية ".

و تجعل هذه الحسابات في الجانب "المدين" ، مع جل **ح/×28** "دائنا " .

[40] حسام الدين مصطفى الخداش ، اصول المحا سبة المالية، دار المسيرة للنشر ، عمان، 2005، ص 13-14

[41] موقع www.djelfa.infor ، 2017/03/20 ، 14:00

✓ **التسجيل المحاسبي للتثبيتات قيد الانجاز:** سواء كان **حـ/232** " التثبيتات العينية الجاري انجازها " أو **حـ/237** " التثبيتات المعنوية الجاري انجازها " ، نجد حالتين :

الحالة الأولى : حالة إسناد عملية الانجاز للغير :

تسجل التثبيتات التي يتم اقتناءها من الغير ، و التي يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية في شكل تثبيت جاري انجازه ، في مقابل الأطراف الأخرى المعنية " حسابات الصنف 4 " ، و نسجل القيد التالي : [42]

حـ/×23		التثبيتات الجاري انجازها	×××	
	حـ/×5	النقديات		×××
	أو حـ/404	موردو التثبيتات		×××

و عند الانتهاء من عملية الانجاز يرصد حـ/ ×23 بجعله " دائنا " ، مع حـ/ ×21 "مدين " .

الحالة الثانية : حالة انجاز المؤسسة للتثبيتات بنفسها :

لما تنجز المؤسسة التثبيتات بوسائلها الخاصة ، و لم يتم الانتهاء منها عند نهاية الدورة ، في شكل تثبيتات جاري انجازها ، يجب تسجيل القيد التالي :[43]

حـ/232		التثبيتات المادية الجاري انجازها	×××	
	حـ/732	الإنتاج المثبت للأصول المادية " حالة استثمار عيني"		×××
حـ/237		التثبيتات المعنوية الجاري انجازها	×××	
	حـ/731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " حالة استثمار معنوي "		×××

ب- تسوية الأصول المتداولة :

عند القيام بتسوية الأصول المتداولة نجد :

✓ **تسوية المخزونات :** نقارن الجرد المادي بالجرد المحاسبي ، و إذا وجدت هناك فروق نقوم بالتسوية .

[42] موقع www.IASB.org/IAS ، 2017/03/20 ، 14:15

[43] شهرزاد عيسى ديلمي ، اعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس بالمدية، 2011/2010 ، ص 83-84

- **تسوية حسابات المشتريات :** [44]

- **استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد و اللوازم :** و هناك حالتين :

الحالة الأولى : الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي للمخزون: أن هذه الحالة تعني بقاء **ح/×38** دون ترصيد، و هذا ما يدفع بالمؤسسة إلى اعتبار أن مخزونها قد خزن بالخارج ، و يكون التسجيل المحاسبي كالآتي :

ح/37		المخزونات الخارجية	×××	
	ح/×38	المشتريات		×××

و في نهاية الدورة المحاسبية و عند الحصول على البضاعة يصبح القيد كالتالي :

ح/×3		مخزونات بضائع أو مواد و لوازم	×××	
	ح/37	المخزونات الخارجية		×××

الحالة الثانية : الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي للمخزون : تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد السابق .

- **تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي :** في حالة اعتبار الفارق في المخزون فرقا غير عاديا ، فإن النظام المالي المحاسبي نص على التسوية كما يلي :

الحالة الأولى : الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل **ح/657** " أعباء استثنائية للتسيير الجاري " في الجانب "المدين " و حساب المخزون المعني في الجانب " الدائن " .

الحالة الثانية : الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نجعل المخزون المعني في الجانب " المدين " و **ح/757** " نواتج استثنائية عن عمليات التسيير " في الجانب "الدائن".

- **خسائر القيمة عن المخزونات :** تنص المادة 123-5 من النظام المحاسبي المالي ، و عملا بمبدأ الحيطة و الحذر ، فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية (سعر البيع الصافي) ، و تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات كعبئ في حساب النتائج عندما تكون كلفة المخزون اكبر من القيمة الصافية

[44] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي، الجزائر، 2009 ، ص142

لانجازه ، و أن هدف المؤونة هو تغطية أية خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته ، و لتكوين خسارة قيمة المخزون نقوم بتسجيل القيد التالي :

ح/685		مخصصات خسائر القيمة للأصول الجارية	×××	
	ح/39	خسائر قيمة المخزونات		×××

و يتم تقسيم **ح/39** إلى :

- ح/390 : خسائر القيمة عن مخزون البضائع
- ح/391 : خسائر القيمة عن مخزون المواد الأولية
- ح/392 : خسائر القيمة عن التوريدات الأخرى

- **استلام البضاعة أو المواد دون استعمال فاتورة :** و يكون ذلك بوصول السلعة دون فاتورة ، في هذه الحالة يجب ترصيد **ح/38** و استبدال **ح/401** بـ **ح/408** " فاتورة قيد الاستلام"
- **تقييم السلع المشتراة :** المخزونات من السلع المشترية تقيم بتكلفة شرائها ، هذا في حالة المواد الأولية و التموينات الأخرى و كذلك البضائع ، إذن تكلفة الشراء للمخزونات مكونة من : .[45]

- سعر الشراء مع احتساب حقوق الجمارك و كذا الضرائب غير المسترجعة بعد الحسم و التخفيضات التجارية ، و التنزيلات و الحسومات المنظمة و كذلك العناصر المماثلة .
- كذلك مصاريف النقل و التفريغ و التكاليف المباشرة المسندة إلى شراء المنتجات التامة و المواد الأولية و الخدمات ، و تكاليف الإنتاج و الشراء لتكاليف التكوينات المقدمة .

- **تسوية المبيعات :** و هناك حالتين :

الحالة الأولى : حالة تسليم الفاتورة دون المبيعات : في نهاية الدورة و عندما لا يتم تسديد البضاعة **أو** المنتجات ، يجعل **ح/(30،31،32)** " دائنا " ، و يجعل **ح/600** "مدينا " بتكلفة الشراء في حالة ما تعلق الأمر ب(البضائع ، المواد الأولية ، التموينات الأخرى) ، أما في حالة ما إذا تعلق الأمر بالمنتجات التامة أو المنتوج الجاري انجازه ، يجعل **ح/(34،35)** "دائنا " بتكلفة الإنتاج ، مع جعل **ح/624** "مدينا" بتكلفة الإنتاج ، و يسمى هذا الإخراج المحاسبي ، حيث ينبغي إخراج المبيعات إلى المخازن و وضعها جنبا حتى لا يتم اللمس عند القيام بالجرد الدائم للسلع و الخدمات .

[45] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي، الجزائر، 2009 ، ص143-144

الحالة الثانية : حالة تسليم الفاتورة أو المنتجات دون فاتورة : إن حالة تسليم البضاعة أو المنتوجات دون فاتورة تقتضي عدم تحويل الملكية ، حيث يتم فقط تسجيل قيد استلام البضاعة أو المنتجات ، و في هذه الحالة نقوم باستبدال **حـ/411** بـ **حـ/418** " الزبائن" – منتجات لم تعد فواتيرها بعد .

- **المخزونات من السلع المنتجة :** "قيم السلع المنتجة بتكلفة إنتاجها في حالة الإنتاج ، و تتضمن التكاليف المباشرة و المصاريف العامة التي تستوجب تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة ، و تسجل المخزونات من السلع المنتجة ف **حـ/713** " تغير المخزونات " ، و تمثل الاختلاف الموجود بين قيمة الإنتاج المخزن في نهاية الدورة و بين الإنتاج المخزن في نهاية الدورة السابقة ، و **حـ/71** لا يأخذ خسائر قيمة ، و منه يمكن أن يكون دائنا أو مدينا".[46]

✓ **تسوية حسابات الغير:**

- **تسوية الزبائن :** نتيجة للصعوبات المالية لبعض الزبائن ، تجد المؤسسة عدة مشاكل في تحصيل الديون ، بحيث تكون أمام حالتين : إما حصول المؤسسة على جزء من مستحقاتها، أو لا تحصل على أي شيء من الزبائن (ديون معدومة)، لذا يجب تسويتها في نهاية الدورة .

- عند تكوين مؤونة لجزء من الديون المشكوك في تحصيلها أو الزيادة في المؤونة :

حـ/68		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	×××	
	حـ/491	خسائر قيمة عن حسابات الزبائن		×××

- و عند استرجاع الديون يتوجب على المؤسسة إلغاء المؤونة أو تخفيضها أو تحصيل جزء من هذه الديون ، و ذلك وفق القيد التالي :

حـ/491		خسائر قيمة عن حسابات الزبائن	×××	
	حـ/785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر		×××

[46] شهرزاد عيسى ديلمي ، اعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص87-88

		القيمة و التموينات		

- أما عندما تتأكد المؤسسة من عدم تحصيلها للديون ، و يكون التسجيل :

ح/654		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	×××	
	ح/411	الزبائن		×××

- و عند حدوث ديون معدومة جديدة عند الجرد ، يتم أيضا تحميله بنفس القيد : من **ح/654** إلى **ح/411** ، و يتم إقفال الديون المعدومة كاملة بالقيد التالي :

ح/411		زبائن	×××	
	ح/654	ديون معدومة		×××

- و عند تحصيل جزء من هذه الديون المعدومة ، نسجل القيد التالي :

ح/×5		النقديات	×××	
ح/654		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	×××	
	ح/411	زبائن		×××

و نقوم بإلغاء مؤونة الديون المحصلة ، و ذلك عن طريق القيد التالي :[47]

ح/496		خسائر القيمة عن الحسابات المدينين	×××	
	ح/785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات		×××

و إذا قامت المؤسسة بتحصيل كل الديون ، فيتم تسجيل القيدين الآخرين ما عدا **ح/654** لأنه لا توجد خسائر قيمة .

و في حالة وجود ديون معدومة نتيجة أوراق القبض غير المسددة ، أما لموت أو إشهار الإفلاس ، فيتم إثبات الديون المعدومة و تخفيض قيمة الورقة التجارية بالقيد الموالي :[48]

- **تسوية حسابات الزبائن الدائنون ح/419 :** تسوية حسابات الزبائن التي لها رصيد دائن معناه أن هذا الحساب قد تحول من الأصول إلى الخصوم (أي من استخدام للأموال إلى مصدر لها) ، و عليه يجب إظهار هذا الحساب ضمن الخصوم ، و هذا بدمجه في **ح/419** "عملاء دائنون" ، إذن في نهاية الدورة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن مدينة، و هذا يجعل **ح/419** دائنا، و في بداية السنة الموالية نجعل قيدا معاكسا لترصيد **ح/419** الذي نقول عنه انه حساب تسوية يفتح في نهاية السنة المالية ليرصد في بداية السنة الموالية

✓ **تسوية الحسابات المالية :**

- **السندات :**

- **حالة سندات التوظيف القابلة للمفاوضة حالا و المقيمة بالقيمة الحالية في تاريخ الإقفال :**

و الفرق بين هذه القيمة و القيمة المحاسبية للسندات يسجل كما يلي :

- يجعل حسابا فرعيا **ح/×50** مدينا و **ح/765** " القيمة الدائنة لسندات التوظيف " دائنة .

[47] موقع www.djelfa.infor ، 2017/03/21 ، 10:00

[48] شهرزاد عيسى ديلمي ، اعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص90

- يجعل **حـ/50×** دائنا و **حـ/665** " القيمة الناقصة لسندات التوظيف " مدينا .

- **حالة التنازل عن سندات التوظيف :** "في هذه الحالة يجعل **حـ/50×** مدينا و يجعل سعر التنازل دائنا، مقابل جعل " الأعباء المالية " **حـ/667** مدينا في حالة الخسارة ، و بجعل " إيرادات مالية" دائنا في حالة الربح" .[49]

- **البنك :** يسوى البنك بـ **حـ/519** " المساهمات البنكية الجارية " الذي يمكن أن يظهر رصيده دائنا ، و في حالة السحب بأكثر من الرصيد البنكي ، فعند التحصيل يزيد في الجانب المدين و ينقص في الجانب الدائن عند التسديد ، علما أن **حـ/518** يمكن أن يكون دائنا ، و تتم معالجة هذه الوضعية بـ **حـ/519** دائنا مع جعل حساب البنك مدينا بالمبلغ الذي كان به دائنا .

- **الصندوق :** و هو يمثل السيولة الظاهرة ، لذا يقوم المحاسب بمقارنة الجرد المادي أي محتويات الصندوق مع ما هو مسجل محاسبيا ، حيث إذا وجد فروقات يجب عليه تسويتها.

الحالة الأولى : إذا كان هناك فائض ، يعالج على انه مدخولات على الحسابات الدائنة المهتلكة ، و نسجل القيد التالي :

حـ/53		الصندوق	×××	
	حـ/757	منتجات استثنائية من عمليات التسيير		×××

و إذا كان عجز فيعالج على انه غرامات و عقوبات و إعانات ممنوحة و هبات و تبرعات ، و تسجل وفق القيد التالي :

[49] موقع www.djelfa.infor ، 2017/03/21 ، 10:20

ح/657		أعباء التسيير الجاري الاستثنائية	×××	
	ح/53	الصندوق		×××

- **خسائر في القيم عن الأصول المالية الجارية ح/591 :** و يسجل هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية، و المتمثلة في قيم التوظيف المنقولة أو البنك و ما شابهه و الصندوق ، و إذا حدثت خسارة في القيمة لأحد الحسابات السابقة الذكر ، يسجل القيد كالتالي :

الحالة الأولى : تكوين أو زيادة في المؤونة ، نجعل القيد التالي :

ح/685		مخصصات الاهتلاكات و	×××	
	ح/591	خسائر في القيمة عن الأصول المالية الجارية		×××

الحالة الثانية : حالة وقوع الخسارة و تأكيدها ، نجعل القيد التالي :

ح/591		خسائر في القيمة عن الأصول المالية الجارية	×××	
	ح/×5	احد الحسابات المالية الجارية		×××

أما في حالة عدم وقوع الخسارة كليا أو جزئيا و تحصل المبالغ ، تلغى المؤونة بالمبلغ المحصل كما يلي:

ح/591		خسائر في القيمة عن الأصول المالية الجارية	×××	
	ح/785	استرجاعات الاستغلال على خسائر		×××

		القيمة..		

الحالة الثالثة : حالة كون فيها الخسارة أكثر من المؤونة ، فيسجل الفارق على النحو التالي :[50]

ح/685		مخصصات الاهتلاكات و	×××	
	ح/591	خسائر في القيمة عن الأصول المالية الجارية		×××

ت- تسوية حقوق الملكية (الأموال الدائمة) و الديون :

✓ **تسوية حقوق الملكية :** تسوى حقوق الملكية كما يلي : [51]

- **حساب المستغل "ح/108 " :** في نهاية السنة المالية في 12/31/ن يرصد **ح/108** مع **ح/101**، فقد يلجأ التاجر إلى رفع أموال استغلاله ، وذلك بإضافة أموال جديدة إلى رأسماله (عينية أو نقدية) ، من خلال إضافة الربح المحقق إلى رأسماله ، و كذلك عندما يكون لرصيده **ح/108** دائن يزيد من أموال استغلاله بمقدار الرصيد الدائن
- **رأس المال المكتسب غير المستعان به " ح/109 " :** و يكون عند تخصيص رأس المال في 12/31/ن ، و قيد التسوية يكون كالتالي :

[50] شهرزاد عيسى ديلمي ، اعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص92-93

[51] هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002 ، ص280

ح/109		رأس المال المكتسب	×××	
	ح/1011	رأس المال الصادر		×××

و تتم التسوية النهائية :

ح/1011		رأس المال الصادر	×××	
	ح/101	رأس المال الصادر		×××

- **احتياطات " ح/106 ":** تقيد الاحتياطات في الجانب الدائن لـ **ح/106**" احتياطات "، و تشمل:

- الاحتياطات القانونية (5% و لا تتجاوز 10% من رأس المال) .
- الاحتياطات الأساسية (العادية).
- الاحتياطات الاختيارية ، تحدد حسب الإدارة و هي من حيث المبدأ عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للمؤسسة ما لم يصدر قرار مخالف ، و يقيد في الجانب المدين لـ **ح/106** الجزء المدمج برأس
-

المال ما لم يتم توزيع على الشركاء ، و ما تم اقتطاعه من اجل اهتلاك الخسائر . و نسجل في نهاية الدورة القيد التالي :

ح/12		نتيجة السنة المالية	×××	
	ح/106	احتياطات		×××

- **الترحيل من جديد " ح/11 " :** أن جزء من النتيجة لربح أو خسارة ، و الذي تخصصه الجمعية العامة لقرارات لاحقة ، يكون دائنا في حالة ترحيل جديد (ربح) ، و مدينا في حالة ترحيل من جديد (خسارة) ، و من هنا نقول أن ح/11 يكون تسوية إذا كان : [52]

[52] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 74 لسنة 2007 ، المادة 06 ، ص65-66

- ربح في حالة إيرادات اكبر من التكاليف و يكون **ح/11 دائن** .
- خسارة في حالة إيرادات اكبر من تكاليف و يكون **ح/11 مدين** .
- في شركات بصفة **ح/11** حسب القرار النهائي لتخصيص النتيجة المتخذة .
- في الشركات الفردية **ح/11** يحول إلى **ح/101** في اليوم الأول من السنة المالية (ن+1) ، ما لم تحقق قرارا يخالف ذلك

- **إعانات من جهة وصية " ح/131" :** تتم في نهاية كل سنة مالية إعادة النظر في هذه المؤونات كما يلي :

- عند رفع المؤونة نجعل القيد **ح/×68** إلى **ح/×15** (بقيمة الرفع) .
- أما عند تخفيض أو إلغاء المؤونات نجعل **ح/×15** إلى **ح/786** (بقيمة التخفيض) .

- **الافتراضات و الديون المماثلة " ح/16 " :** عند تسديد احد الأقساط في نهاية السنة المالية، نجعل القيد التالي :

ح/164		اقتراضات لدى مؤسسات القرض	×××	
	ح/661	أعباء الفوائد		×××

✓ **تسوية حسابات الديون :**

- **موردو الخدمات و المخزونات " ح/401 " :** في نهاية السنة المالية قد يظهر رصيد حساب الموردين مدينا ، و هذا يحدث استثناءا لسبب أو لآخر (كالدفع لهؤلاء أكثر من مرة مثلا) ، فتكون أرصدتها مدينة ، و هذا يخالف القواعد العامة ، و بالتالي يجب تسوية حسابهم كالتالي :

ح/×5		احد حسابات النقديات	×××	
	ح/101	موردو المخزونات و الخدمات		×××

و في (01/01/ن+1) أي بداية السنة الموالية يقلب القيد .

- **أوراق الدفع " حـ/403 "** : "تشمل أوراق الدفع الكمبيالات و السندات الآذنة التي حولتها المؤسسة لآمر موردیها ، و في حالة كشف البنك لمعلومة جردية تفيد أن البنك سدد كمبيالة لأحد الموردين ، مما يجعل قيد التسوية الجردية لكل من حسابي البنك و أوراق الدفع كما يلي" [53]:

حـ/403		أوراق الدفع	×××	
	حـ/512	البنك		×××

- **الديون المتعلقة بالتثبيتات (موردو التثبيتات) " حـ/404 "** : من صالح التثبيتات أن تحدد كافة التعبيئات لديون التثبيتات المحصلة لغاية 12/31 من كل سنة مالية ، و كذلك معرفة كافة المعلومات المتعلقة بتسجيلات الاستحقاق لسدادها عند حلول الأجل ، و هذا ما يحتم على المؤسسة إجراء قيود التسوية .

- **الديون المتعلقة بعملية الشراء :** أن التطرق إلى هذه المهمة هو من اجل الوصول إلى توضيح **حـ/401** " موردو المخزونات " ، و كذا **حـ/408** " موردو فواتير لم تصل إلى صاحبها " ، و ما تجدر إليه الإشارة هو أن المؤسسة أكثر علما من شخص آخر ، و هذا التبادل للمعلومات يؤدي إلى إظهار قيود محاسبية ، و في نفس الإطار فإنه يتم فحص محتوى الحسابين **حـ/467** " الحسابات الأخرى الدائنة " و **حـ/ 448** " الأعباء الواجب دفعها " .
- **الديون المتعلقة بتسيير المستخدمين :** و يضبط في هذا الحساب **حـ/447** " الضرائب الأخرى و التسديدات و الرسوم " و كذلك **حـ/431** "الضمان الاجتماعي " و **حـ/427** "المستخدمين " ، و هذا في إطار الفحص فيجب تحديد الوضعية الحقيقية للضرائب على الدخل الإجمالي ، و حالة الاقتطاعات المتممة من قبل المؤسسة ، فمن الضروري وضع اتفاق حول رصيد **حـ/421** " أجور مستحقة " ، بالاضافةالى **حـ/441** " الضرائب على النتائج " .
- **الموردون المدينون " حـ/409 "** : يدخل ضمن هذا الحساب التسبيقات و دفعات المدفوعة على حساب تخفيضات و تنزيلات و غيرها من الديون عند قفل السنة المالية ، و عليه يجب أن ترد

[53] شهرزاد عيسى ديلمي ، نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص95-96

التسبيقات على الحساب المدفوعة بناءا على طلبيات التثبيتات في الموازنة تحت عنوان التثبيتات عموما و المحتسبة ضمن **حـ/238** " التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات " و ليس **حـ/49** " خسائر القيمة عن حسابات الغير " .

- **الخصوم الجارية " حـ/481 " :** "عندما تتحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة ، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة (القيد في الجانب المدين لـ **حـ/48**) عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب مالي أو حسابات الغير ، و يتم بصفة عامة تصفية **حـ/481** كما يلي" [54]:

حـ/481		الخصوم الجارية	×××	
	حـ/78	استرجاعات عن خسائر القيمة و التموينات		×××

و عندما تكون المؤونة غير كافية يجعل **حـ/68** مدينا مع جعل **حـ/481** دائنا .

2- تسوية حسابات التسيير:

يتم تسجيل الأعباء و النواتج خلال الدورة المحاسبية في يومية المؤسسة على أساس الوثائق المحاسبية ، و عند غلق الدورة المحاسبية في 12/31/ن لابد من تسوية بعض حسابات التسيير .

وفقا لمبدأ المحاسبة و الذي يقتضي باستقلالية الدورات المالية ، أي كل دورة تحمل أعباءها و نواتجها من اجل أن تعكس نتيجة الدورة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذلك لابد من القيام بتسوية حسابات الأعباء و النواتج .

أ- تسوية المصروفات :

" في عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي « FASB » تعريفا للمصروفات جاء فيه بأنها إجمالي النقص في الأصول أو إجمالي الزيادة في الخصوم ، أو لكليهما معا نتيجة التدفقات المالية الخارجية على الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبية معينة ، و يجري تحديد نصيب كل فترة محاسبية من مصروفاتها على أساس العلاقة بين الفترة المحاسبية و استناد المصروف ، بمعنى أن يتوقف الاعتراف بالمصروفات على تحديد الفترة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف و إثباته محاسبيا ، فتحقق المصروفات بشكل عام يتم بمجرد أن يتضح

[54] شهرزاد عيسى ديلمي ، نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص96-97

للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم الاستفادة منها ، مم يتطلب معالجة المصروفات المدفوعة مقدما و المصروفات المستحقة منها بموجب قيود محاسبية تسمى قيود التسوية" .[55]

- ✓ **المصروفات المدفوعة مقدما :** يظهر المصروف المدفوع مقدما عندما يدفع المشروع مصروفا يكون جزء منه يخص السنة المقبلة ،فعند عملية الجرد و طبقا لمبدأ الاستحقاق يجب استعادة هذا المصروف المدفوع مقدما و عدم تحميله على الفترة المالية الحالية ، و لهذا يفتح بالدفاتر حساب وسيط ح/486 "أعباء مدفوعة مسبقا "، و من الأمثلة على ذلك : مصروف الإيجار المدفوع مقدما ، الرواتب المدفوعة مقدما ، التأمين المدفوع مقدما ...الخ.. ، و قد جرت العادية على معالجتها محاسبيا بطريقتين:[56]

- **إثبات المصروف كأصل:** بموجب هذه الطريقة تعتبر جميع المصروفات المدفوعة خلال الفترة كأصل يجرى إثباتها تحت اسم المصروف المدفوع مسبقا ، و يعتبر مدينا .
- **معالجة المصروفات المدفوعة مقدما كمصروف منذ البداية :** بموجب هذه الطريقة يتم إثبات كافة المصروفات المدفوعة مسبقا كمصروف ، ثم تجرى تسويتها في نهاية السنة وفق قاعدة الاستحقاق **المصروفات المستحقة :** تعتبر عكس المصروفات المدفوعة مقدما ، و هي المصروفات التي تخص السنة المالية الحالية إلا أنها لم تدفع بعد و لم تظهر في نهاية الفترة ضمن رصيد المصروفات في ميزان المراجعة ، و يجب حصرها و تحميلها لحسابات النتيجة المتعلقة بهذه الفترة ، و ذلك طبقا لمبدأ الاستحقاق ، و تعالج محاسبيا على النحو التالي :[57]

إثبات المصروف المستحق عند الجرد :

ح/×6		المصروف	××××	
	ح/×3	المخزون المستحق الدفع		××××

تحميل و إقفال حساب المصروف بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية :

ح/7/6		الأرباح أو الخسائر	××××	
	ح/×6	المصروف		××××

[55] شهرزاد عيسى ديلمي ، نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص98

[56] حسام الدين مصطفى الخداش ،اصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر، عمان، 2005، ص24

[57] حسام الدين مصطفى الخداش ، مرجع سبق ذكره ، ص30-31

ب- تسوية الإيرادات: [58]

يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات المالية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية ، ة التي تؤدي إلى الزيادة في إجمالي أموالها أو النقص في إجمالي خصومها أو في كليهما ، و عادة تنتج الإيرادات من :

- بيع السلع التي تنتجها المؤسسة أو تتاجرها الوحدة المحاسبية .
- بيع أصول المشروع.
- الاستثمار في أوجه استثمارية مختلفة .

و قد حددت المفاهيم و المبادئ المحاسبية الإجراءات المتعارف عليها للاعتراف بالإيراد و التعبير عنه بالقوائم المالية وفق قاعدتي التحقيق و الاستحقاق ، إذ يعتبر الإيراد مستحقا بمجرد إتمام عمليات الاكتتاب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة أو عند الانتهاء من عملية المبادلة التجارية ، و بموجب الشرطين السابقين يجب إثبات القيد المحاسبي الذي يؤكد اكتتاب الإيراد ، سواءا قبض فعلا أو لم يقبض و اعتبر من إيرادات الفترة ، و لتحقيق ذلك يستخدم المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية قيود تسوية كإجراء محاسبي يحقق قاعدة الاستحقاق المحاسبية ، و حتى يتم تحديد ما يعود على للدورة بالضبط يجب إعادة النظر في كل ما سجل خلالها ، و هذا يؤدي إلى حالتين :

الحالة الأولى (الإيرادات المستحقة) : إيرادات سجلت في حسابات الصنف 7 بحسب طبيعتها ، و لكنها لا تعود إلى الدورة (جزء منها أو بكاملها) ، لا يجب حذفها أي إنقاص الإيرادات .

عندما تكون الإيرادات المكتسبة للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية اقل من الإيرادات المستلمة فعلا، يسمى هذا المبلغ المستحق بالإيراد المستحق ، و هو في حقيقته أصلا متداولا يخص الفترة التي اكتسب فيها و يجب تسويته وفق القيد التالي :

ح/468		الأعباء الأخرى الواجب دفعها و	××××	
	ح/×7	المنتجات الواجب استلامها		
		الإيراد المعني		××××

[58] شهرزاد عيسى ديلمي ، ،، نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص102-104

الحالة الثانية (إيرادات مقيد سلفا) : و تمثل هذه الإيرادات إلزاما مالي قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي استلمتها ، لكونها تمثل حقوق للغير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم يستفد منها لغاية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية ، و هي في الحقيقة تخص فترة مالية لاحقة ، و ناخذ مثال عن:

- **إيرادات مقيدة سلفا لأكثر من سنة مالية :** يتم تسوية هذه الإيرادات من خلال القيد التالي :

ح/7×		الإيراد المعني	××××	
	ح/138	الحواصل و الأعباء الأخرى المؤجلة		××××

3- تحديد نتيجة الدورة :

لكي تستطيع المؤسسة الاقتصادية التعرف على نتيجة نشاطها في نهاية السنة المالية تقوم بإعداد جدول حسابات النتائج و تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية ، و يتم إعداد و تنظيم جدول تظهر فيه عناصر الميزانية و هو الميزانية الختامية ، و التي تعمل على تحديد المركز المالي للمؤسسة .

أ- ميزان المراجعة بعد الجرد :

- **تعريف ميزان المراجعة بعد الجرد :** بعد القيام بعمليات التسوية اللازمة في 12/31/ن و ترحيل الحسابات من اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ ، نقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ، و هو يختلف عن ميزان المراجعة قبل الجرد ، الذي يحتوي على جميع حسابات الأصول و الخصوم (الأعباء و النواتج) ، أما بالنسبة لميزان المراجعة بعد الجرد فيحتوي على: [59]

- حسابات الميزانية (1 ، 2 ، 3، 4 ، 5) بعد تسويتها .
- حسابات التسوية تظهر في ميزان المراجعة بعد الجرد.
- لا تظهر حسابات الأعباء و النواتج (6 ، 7) لأنها رصدت عند تحديد نتيجة الدورة ، و لا يظهر إلا صافي نتيجة السنة المالية .

[59] موقع www.etudiant.dz.net ، 2017/04/02 ، 17:00

- **شكل ميزان المراجعة بعد الجرد :**

جدول رقم (II- 4): شكل ميزان المراجعة بعد الجرد في حالة نتيجة الدورة ربح

رقم الحساب	بيـــان العمليـة	الأرصدة	
		مدين	دائن
1	رؤوس الأموال		
2	التثبيتات		
3	المخزونات		
4	حسابات الغير		
5	الحسابات المالية		
29	خسائر القيمة عن التثبيتات		
39	خسائر القيمة عن المخزونات		
49	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى		
15	المؤونات		
12	صافي نتيجة السنة المالية		
	المجموع	×××××	×××××

المصدر: هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002.

ب- تحديد نتيجة الدورة :

- **تعريف النواتج :**

" هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات و الخدمات التي قدمتها المؤسسة للغير، أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة ، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (الحسابات 72-73) و حساب الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات (**حـ/78**) ، و هذه الحسابات لا تمثل مقبوضات نقدية .

اما النظام المحاسبي المالي الجديد عرف النواتج على أنها منتوجات (أي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم ، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات (أي المؤونات) المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية" .[60]

[60] عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي، الجزائر، 2009 ، ص93

- **المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج :** و التي تتمثل في :[61]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، و التي تسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .
- منتجات الأنشطة العادية .
- المنتوجات المالية و الأعباء.
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة .
- المخصصات للاهتلاكات و خسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات ، أعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات المساهمة .
- تحليل منتجات الأنشطة العادية .

4- قائمة الدخل و الميزانية الختامية :

أ- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) :

- **تعريف قائمة الدخل :"** هي عبارة عن قائمة مالية ، الهدف من إعدادها هو بيان نتيجة عمل المؤسسة من الأرباح أو الخسائر عن فترة مالية معينة ،و تعتبر قائمة الدخل بديلا للحسابات الختامية باعتبارها تحقق نفس الأهداف ، و هي أكثر ملائمة و قبولا لأغراض نشر نتائج أعمال المؤسسة ، و تظهر بنود الإيرادات والمصروفات خلال الفترة المالية".[62]

"و قد عرف النظام المالي الجديد بأنه بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، و لا يأخذ في حساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ، و بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية التي تمثل الفرق نواتجها و أعبائها" .[63]

[61] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 25 مارس 2009 ، العدد 19 ، ص25-26

[62] حسام الدين مصطفى الخداش،اصول المحاسبة المالية ،دار المسيرة للنشر، عمان، 2005، ص316

[63] عبد الرحمان عطية ، ، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي، الجزائر، 2009 ، ص153

- **الدراسة التفصيلية لعناصر جدول حسابات النتائج :** [64]
- **إنتاج السنة المالية :** و يدخل في حسابه أربع حسابات و هي :

ح/70 : المبيعات من البضائع و المنتجات الملحقة و هو يتفرع إلى الحسابات التالية :

ح/700 : المبيعات من البضائع

ح/701 : المبيعات من المنتوجات التامة الصنع

ح/702 : المبيعات من المنتوجات

ح/703 : المبيعات من المنتجات الوسيطية

ح/704 : مبيعات الأشغال

ح/705 : مبيعات الدراسات

ح/706 : تقديم الخدمات الأخرى

ح/708 : منتوجات الأنشطة الملحقة

ح/709 : التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة

ح/72 : الإنتاج المخزن أو المنتقض من المخزون ، أي يمكن أن يكون موجبا أو سالبا حسب التغير في المخزون ، و يندرج تحته حسابين :

ح/723 : تغير المخزونات الجارية

ح/724 : تغير المخزونات من المنتجات

ح/73 : الإنتاج المثبت : و يتفرع إلى حسابين :

ح/731 : الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

ح/732 : الإنتاج المثبت للأصول العينية

ح/74 : إعانات الاستغلال ، و هو حساب يتفرع إلى :

ح/741 : إعانات التوازن

ح/748 : إعانات الاستغلال الأخرى

[64] شهرزاد عيسى ديلمي ،نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ، ص106-108

و مما سبق فإن : " **إنتاج السنة المالية = حـ/70 + حـ/71 + حـ/73 + حـ/74**"

- **استهلاك السنة المالية :** و يدخل في حسابه ثلاث حسابات و هي :

حـ/60 : المشتريات المستهلكة : حيث يشمل الحسابات التالية :

حـ/600 : مشتريات البضائع المباعة

حـ/601 : المواد الأولية

حـ/602 : التموينات الأخرى

حـ/603 : تغيرات المخزونات

حـ/604 : مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة

حـ/605 : مشتريات المعدات و التجهيزات و الأشغال

حـ/607 : المشتريات غير المخزنة من المواد و التوريدات

حـ/608 : مصاريف الشراء التابعة

حـ/609 : التخفيضات و التنزيلات و الحسومات المتحصل عليها عن المشتريات

حـ/61 : الخدمات الخارجية : أي الخدمات المستلمة من الغير ، و تشمل :

حـ/611 : التقاول العام

حـ/613 : الإيجارات

حـ/614 : الأعباء الايجارية و أعباء الملكية المشتركة

حـ/615 : الصيانة و التحصيلات و الرعاية

حـ/616 : أقساط التأمينات

حـ/617 : الدراسات و الأبحاث

حـ/618 : التوثيق و المستجدات

حـ/619 : التخفيضات و التنزيلات و الحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية

حـ/62 : الخدمات الخارجية الأخرى ، وتشمل:

حـ/621 : العاملون الخارجيون عن المؤسسة

حـ/622 : أجور الوسطاء و الأتعاب

حـ/623 : الإشهار و النشر و العلاقات العامة

حـ/624 : نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين

حـ/625 : التنقلات و المهمات و الاستقبالات

حـ/626 : مصاريف البريد و الاتصالات السلكية و اللاسلكية

حـ/627 : الخدمات المصرفية و ما شابهها

حـ/628 : الاشتراكات و المستجدات

حـ/629 : التخفيضات و التنزيلات و الحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى

و مما سبق فإن :" **استهلاك السنة المالية = حـ/60 + حـ/61 + حـ/62** "

- **القيمة المضافة :** و هي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية و استهلاك السنة المالية ، و عليه:

"القيمة المضافة = (حـ/70 + حـ/71 + حـ/73 + حـ/74) – (حـ/60 + حـ/61 + حـ/62) "

- **إجمالي فائض الاستغلال :** هو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة ، أي :

"إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – حـ/63 – حـ/64"

و الملاحظ أن فائض الاستغلال في النظام المحاسبي المالي يختلف عن المخطط الوطني القديم .

- **النتيجة العملياتية :**

"النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + حـ/75 – حـ/65 – حـ/68 + حـ/78 "

- **النتيجة المالية :** هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها ، حيث تمثل الفرق بين المتوجات المالية و الأعباء المالية : **"النتيجة المالية = حـ/76 – حـ/66 "**
- **النتيجة العادية قبل الضرائب :** و هي مجموع كل من النتيجة العملياتية و النتيجة المالية ، و تعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة ، و عليه:

"النتيجة المالية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية"

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية :** و ذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية و الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، و عليه :

"النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – (حـ/695 + حـ/698) – (حـ/692 +حـ/693)"

- **النتيجة غير العادية :** و هي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة غير العادية ، و عليه:

"صافي السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية +/- النتيجة غير العادية

- **شكل قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) :**

جدول رقم (II-5): شكل قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) حسب الطبيعة

البيـــان	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتوجات المصنعة و المنتوجات قيد التنفيذ	72

الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1- إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61 و 62
2- استهلاك السنة المالية	
3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
4- إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
5- النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	76
الأعباء المالية	66
6- النتيجة المالية	
7- النتيجة العادية (6+5)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 و 693
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تباينها)	77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تباينها)	67
9- النتيجة غير العادية	
10- صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركاء الموضوع ووضع المعادلة في النتيجة الصافية	
11- صافي نتيجة المجموع المدمج	
و منها حصة ذوي الأقلية	
حصة المجمع	

المصدر: الجريدة الرسميةللجمهورية الجزائرية،25 مارس 2009 ،العدد 19 ، ص 34

ب- الميزانية الختامية :

- **تعريف الميزانية :** الميزانية تصف بصفة مفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم ، و تبرز بصورة مفصلة على الأقل العناصر التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه العناصر :

- **في الأصول :** التثبيتات المعنوية ، التثبيتات العينية ، الاهتلاكات ، مساهمات الأصول المالية ، أصول الضريبة و المدينين الآخرين ، و الأصول الأخرى المماثلة .
- **في الخصوم :** رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة (مع تمييز رأس المال الخاص و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة و العناصر الأخرى) ، الخصوم غير الجارية ، الموردون و الدائنون الآخرون ، خصوم الضريبة ، المؤونات للأعباء و الخصوم المماثلة ، الخزينة السلبية
- **خصائص الميزانية الختامية :** تتميز الميزانية الختامية عن الميزانية الافتتاحية بالخصائص التالية : [65]

- توازن جانبي الأصول و الخصوم ، و ترتيب الأصول حسب درجة السيولة و الخصوم حسب تاريخ الاستحقاق .
- تسجيل نتيجة الدورة الصافية في إحدى الجانبين بعد طرح مبلغ الضريبة .
- الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المستحقة على الأرباح عند إعداد الميزانية .
- المؤونات و الاهتلاكات تجمع لكل السنوات .
- النتيجة تخصص في الدورة المقبلة حسب إستراتيجية المؤسسة .

- **الشكل العام للميزانية الختامية :**

جدول رقم (II-6): الشكل العام للميزانية الختامية

رقم الحساب	الأصول	المبلغ الإجمالي	أ.م	المبلغ الصافي	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ الإجمالي
2	أصول غير جارية				1	رؤوس الأموال الخاصة	
20	تثبيتات معنوية						
22/21	التثبيتات العينية				101و 108	رأس المال الصادر	
23	تثبيتات قيد الانجاز						
26	التثبيتات المالية				109	رأس المال غير المطلوب	
27	التثبيتات المالية الأخرى						

[65] عبد الرحمان عطية ،، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي، الجزائر، 2009 ، ص155-156

274	القروض				104و 106 105 11	العلاوات و الاحتياطات فارق إعادة التقييم ترحيل من جديد	
	مجموع الأصول غير الجارية					المجموع 1	
30الى 38 41 خارج 419 444 48 5 50 51إلى 54	الأصول الجارية المخزونات و المنتوجات قيد الانجاز الحسابات الدائنة الضرائب أصول جارية أخرى الموجودات و ما يماثلها توظيفات و أصول أموال جارية أموال الخزينة				16و17 134و 155 229 15 40 خارج 409 /445 444	الخصوم غير الجارية القروض و الديون الضرائب و الدين الأخرى غير الجارية المؤونات و المبيعات المدرجة في الحسابات سلفا المجموع 2 الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقة الضرائب الدائنة	
	مجموع الأصول الجارية				/447 419 509	الديون الأخرى التسديدات	
	المجموع العام للأصول					المجموع العام للخصوم	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،25 مارس 2009 ، العدد 19 ، ص33 .

المطلب الثالث : غلق و إعادة فتح الحسابات

سنتناول في هذا المطلب آخر عملية يقوم بها المحاسب في نهاية السنة المالية ، و هي غلق الحسابات و إعادة فتحها .

1- غلق الحسابات : [66]

بعد إعداد الميزانية يقوم المحاسب بإقفال الدفتر الخاصة بالسنة المالية المعنية ، و يتم الإقفال بقيد مركب تجعل فيه الحسابات الدائنة (الالتزامات و رأس المال) مدينة ، و الحسابات المدينة (الأصول) دائنة ، لأنها الحسابات الوحيدة التي ما تزال مفتوحة في دفتر الأستاذ بعد إ عداد الحسابات الختامية ، حسب القيد التالي :

من" ح/×1 و ح/×4 إلى ح/×2 و ح/×3 و ح/×4 و ح/×5 ط قيد إقفال الدفاتر في نهاية العام .

2- إعادة فتح الحسابات :

يتم في السنة المالية الموالية إعادة فتح الدفاتر بقيد عكسي لقيود الإقفال ، أي نجعل حسابات الأصول مدينة و حسابات الالتزامات و رأس المال دائنة .

- **إيرادات مقيدة سلفا لأقل من سنة مالية :** يتم تسوية هذه الإيرادات من خلال **ح/487** "المنتوجات المعاينة مسبقا " .

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا الفصل بمثابة حوصلة لمختلف جوانب أعمال نهاية السنة للدورة المحاسبية لأي مؤسسة اقتصادية .

و يعد الجرد و تسوية مختلف الحسابات الركيزة الأساسية من أجل إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد و ذلك أساس لإعداد القوائم الختامية بمختلف أنواعها (الشاملة و الملحقة) و التي تمتاز بالصدق و الشرعية و الوضعية.

و هذه القوائم الختامية يمكن الاعتماد عليها في عمليات التسيير الأخرى و اتخاذ القرارات، و لذلك يتحتم علينا تدقيق العمليات انطلاقاً بالعمليات البسيطة لتحديد النتائج الصافية، و صحيحة إلى أبعد حدود مما ينعكس إيجاباً على نتائج اتخاذ القرارات.

[66] شهرزاد عيسى ديلمي ، نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس، بالمدية، 2011/2010 ،ص111- 112

الفصل الثالث:
دراسة حالة مؤسسة "موستافي" لتربية الدواجن بالغرب

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة موستافي لتربية الدواجن بالغرب

تمهيد الفصل:

على اثر تناولنا لموضوع أعمال نهاية السنة، ارتأينا أن ندعم و نوضح كل هذه المفاهيم و الأعمال في مبحث تطبيقي هو عبارة عن مبحث يبين أهم العمليات اليومية، الشهرية و السنوية التي تقوم بها مؤسسة "موستافي " و الاعمال الختامية و إعداد القوائم المالية، المتمثلة في: كل التسويات والتقييدات التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بإنشاء ميزان المراجعة قبل الجرد ثم القيام بأعمال الجرد لمختلف أصولها و خصومها، والقيام بالتسوية لمختلف نتائج الجرد، الإهتلاكات، المؤونات، تسوية الأخطاء والانحرافات، ثم القيام بعدها بميزان المراجعة بعد الجرد، وقيود تحديد النتيجة و انجاز جدول حسابات النتائج، ثم الميزانية الختامية وبعدها قيود إقفال حساباتها وقيود إعادة الافتتاح. وعلى هذا الأساس قسمنا تقرير التربص الى 3 مباحث:

في **المبحث الأول** حاولت وضع بطاقة فنية لمؤسسة "موستافي" من خلال تعريفها، وظائفها و وحداتها، وأهدافها الاستراتيجية مع إعطاء نظرة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بصفة عامة GAO-ORAVIO و بشكل خاص الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لشركة "موستافي" ، كما تم التطرق الى الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة أين تم تطبيق تربصنا هذا.

اما **المبحث الثاني** و **الثالث** فيضمان دراسة حالة مؤسسة "موستافي " أي مختلف العمليات المحاسبية من: جرد و تسوية الأصول، جرد و تسوية الخصوم و تسويات أخرى، مع تحديد النتيجة وذلك حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

من خلال ما سبق قمت بطرح الإشكالية التالية:

❖ **كيف يتم تسجيل أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد في مؤسسة موستافي ؟**

وهذه الإشكالية تتفرع إلى إشكاليات ثانوية:

- ماهي أهم المراحل التي مرت بها مؤسسة GAO-ORAVIO من خلال التطور الذي شهدته ؟
- فيما تتمثل الوظائف و مهام وأهداف مؤسسة "موستافي" ؟
- ما مدى تأثير أعمال نهاية السنة على فرع المالية و المحاسبة في مؤسسة موستافي ؟

و من اجل الوصول إلى الإجابة على الإشكالية قمنا بوضع الفرضيات التالية:

✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد وسيلة تطبيقية مسهلة لتسجيل مختلف أعمال نهاية السنة في المؤسسة.

✓ قسم المالية والمحاسبة من أهم الفروع بمؤسسة موستافي.

يمكن تلخيص أهمية هذا التقرير في النقاط لآتية:

- توعية الاعوان الاقتصاديون بالدور الذي يلعبه النظام المحاسبي الجديد في تحسين المؤسسات.
- أهمية أعمال نهاية السنة لتقدير أوضاع المؤسسة.
- تبيان دور مؤسسة موستافي في إظهار كافة الميادين (محاسبة، مالية، مراقبة التسيير...).

بناءا على الإشكالية المطروحة، فإن البحث يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تعزيز مفهوم النظام المحاسبي الجديد في المؤسسة .
- التركيز على أعمال نهاية السنة للحصول على التسوية والتنسيق و الضبط في وظائف المؤسسة.
- تسيير الجيد و الدقيق في ما يتعلق بالمالية والمحاسبة للحصول على أحسن النتائج .

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع إلى الأسباب التالية:

- تماشي الموضوع مع الشهادة المندرجة لنيل "ماستر ".
- وجود إهمال من قبل المؤسسات الجزائرية في انتهاج أعمال نهاية السنة وفق SCF.
- الرغبة الشخصية في الإثراء والاطلاع على هذا الموضوع.

تتمثل حدود هذه الدراسة، في الحدود المكانية والحدود الزمانية:

- **الحدود المكانية**: ستتم الدراسة على مؤسسة مقتبسة من واقع البيئة الجزائرية "مؤسسة موستافي"، الواقعة على الطريق رقم 17 الرابط بين دائرة عين النويصي و ولاية مستغانم وذلك باستخدام منهج دراسة حالة.
- **الحدود الزمانية**: سيتم اختيار المجال الزمني لهذه الدراسة الممتدة من سنة 2016 إلى غاية 2017.

و سيتم الاعتماد في تحليلنا لهذا البحث على:

المنهج الوصفي والاستنتاجي، والذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء التوصيات والاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

على الرغم من الصعوبات في إيجاد الدراسات السابقة،المتعلقة بموضوع تحليل أداء المؤسسة ،تم العثور على الدراستين التاليتين:

- أوماطة، مقياس المحاسبة المعمقة، السنة الجامعية 2012/2011،جامعة الجزائر3.
- بن الجوزي محمد، مقياس التسيير المالي، السنة الجامعية 2012/2011، جامعة الجزائر3.

ستتم هيكلة البحث في إطار خطة تشتمل على ثلاثة مباحث، وهي على النحو التالي:

- **المبحث الأول:** يخصص لدراسة تقديم الهيئة المستقبلة.
- **المبحث الثاني:** يخصص لدراسة حالة مؤسسة موستافي.
- **المبحث الثالث:** يخصص تحديد النتيجة في مؤسسة موستافي.

رافقت الدراسة عدة صعوبات، نذكر منها:

- قلة المراجع و الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع ،خاصة باللغة العربية.
- عدم التمكن من الاطلاع على مذكرات تحمل نفس الموضوع محل الدراسة.

المبحث الأول :تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب "GAO-ORAVIO"

من خلال هذا المبحث قمنا بتقديم المؤسسة العمومية الاقتصادية "GAO-ORAVIO" من حيث النشأة و التطور، المهام التي تقوم بها المؤسسة و وحداتها مع التطرق الى هيكلها التنظيمي، و كذا المؤسسة مقر التربص "MOSTAVI".

المطلب الأول: النشأة و التطور التاريخي لمؤسسة GAO_ ORAVIO

تم إنشاء هدا المجمع من طرف الشركة الإسبانية "MAKLA"في سنة 1952و بعد إستقلال الجزائر أممت من طرف الديوان القومي لتغدية الأنعام تحت وصاية وزارة الفلاحة و الصيد البحري، في 03ابريل 1969 و إثر إبرام 'المرسوم رقم 201-81' أصبحت" ORAVIO " مستقلة عن ديوان تغدية الأنعام "ONAB" تحت وصاية وزارة الفلاحة .

في 1998/01/01 ثم إنشاء مجمع "GAO_ORAVIO" بموجب إندماج الديوان القومي لأغدية الانعام "ONAB"و الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب "ORAVIO" و تشكيل ما يسمى مجموعة تربية الدواجن للغرب و التي مقرها في مستغانم .

- **تعريف مؤسسة تربية الدواجن للغرب "MOSTAVI":**

❖ المؤسسة الاقتصادية العمومية ذات أسهم لتربية الدواجن MOSTAVI،هي فرع من المجمع الغربي لتربية الدواجن (GROUPE AVICOLE OUEST) GAO.

❖ في 1998/01/01 نشأ هدا الفرع على شكل مؤسسة الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة برأسمال يقدر بـ1000.000.00 دج

❖ و في جوان 2000، تم تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة من مؤسسة الشخص الوحيد الى مؤسسة ذات الأسهم ، و هدا بناءا على محضر الجمعية العامة الغير عادية .

❖ في سنة 2007 ، بفضل إعادة تقييم قيمة الأراضي إرتفع رأسمالها إلى 781.87000.00 دج و هدا طبقا للمرسوم التنفيدي رقم 07_210 المؤرخ في 4جويلية 2007.

❖ مقر الشركة ذات اسهم " MOSTAVI ": الطريق رقم 17 الرابط بين دائرة عين النويصي و مستغانم.

- **النشاط الرئيسي لمؤسسة MOSTAVI:**

- ذبح الدجاج الصناعي
- تربية أمهات الدجاج
- إنتاج البيض الموجه للاستهلاك و تحضينه
- إنتاج الكتاكيت وتسمينها

- **مختلف وحدات مؤسسة MOSTAVI :**

تضم شركة موستافي 9 وحدات تابعة لها و تتمثل في: مذبح بوقيرات (أين تتم عملية ذبح الدجاج المسمن و تقطيعه، تحويله و تصنيعه)، وحدة تسمين الدجاج سيدي خطاب،وحدة تسمين الدجاج بوشنتوف، وحدة تسمين الدجاج ينارو،وحدة تسمين الدجاج عين تادلس، وحدة التكاثر الصور، محضن حاسي ماماش، محضن سيدي ابراهيم، ووحدة تسمين الدجاج حاسي ماماش.

المطلب الثاني : مهام المؤسسة و وحداتها

❖ **مهام المؤسسة :**

- توفير اللحوم البيضاء و مشتقاتها و تسويقها عبر منافد التوزيع الخاص بالمجمع
- إنتاج البيض
- المراقبة المستمرة للوحدات ووضع إستراتيجيات شاملة لتسييرها
- إعداد الميزانية التقديرية للمجمع
- اعداد اليومية و جدول حسابات النتائج ،و دلك لمحاسبة الوحدات التابعة له و مصلحة الضرائب
- إنتاج أغدية الأنعام
- تطوير قدرات العمال عن طريق التدريب و التكوين المستمر بهدف تنمية قدراتهم و مواكبة التغيرات في عملهم .

❖ **وحدات المؤسسة:**

- **وحدات تغدية الأنعام (UAB) :**

يضمن المقر الرئيسي لمجمع "GAO_ORAVIO" التسيير لسبعة(07) وحدات تغدية الأنعام ،موزعة على الجهة الغربية للبلاد و هي :مستغانم ،واد تليلات _وهران ،الرمشي _تلمسان ،الرحوية _تيارت ،سيدي إبراهيم _سيدي بلعباس ،بوقطب _البيض ،العبادلة_بشار .

- **وحدات تربية الدواجن (AVICULTURE)**

يضم المجمع ستة(06)وحدات لتربية الدواجن ،التي كانت تدعى مؤسسة ذات مسؤلية محدودة "EURL" و أصبحت في 01جويلية 2000شركات دات أسهم" SPA" و أكتر إستقلالية عن المقر الرئيسي للمجمع و أصبح لها مجلس إدارة خاص بها للمادة 610من {المرسوم التشريعي رقم 93-08} المؤرخ في 25أبريل 1993من القانون التجاري و هي : MOSTAVI (عين النويصي)، DAHRAVIP (الحجاج)، REMCHAVIP (تلمسان)، AVICAB (سيدي بلعباس)، AVIBEL (وهران) ، HAVIP-HACIANE (الحسيان).

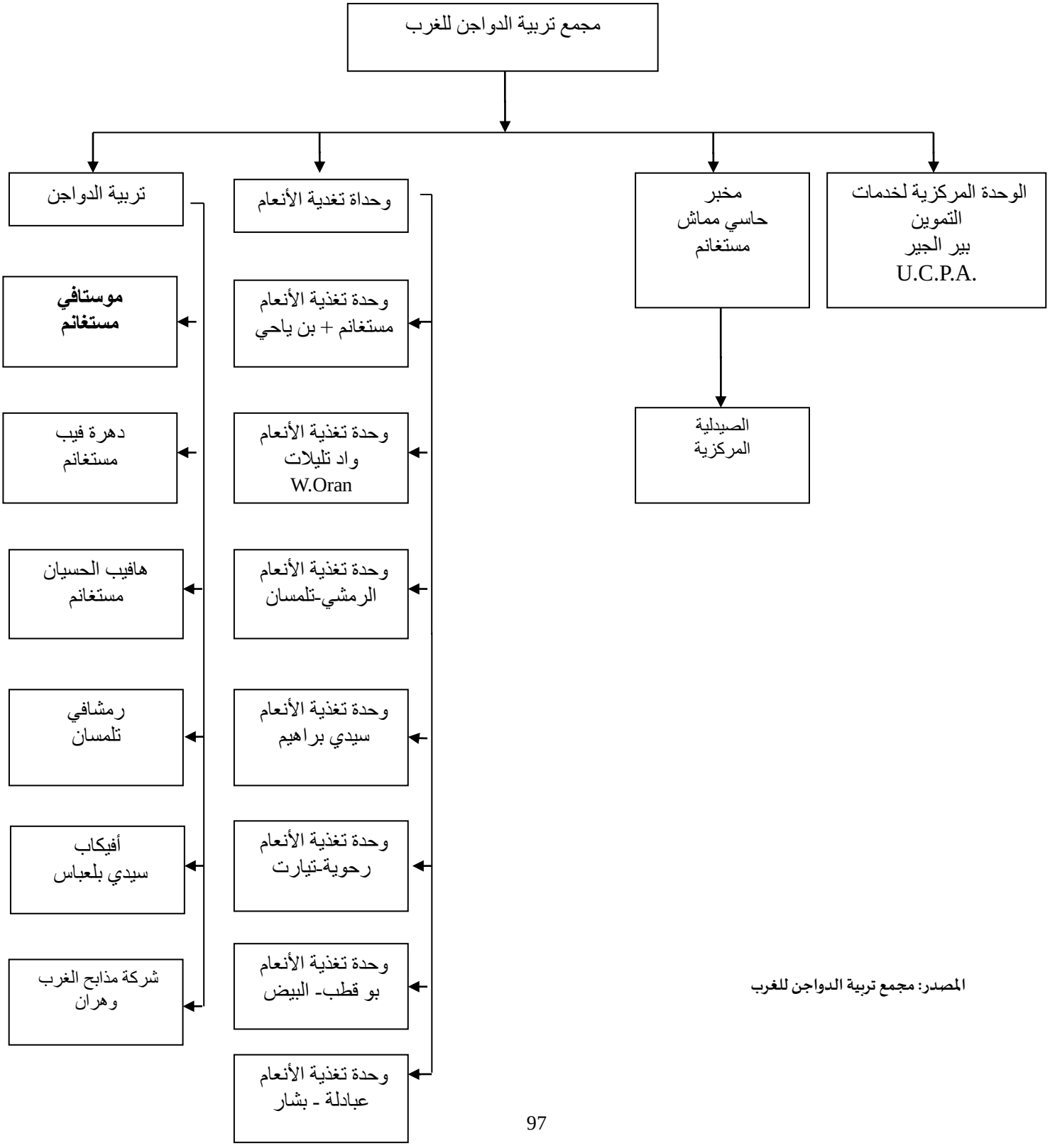
- **وحدات أخري :**

ويضم "GAO_ORAVIO" أيضا وحدات مركزية للخدمات و التموين "UCPA"بئر الجير (وهران)،كما يضم أيضا مخبر جهوي وصيدلية مركزية بحاسي ماماش (مستغانم).

المطلب الثاث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

❖ **الهيكل التظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO :**

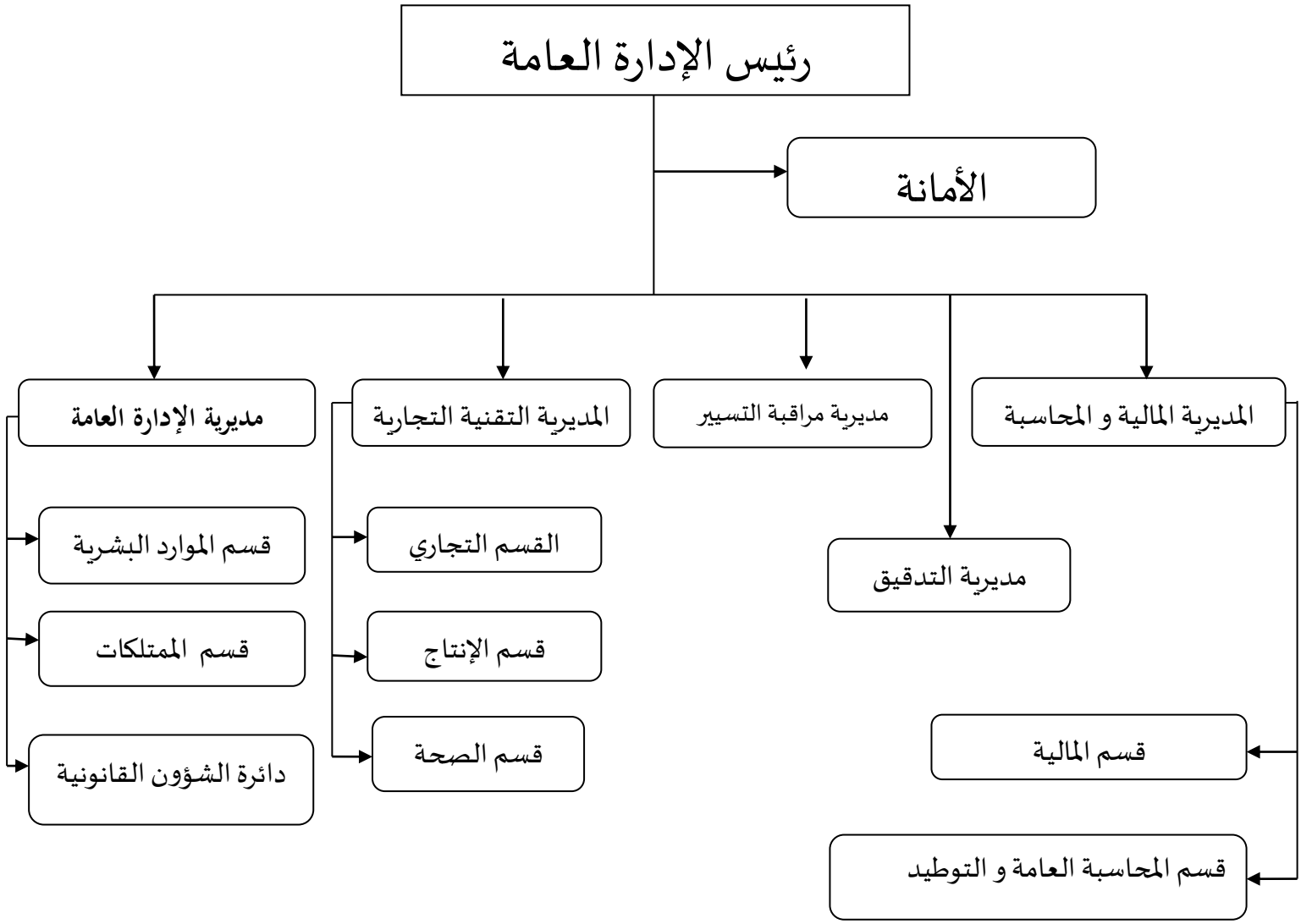
المخطط رقم (III-1): الهيكل التظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب



المصدر: مجمع تربية الدواجن للغرب

❖ **الهيكل التنظيمي لشركة MOSTAVI :**

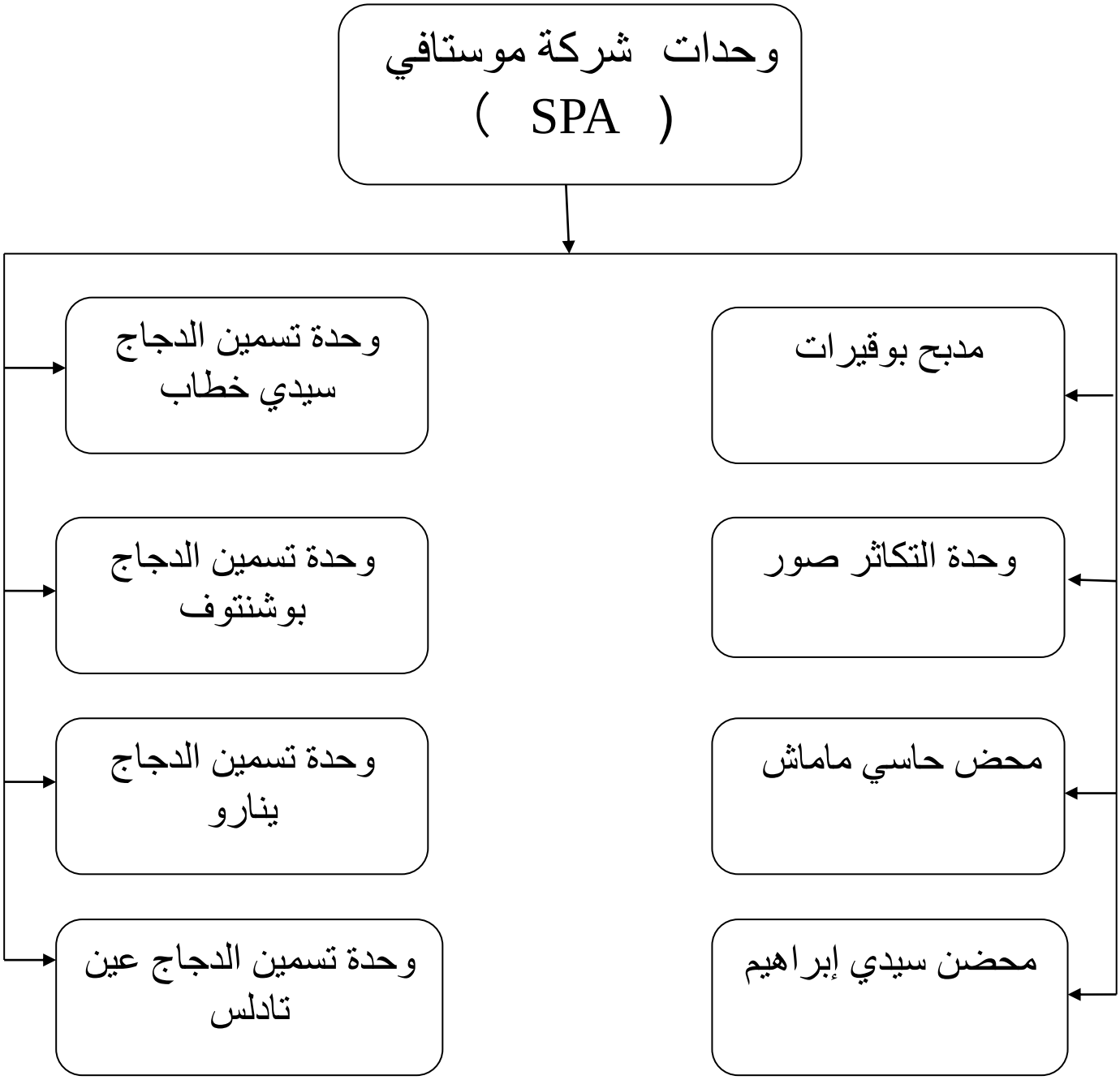
المخطط رقم (III-2) : الهيكل التنظيمي لشركة موستافي



المصدر: رئيس قسم مراقبة التسير، مجمع تربية الدواجن مستغانم

❖ الهيكل التنظيمي لوحدات شركة MOSTAVI :

المخطط رقم (III-3): الهيكل التنظيمي لوحدات شركة موستافي



المصدر: مجمع تربية الدواجن لمستغانم

المبحث الثاني : دراسة حالة مؤسسة "موستافي"

المطلب الاول: جرد و تسوية الأصول

أولا: جرد وتسوية القيم الثابتة :

1- التسجيلات المحاسبية لاهتلاك القيم الثابتة المادية :

مخصصات الإهتلاك للأصول الثابتة تم حسابها كل واحدة حسب معدل الإهتلاك الخاص بها ،ويكون قيد الإهتلاك كالتالي:

2015/12/31

681100		مخصصات الإهتلاك	123 215 445,59	
	2813000	اهتلاك مباني		84 227 736,33
	2819000	اهتلاك التثبيتات العينية الاخرى		38 987 709,26

2015/12/31

681100		مخصصات الإهتلاك	149 110,59	
	2817000	اهتلاك التثبيتات العينية		149 110,59

- التسجيلات المحاسبية لخروج القيم المادية من أصول المؤسسة (مهتلكة كليا):

القيم الثابتة تكتسب قيمة، بعد مرور فترة الإهتلاك تصبح هذه القيم مهتلكة كليا،لذلك تصبح قيمتها المحاسبية الصافية(0).و لكن خلال فترة دراستي للحالة مؤسسة موستافي لم ترصد مثل هذه الحسابات

3- التسجيل المحاسبي لحيازة قيم ثابتة مادية مهتلكة كليا (بين الوحدات):

قامت المؤسسة بحيازة قيم ثابتة مادية (معدات فلاحية "جرار فلاحي") مهتلكة 100 % (انقضت فترة اهتالكها) وتحويلها بين الوحدات التابعة لها،ومنه نقوم بتسجيل حيازة الاصل بين الوحدات و اهتلاكه :

2015/12/31

2 182000		معدات فلاحية (جرار)	5 261 250	
	18101000	حيازة بين الوحدات لمعدات فلاحية (جرار)		5 261 250
18101000		حيازة بين الوحدات لمعدات فلاحية	5 261 250	
	28182000	اهتلاك معدات فلاحية		5 261 250

هذا المبلغ يمثل القيمة الإجمالية لكن إذا رأت المؤسسة الأم أنه ستحتفظ بهذا الأصل يجب آن تقيمه بالقيمة العادلة

4- التسجيل المحاسبي للتنازل عن قيم ثابتة مادية مهتلكة كليا(بين الوحدات):

تتنازل المؤسسة لوحدتها "الإنتاج" عن قيم ثابتة مادية (جهاز تبريد) ولكن مهلتك كليا 100%، قيمتها المحاسبية الصافية محل التنازل تساوي الصفر"0"، فتسجل خروج الجهاز واهتلاكه بين الوحدات :

2015/12/31

1810100		تنازل بين الوحدات لتهييئات (جهاز تبريد)	342 325		
	28171004	اهتلاك تهييئات وتجهيزات (جهاز تبريد)		342 325	
2 171004		تهييئات وتجهيزات (جهاز تبريد)	342 325		
	1810100	تنازل بين الوحدات لتهييئات (جهاز تبريد)		342 325	

* نفس الملاحظة التي في قيد في العملية الثالثة.

ملاحظة في حالة إذا كانت هذه القيم غير مهتلكة كليا فهنا على الوحدة التي تقوم بالحيازة أن تكمل الاهتلاك بنفس المعدل مع اخذ بعين الاعتبار الاهتلاك المتراكم المحصل عليه من الوحدة الأصلية التي قامت بالتنازل عن الأصل.

ثانيا:جرد وتسوية المخزونات:

1- تسوية المشتريات:

الفواتير التي لم تصل لصاحبها: المؤسسة تحصلت على المستلمات من المعدات والأدوات واللوازم، لكن الفاتورة لم تصل (لم تستلم) ، وتسجل في نهاية السنة كما يلي:

- هذا القيد يسجل من اجل ترصيد حساب 381 "مشتريات المواد" مع اخذ بعين الاعتبار المبلغ القدر بكل الرسوم (TTC) حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

2015/12/31

381		مشتريات مواد ولوازم وموارد	2458211 ,08		
	408010	موردو- فواتير لم تصل		2458211,08	

***استلام الفواتير التي لم تصل:**

عند استلام فواتير المواد واللوازم والموارد التي استلمت من قبل المورد، يصبح التسجيل كالتالي:

يرصد حساب 408 بحساب الموردون المدينون.

2015/12/31

408010		موردو- فواتير لم تصل	2458211, 08	
	401010	موردون		.245821108

2- التسجيل المحاسبي لتدني قيمة تموينات أخرى :

لم نصادف اي تسجيل محاسبي لتدني قيمة تموينات اخرى او المخزونات من طرف المؤسسة محل تربصي.

ثالثا: جرد و تسوية باقي الاصول:

1. **جرد و تسوية حسابات الغير:**

✓ المؤسسة محل التربص لم تقم بالتسجيلات المحاسبية لمثل هذا النوع من الجرد و التسوية (الزبائن، المستخدمون، و المدينون المختلفون)خلال سنة 2015 .

2. **جرد وتسوية الحسابات المالية:**
3. **- تسوية البنك:**

- **الرقم**: 300-002-067-300-866
- **التاريخ**: 2015/12/31

الجدول رقم(III-1): نموذج عن حالة المقاربة البنكية قبل التسوية بتاريخ 2015/12/31

التاريخ	عند المؤسسة	المبلغ		التاريخ	عند البنك	ا لمبلغ	
		مدين	دائن			مدين	دائن
	رصيد بتاريخ 2015/12/ 31	10860175,09			رصيد بتاريخ 2015/12/31		12107728,18
1998/04/30	شيك رقم 647704 لمورد لم يسجل محاسبيا		22868,34	2007/03/17	شيك ر 0634092 دار الضياف	28536,30	
				2007/04/07	شيك ر 0052980 محمد دحماني	8000,00	
1999/07/31	شيك رقم 081884 لمورد لم يسجل محاسبيا		8511,24	2013/03/13	شيك ر 0509673 حمزة عكرمي	2450,00	
				2015/12/28	شيك ر 204682 CNAS MOSTA	599091,39	
2015/12/31	مصاريف مالية اخرى لم تسجل محاسبيا		1617,00	2015/12/28	شيك ر GAO 204687 ORAVIO	15000,00	
				2015/12/29	شيك ر 204689 GAO ORAVIO	29750,00	
2015/12/28	دفع من الزبون لم يسجل محاسبيا	25000,00		2015/12/29	شيك ر0204692 AGROMAVI	475609,68	
				2015/12/29	شيك ر 204694 NAFTAL	76662,30	
				2015/12/31	شيك ر204668 محمد زرقوق	20450,00	
	المجموع	**10885175,09**	**32996,58**		**المجموع**	**1255549,67**	**12107728,18**
	الرصيد	**10852178,51**			**الرصيد**	**10852178,51**	

المصدر: من وثائق المؤسسة، مصلحة المالية والمحاسبة

- تسوية حالة التقريب البنكي :

في هذه الحالة "التقريب البنكي" : نلاحظ في جانب المؤسسة أن هناك عمليتين لموردين مختلفين لسنوات سابقة لم تسجل محاسبيا في دفاتر أو سجلات المؤسسة لغياب المستندات اللازمة، لذا سيستلزم على المؤسسة تسجيلها نظرا لطول مدة العملية، حيث ترجع الى سنتي 1998 و 1999 على التوالي، بغرض اظهار الرصيد الصحيح لخزينة المؤسسة، كما نلاحظ كذلك في جانب البنك وجود شيكات ممنوحة لثلاثة موردين تعود لسنتي 2003 و 2007 لم يقدموها للبنك من اجل صرفها فعلى المؤسسة تطهيرها (assainissement) بترصيدها مع حساب 758 "منتجات مختلفة" في الجانب الدائن لأنها تعدت المدة القانونية الممنوحة "ثلاث سنوات و عشرون يوم" ،

- إذن لمعرفة الرصيد من العمليات يجب القيام بتقريب العمليات التي لم تسجل عند البنك وبعدها العمليات التي لم تسجل في سجلات المؤسسة، والقيام بتسوية الحسابات الغير مسجلة عند المؤسسة مع حساب البنك إما مدينة «دخول أموال» أو دائنة «خروج أموال».

- **تسجيل المصاريف البنكية :**

2015/12/31

66		ح/مصاريف مالية اخرى		1 617,00	
	512		ح/البنك		1 617,00

تسجيل عملية التسديد للزبون:

2015/12/31

512		ح/ البنك		25000,00	
	41110		ح/ الزبائن		25000,00

الجدول رقم (III-2): نموذج عن حالة المقاربة البنكية بعد التسوية بتاريخ 2015/12/31

التاريخ	عند المؤسسة	المبلغ		التاريخ	عند البنك	ا لمبلغ	
		مدين	دائن			مدين	دائن
	رصيد بتاريخ 2015/12/ 31	10883558,09			رصيد بتاريخ 2015/12/31		12107728,18
1998/04/30	شيك رقم 647704 لمورد لم يسجل محاسبيا		22868,34	2007/03/17	شيك ر 0634092 دار الضياف	28536,30	
				2007/04/07	شيك ر 0052980 محمد دحماني	8000,00	
1999/07/31	شيك رقم 081884 لمورد لم يسجل محاسبيا		8511,24	2013/03/13	شيك ر 0509673 حمزة عكرمي	2450,00	
				2015/12/28	شيك ر 204682 CNAS MOSTA	599091,39	
				2015/12/28	شيك ر GAO 204687 ORAVIO	15000,00	
				2015/12/29	شيك ر 204689 GAO ORAVIO	29750,00	
				2015/12/29	شيك ر0204692 AGROMAVI	475609,68	
				2015/12/29	شيك ر 204694 NAFTAL	76662,30	
				2015/12/31	شيك ر204668 محمد زرقوق	20450,00	
	المجموع	**10883558,09**	**31379,58**		**المجموع**	**1255549,67**	**12107728,18**
	الرصيد	**10852178,51**			**الرصيد**	**10852178,51**	

المصدر:من وثائق المؤسسة، مصلحة المالية والمحاسبة

المطلب الثاني : جرد وتسوية الخصوم وتسويات أخرى:

أ جرد وتسوية الخصوم:

1- مؤونة الخصوم غير الجارية:

- التسجيل المحاسبي لمؤونة الالتزامات والمعاشات:

مخصصات المؤونات للالتزامات والمعاشات هي مؤونة الخصوم غير الجارية ، لأنها تظهر في كل إقفال (مؤونة دائمة) ، تسجل محاسبيا والزيادة في كل إقفال للنشاط.

مثال : مؤونة المكافآت:

2015/12/31

681015		مخصصات لمؤونات المكافآت	15133689, 36	
	1533	مؤونات المكافآت		15133689, 36

- التسجيلات المحاسبية لمؤونات الأعباء:

مخصصات المؤونات للأعباء هي مؤونات الخصوم غير الجارية ، لأنها أعباء محملة على عدة نشاطات والتسجيل المحاسبي لمبالغ الأعباء تبقى منجزة في كل إقفال للنشاط إلى غاية الاستعمال النهائي: "لم تقم المؤسسة يمثل هذه التسجيلات في تلك الفترة "

- التسجيل المحاسبي لمؤونة العطل مدفوعة الأجر والضرائب والرسوم:

*** التسجيل المحاسبي للمؤونة:**

2015/12/31

6381001		من ح عطلة مدفوعة الأجر	1641938,3	
6371000		من ح الاشتراكات المساعدة للهيئات الاجتماعية	34735,81	
6351000		من ح المساعدات	361252,40	
	4282200	الى ح/ عطل ستدفع		1641938,3
	4221000	الى ح/ الهيئات الاجتماعية-		34735,81
	4311200	الهيئات الاجتماعية		361252,40

***التسجيل المحاسبي للضرائب على التكوين المهني:**

2015/12/31

6411		الرسوم على التكوين المهني	1033847	
	4471200	الأعباء الواجبة الدفع للتكوين المهني		1033847

المبحث الثالث: تحديد النتيجة في المؤسسة

يتم في هذا المبحث حوصلة كل الأعمال المالية و المحاسبية في شركة موستافي من خلال جدول حسابات النتائج و تحديد النتيجة كما سنبينه من خلال المطلبين التاليين (الأول و الثاني).

المطلب الأول: جدول حسابات النتائج:

أولا: إقفال الحسابات وتحديد النتيجة:

*** قيود تحديد النتيجة بمراحل:**

- القيمة المضافة:

2015/12/31

70		رقم الأعمال	1158702575,83	
72		منتجات مخزنة وغير مخزنة	- 52134914,99	
73		الإنتاج المثبت	7224639,95	
74		إعانات الاستغلال	10266256,15	
	60	مشتريات مستهلكة		928035275,76
	61	خدمات خارجية و		
	62	خدمات خارجية أخرى		111004019,84
12001		القيمة المضافة للاستغلال		85021261,34

-

-فائض الاستغلال الخام:

2015/12/31

	12001	القيمة المضافة للاستغلال		85021261,34
	63	أعباء المستخدمين		198601960,87
	64	ضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة		17229181,84
12002		الفائض الخام للاستغلال	130 809 881.37	

-النتيجةالعملياتية الاخرى:

2015/12/31

		الفائض		
130809881.37		الاجمالي للاستغ	12002	
	28792699.40	المنتجات العملياتية الاخرى		75
	6643763.71	استرجاع على خسائر قيمة المؤونات		78
22581489.66		الاعباء العملياتية الاخرى	66	
50153689.98		مخصصات الاهتلاك و المؤونات	68	
		النتيجةالعملياتية		
	168108597.90			12003

.النتيجة المالية

2015 /12/31

	0	منتجات مالية		76
828809,36		أعباء مالية	66	
	828809,36	النتيجة المالية		12004

- النتيجة العادية قبل الضريبة:

2015/12/31

	12003	النتيجة الوظيفية		168108597.90
	12004	النتيجة المالية		828809.36
1201		النتيجة العادية قبل الضريبة	168937407,26	

-النتيجة الصافية للنشاط العادي:

2015/12/31

129		النتيجة الصافية للنشاط العادي	167325412,22	
	1201	النتيجة العادية قبل الضريبة		168937407,26
	698	الضرائب المؤجلة		1611995.04

-النتيجة الصافية للدورة:

2015/12/31

1202				
	129	النتيجة الصافية للنشاط العادي		-167325412,22
120		النتيجة الصافية للدورة	-167325412,22	

ثانيا: جدول حسابات النتائج الجدول رقم(III-3): جدول حسابات النتائج 2015

ر الحساب	البيان	سنة 2015 (ن)	سنة 2014 (ن-1)
70	المبيعات و المنتجات الملحقة	1158702575,83	773209649,75
72	تغيرات المخزونات من المنتجات	-52134914,99	2443958,81
73	الانتاج المثبت	7224639.95	
74	اعانات الاستغلال	10268256,15	14662978,21
	انتاج السنة المالية –(1)-	**1124060556,94**	**790316586,77**
60	المشتريات المستهلكة	-928035275,76	-66940721,24
61+62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	-111004019,84	-115784297,58
	استهلاكات السنة المالية - (2)-	**-1039039295,60**	**-782725018,72**
	القيمة المضافة للاستغلال-(3)- =(1)- (2)	**85021261,34**	**7591568,05**
63	اعباء المستخدمين	-198601960,87	-205573236,51
64	ضرائب، رسوم و مدفوعات مماثلة	-17229181,84	-12422042,45
	الفائض الاجمالي للاستغلال-(4)-	**-130809881,37**	**-210403710,91**
75	المنتجات العملياتية الاخرى	28792699,40	17220058,89
65	الاعباء العملياتية الخرى	-22581489,66	-21034016,52
68	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	-50153689,98	-46964772,78
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	6643763,71	18255215,69
	النتبجة العملياتية-(5)-	**-168108597,90**	**-242927225,63**
76	المنتوجات المالية		
66	الاعباء المالية	-828809,36	
	النتيجة المالية-(6)-	**-828809,36**	0,00
	النتيجة العادية قبل الضريبة-(7)- =(6)+(5)	**-168937407,26**	**-24292722563**
695/8	الضرائب المستحقة عن النتيجة العادية		
692 /3	الضرائب المؤجلة عن النتيجة العادية	1611995,04	1351502,82
	مجموع منتجات الانشطة العادية	1159497020,05	825791861,35
	مجموع اعباء الانشطة العادية	-1326822432,27	-1067367584,16
	النتيجة الصافية للنشاطات العادية-(8)-	**-167325412,22**	**-241575722,81**
77	منتجات غير عادية		
67	اعباء غير عادية		
	النتيجة الغيرعادية (الاستثنائية°-(9)-	**0,00**	**0,00**
	النتيجة الصافية للسنة المالية-(10)-	**-167326412,22**	**-241576722,81**

المصدر: من وثائق المؤسسة

المطلب الثاني:الميزانية الختامية:

أولا : جدول الميزانية الختامية:

***الجدول رقم (III-4) : جدول الأصول 2015**

	الأصول				
ر/الحساب	البيان	الخام	الإهتلاكات والمؤونات	صافي 2015	ن-1
2	**الأصول المثبتة غير الجارية**				
207	فارق الشراء	0,00	0,00	0,00	
20	التثبيتات المعنوية	2781894.16	508592.21	2273301.95	
21	التثبيتات العينية	2601412109.45	1233038271.30	1368373838.16	
23	التثبيتات الجاري انجازها	266566920.26		266566920.26	
27	التثبيتات المالية	20143129.12			
265	السندات موضوعة موضع المعادلة (المؤسسات المشاركة)			0.00	
26	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات	0,00	0,00	0,00	
262	سندات أخرى مثبتة	0,00	0,00	0,00	
274	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	1092256.99	0,00	1092256.99	
	ضرائب مؤجلة على الأصول	190508272.13		190508272.13	
	حسابات الارتباط			0,00	
	مجموع الأصول غير الجارية	**2890904052.99**	**1233546863.51**	**1657357189.48**	
	الأصول الجارية				
3	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	181813892.16	4003279.76	177810612.40	
4	حسابات و استخدامات مشابهة	1041026873.43	28693850.46	1012333022;97	
411	الزبائن	964899404.55	28655850.46	936243554.09	
46	المدينون الآخرون	69001994.75	38000,00	68963994.75	
447à	ضرائب	7125474,13		7125474,13	
4487	أصول جارية أخرى			0,00	
5	الموجودات وما شابهها	21525867.59		21525867.59	
50	توضيفات وأصول مالية جارية			0.00	
54	اموال الخزينة	21525867;59		21525867;59	
	مجموع الأصول الجارية	**1244366633.18**	**32697130.22**	**1211669502.96**	
	المجموع العام للأصول	**4135270686.17**	**1266243993.73**	**2869026692.44**	

المصدر: من وثائق المؤسسة.

*** الجدول رقم (III-5): جدول الخصوم 2015**

	الخصوم		
رقم حساب	البيان	المبالغ الصافية	صافي ن-1
	رؤوس الأموال الخاصة		_
101	رأس المال الصادر	781870000.00	_
109	رأس المال غير المطلوب		_
103-104	العلاوات والاحتياطات (احتياطات مدمجة)		_
105	فارق إعادة التقييم	109707830,95	_
107	فارق المعادلة		_
129	النتيجة الصافية { حصة المجمع }	-167325412,22	_
111	رؤوس أموال خاصة أخرى -ترحيل من جديد	-451112729,94	_
18	حسابات ذات صلة	0,00	_
	حصة الشركة المدمجة (1)		_
	حصة ذوي الأقلية (1)		_
	مجموع رؤوس الأموال الخاصة -(1)-	**273139688,79**	_
	الخصوم غير الجارية		_
16	قروض وديون مالية	302632,05	_
133	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)		_
138	ديون أخرى غير جارية	0,00	_
153	مؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	72852054,56	_
	مجموع الخصوم غير الجارية -(2)-	**73154686,61**	_
	الخصوم الجارية		_
40	الموردون والحسابات الملحقة	1917890306,10	_
444à	الضرائب	4251240,39	_
42à	ديون أخرى	472923555,63	_
519	خزينة الخصوم	127667214,92	_
	مجموع الخصوم الجارية -(3)-	**2522732317,04**	_
	المجموع العام للخصوم	**2869026692,44**	_

المصدر: من وثائق المؤسسة

ثانيا : قيود الإقفال و إعادة فتح الحسابات

الشكل رقم (III-6) : نموذج عن قيود الإقفال:

2015/12/31

18		حسابات ذات صلة	0,00	
40		موردون وحسابات ملحقة	1917890306,10	
42à		ديون أخرى	472923555,63	
444à		الضرائب	4251240,39	
	111	رؤوس أموال خاصة أخرى -ترحيل من جديد		-451112729,94
	153	مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا		72852054,56
	120	النتيجة الصافية { نتيجة صافية حصة المجمع }		-167325412,22
	20	التثبيتات المعنوية		2273301,95
	21	التثبيتات العينية		1368373838,15
	27	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		1092256,99
	23	ا لتثبيتات الجاري انجازها		266566920,26
	31	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		177810612,40
	411	الزبائن		936243554,09
	4487	أصول متداولة أخرى		00,0
	46	المدينون الآخرون		68963994,75
	54	الخزينة		21525867,59

الشكل رقم(III-7): نموذج عن قيود إعادة الافتتاح

2016/01/02

111		رؤوس أموال خاصة أخرى -ترحيل من جديد	-451112729,94	
153		مؤونات ومنتجات مسجلة مسبقا	72852054,56	
120		النتيجة الصافية { حصة المجمع }	-167325412,22	
20		التثبيتات المعنوية	2273301,95	
21		التثبيتات العينية	1368373838,15	
27		قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	1092256,99	
23		التثبيتات الجاري انجازها	266566920,26	
31		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	177810612,40	
411		الزبائن	936243554,09	
4487		أصول متداولة أخرى	00,0	
46		المدينون الآخرون	68963994,75	
54		الخزينة	21525867,59	
	18	حسابات ذات صلة		00,0
	40	موردون وحسابات ملحقة		6 846 477 162,30
	42à	ديون أخرى		20 969 259 782,22
	444à	الضرائب		443 823 707,19

خلاصة الفصل :

من خلال التربص الذي قمت به على مستوى مؤسسة موستافي – قسم المالية و المحاسبة - و استنادا إلى المعلومات التي تم جمعها و معالجتها مع الموظفين في مختلف المصالح على مستوى المؤسسة لاحظت أن أغلب الحسابات سواء حسابات التسيير أو الميزانية كانت خالية من الانحرافات ما عدا البعض منها و لم تكن نتيجة أخطاء أو هفوات في التسجيل و إنما تعود إلى تراكم تسجيلات فترة تجميد الحسابات للقيام بأعمال نهاية السنة، مما يبين مدى انضباط العمال في أداء عملهم و الدور الهام الذي يحظى به المحاسب في تسجيل وتحليل العمليات و خاصة مديرية المالية و المحاسبة الذي يعمل على التنسيق بين المصالح و بين الموظفين.

كما أن الدور الذي تلعبه شركة موستافي في هذه الإستراتيجية التطورية في تربية الدواجن .

موستافي تمتلك هيكلا ماليا ومحاسبيا ذو كفاءة عالية و خبرة متنوعة مما يضمن الفعالية في تسيير الموارد المكونة لموجودات الشركة.

إن موضوع هذه الدراسة الميدانية يدخل في إطار البحث الذي قمت به، وتتكون هذه الدراسة من ثلاث عناصر أساسية أولها يحوي بطاقة تعريفية عن شركة موستافي و تطورها التاريخي إضافة إلى هيكلتها العامة أما الثاني يلخص مهام و أنشطة الشركة و أهدافها الحالية و المستقبلية أما الثالث فيتضمن لمحة عن الفرع الذي قمت فيه بدراستي الميدانية و هيكلته التنظيمية.

واستنادا للدور الهام الذي تلعبه المؤسسة الاقتصادية في الاقتصاد الوطني بهدف ، وهذا مانهدف إليه من تخصصنا الدراسي وما اكتسبته من معلومات، قمت بدراسة ميدانية في شركة موستافي المتواجدة في طريق ماماش عين النويصي- مستغانم.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

بعد التطرق الى مختلف العمليات الاساسية لأعمال نهاية السنة تبين لنا دور المحاسبة العامة ومدى اهمية تطبيقها في المؤسسة والتي لها مكانة هامة وذلك لما تقدمه من معلومات ، من معلومات و بيانات محاسبية.

ولقد كانت دراستنا لموضوع أعمال نهاية السنة المالية كمحاولة للوقوف على اهم المراحل التي تمر بها المؤسسة من اجل اعداد القوائم الختامية وتحديد نتيجة الدورة ، وكذا معرفة وضعية المؤسسة ومركزها المالي وذلك من اجل اعطاء معلومات دقيقة للمحاسبات الاخرى (المحاسبة التحليلية ، والمحاسبة التقديرية) من جهة ،ومن جهة اخرى فمن الضروري اعداد النتيجة الجبائية للمؤسسة وإرسالها لمصلحة الضرائب لغرض فرض ضريبة على الربح الذي حققته المؤسسة خلال الدورة ،اضافة لما تقدمه هذه الاخيرة من مساعدة للمسؤولين في اتخاذ مختلف القرارات و تنظيم العمل الهحاسبي و كذا تحديد مسار المؤسسة و المتعاملين معها.

وهنا تبرز ضرورة عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة لكل ممتلكاتها والتزاماتها ، فهذه العملية وما يتبعها تعتبر عمليات ضرورية لابد منها من اجل الوصول الى الحصيلة النهائية الدقيقة وضف الى ذلك ان هذه العملية قانونية أي الزامية حيث حددها القانون التجاري في مادته العاشرة .

و من أجل إثراء هذا البحث و الوقوف على مختلف الحقائق التي تحوم حوله , و في خطوة للإجابة على **الإشكالية المطروحة** قمنا بتدعيم الجانب النظري بجانب تطبيقي يتمثل في دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن للغرب"MOSTAVI ", و ذلك من خلال الوقوف على مختلف المراحل التي تمر بها المؤسسة في نهاية دورتها , بالإضافة إلى التعرف على مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بهذه الفترة من السنة المالية , حيث كانت الإنطلاقة من ميزان المراجعة قبل الجرد الى عمليات الجرد مختلف حسابات المؤسسة كجرد إستثماراتها و مخزوناتها و كذا أموالها الجاهزة .... وصولا إلى ميزان المراجعة بعد الجرد الذي يمكننا من إعداد جدول حسابات النتائج و كذا الميزانية الختامية التي تعكس نتيجة الدورة .

- **النتائج المتوصل إليها :**

- ✓ تعتبر المحاسبة من أهم أدواة التسيير التي تعتمد عليها المؤسسة, و ذلك لأنها تعتبر تقنية كمية لمعالجة البيانات و تسجيل العمليات التي تخص المؤسسة .
- ✓ النظام المحاسبي المالي يستجيب لتطورات الاقتصادية الراهنة و يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ ميزان المراجعة قبل الجرد لا يعتبر أساس يؤخذ عليه لإعداد القوائم المالية التي تعكس مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ نقوم بالجرد المادي للتأكد من قيمة الأصول و الخصوم كما و نوعا, لتصحيح الأخطاء المحاسبية الناجمة عن مختلف العوامل.
- ✓ بعد القيام بعمليات الجرد الفعلي لممتلكات المؤسسة و حساباتها , و بعد مقارنته مع الجرد المحاسبي و تسوية الفروقات إن وجدت , تصبح النتيجة المتوصل إليها معبرة عن الصورة الحقيقية للمؤسسة في نهاية الدورة .
- ✓ تغلق الحسابات المتعلقة بالدورة الحالية , و هذا حفاظا على مبدأ استقلالية السنوات المالية .

- **إختبار الفرضيات :**

- ✓ الإجرائات المتبعة للقيام بأعمال الجرد و التسوية حسب نظام المحاسبي المالي هي التعبيير المتسلسل و المنظم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المالية , و قد وقفنا عند هذه النقاط في **الفصل الثاني** و **الفصل الثالث** .
- ✓ الجرد المادي هو عملية قانونية تتمثل في التسجيل الفعلي لموجودات المؤسسة, و متابعتها و تسييرها، كما انه اداة فعالة لاكتشاف الاخطاء ، اما الجرد المحاسبي هوكذلك عملية قانونية تتمثل في التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة , كما يلعب دورا هاما في تسوية الحسابات و تصحيحها و هذا ما تطرقنا إليه في **الفصل الثاني** .
- ✓ يتم تحديد النتيجة بعد إجراء التسوية لعناصر حسابات الميزانية و كذا حسابات التسيير ثم المقارنة بين موجوداتها و مطاليبها أو بين إيراداتها و نفقاتها , وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل **الثاني** و **الثالث** .

➢ **الإقتراحات و التوصيات :**

بناء على النتائج السابقة, و لأجل تحسين العمل المحاسبي نقترح ما يلي :

- يجب تكوين و تأهيل الإطارات علميا و عمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق للمعايير الدولية.
- دراسة تجارب و خبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي للاستفادة منها في تطوير الأنظمة المحاسبية على المستوى المحلي .
- ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي و الواقع التطبيقي لها .
- العمل على زيادة الثقافة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبة الدولية, و ذلك من أجل توسيع فهم القوائم المالية الصادرة عن مؤسسة, مم يوضع المستثمرين و صناع القرارات في أحسن الظروف.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

باللغة العربية :

❖ **قائمة الكتب :**

- أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى ، 2002 ، الجزائر
- بن حاج علي ، النظام المحاسبي المالي الجديد ، دار النشر و التوزيع الدار البيضاء ، الجزائر ، 2009
- بن ربيع حنيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية , الجزء الاول , مطبعة دار هومة , الجزائر , 2011
- حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، دار الحزين ، مكتبة الفلاح ، الطبعة الثانية ، الاردن ، 1995
- حواس صلاح المحاسبة المالية حسب SCF _ 2011 دون دار الطبع و النشر
- صالح خالص ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1997
- صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997
- عبد الرحمان عطية ،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر الجيلطي ، الجزائر ، 2008،
- عليان الشريف/فائق الشقير ، مبادئ المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، دار الميسرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000
- كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، 2004
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998
- مؤيد راضي خنفر/غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية –مدخل نظري و تطبيقي- ، دار الميسرة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006
- هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002

❖ **قائمة المذكرات :**

- جدة ياسمين و بوحموم سلسبيل، أعمال نهاية السنة حسب النظام المحاسبي الجديد ـ قسم الانتاج مؤسسة سوناطراك، جامعة الجزائر3، 2014/2013.
- شرقي منال ، النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، 2009/2008
- صبرينة حياة ، أعمال نهاية الدورة حسب النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، 2010/2009
- عقبي حسيبة و أمينة، أعمال نهاية السنة حسب النظام المالي المحاسبي الجديد LAP شركة سوناطراك، جامعة بومرداس، 2011/2010.

❖ **قائمة المجلات:**

- جمال عمورة، الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، دروس و أبحاث، جامعة البليدة، 2011.
- جمعة حميدات ، محمد ابو نصار، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الاردن،2008
- حواس صلاح المحاسبة المالية حسب 2011 _ SCF دون دار الطبع و النشر
- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى،الجزائر،2011
- العربي محمد ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ورقة بحثية، مركز خميس مليانة، *2013*

❖ **الجرائد الرسمية :**

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 لسنة 2007 ، المادة 06
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية "الخبر" العدد 78 بتاريخ 2013/02/27 المادة 3
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية, القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009 ، العدد 19
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 25 مارس 2009 ، العدد 19

❖ **المواقع الالكترونية:**

- موقع http://talabadz1.blogspot.com/2010/12/scf_06.html. يوم 2016/10/17 , 15:20
- موقع *www.djelfa.infor* ، *2017/03/20* ، *14:00*
- موقع *www.IASB.org/IAS* ، *2017/03/20* ، *14:15*
- موقع *www.djelfa.infor* ، *2017/03/21* ، *10:00*
- موقع www.cte.univ-setif.dz ، 2017/03/24 ، 17:15
- موقع www.cte.univ-setif.dz ، 2017/03/24 ، 17:15
- موقع www.etudiant.dz.net ، 2017/04/02 ، 17:00
- موقع www.kantakji.com/fiqh/Files/.../825.doc , 2017/04/12 , 14:20

باللغة الفرنسية :

- Benaibouch mohand cid ; la comptabilité general aux normes du nouveau system comptable financier ; office des publications universitaires ; 2eme édition ; alger ; 2012
- Eric DUCASSE et d'autres, Normes Comptables internationales IAS IFRS , Edition de Boeck, France, 2005 , p 17.

- loca PACIOLI , « summa de arithmatica geometric proportioni de compuieset proportionaalita » 1494 فينيسيا عام

الملاحق

المحق رقم (01): جدول حسابات النتائج

EPE MOSTAVI SPA

COMPTE DE RESULTATS 2015

	N 2015	N-1 2014
Ventes et produits annexes	1 158 702 575,83	773 209 649,75
Variation stocks produits finis et en cours	-52 134 914,99	2 443 958,81
Production immobilisée	7 224 639,95	
Subvention d'exploitation	10 268 256,15	14 662 978,21
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 124 060 556,94**	**790 316 586,77**
Achats consommés	-928 035 275,76	-666 940 721,14
Services extérieurs et autres consommations	-111 004 019,84	-115 784 297,58
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-1 039 039 295,60**	**-782 725 018,72**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**85 021 261,34**	**7 591 568,05**
Charges de personnel	-198 601 960,87	-205 573 236,51
Impôts, taxes et versements assimilés	-17 229 181,84	-12 422 042,45
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**-130 809 881,37**	**-210 403 710,91**
Autres produits opérationnels	28 792 699,40	17 220 058,89
Autres charges opérationnalles	-22 581 489,66	-21 034 016,52
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-50 153 689,98	-46 964 772,78
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	6 643 763,71	18 255 215,69
V-RESULTAT OPERATIONNEL	**-168 108 597,90**	**-242 927 225,63**
Produits financiers		
Charges financières	-828 809,36	
VI-RESULTAT FINANCIER	**-828 809,36**	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	**-168 937 407,26**	**-242 927 225,63**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 611 995,04	1 351 502,82
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 159 497 020,05**	**825 791 861,35**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-1 326 822 432,27**	**-1 067 367 584,16**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-167 325 412,22**	**-241 575 722,81**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-167 325 412,22**	**-241 575 722,81**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم (2): جدول الاصول

EPE MOSTAVI SPA

BILAN ACTIF 2015

ACTIF	#REF! Brut	#REF! Amort-Prov.	#REF! Net 2015	#REF! Net 2014
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			0,00	
Immobilisations incorporelles	**2 781 894,16**	**508 592,21**	**2 273 301,95**	**2 466 295,26**
Immobilisations corporelles	**2 601 412 109,45**	**1 233 038 271,30**	**1 368 373 838,15**	**1 348 719 894,81**
Terrains	995 900 557,90		995 900 557,90	995 900 557,90
Bâtiments	643 081 567,08	501 272 146,32	141 809 420,76	149 029 263,71
Autres immobilisations corporelles	962 429 984,47	731 766 124,98	230 663 859,49	203 790 073,20
Immobilisations en concession			0,00	0,00
Immobilisations en cours	**266 566 920,26**		**266 566 920,26**	**207 420 405,38**
Immobilisations financières	**20 143 129,12**			
Titres mis en équivalence-entreprise assciées			0,00	
Autres participations et créances rattachées			0,00	
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courant	1 092 256,99		1 092 256,99	372 256,98
Impôts différés actif	19 050 872,13		19 050 872,13	14 872 003,79
Comptes de liaison			0,00	
TOTAL ACTIF NON COURANT	**2 890 904 052,99**	**1 233 546 863,51**	**1 657 357 189,48**	**1 573 850 856,22**
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	**181 813 892,16**	**4 003 279,76**	**177 810 612,40**	**256 188 606,41**
Créances et emplois assimilés	**1 041 026 873,43**	**28 693 850,46**	**1 012 333 022,97**	**655 248 861,61**
Clients	964 899 404,55	28 655 850,46	936 243 554,09	554 337 190,91
Autres débiteurs	69 001 994,75	38 000,00	68 963 994,75	77 686 377,46
Impôts at assimilés	7 125 474,13		7 125 474,13	23 225 293,24
Autres créances et emplois assimilés			0,00	
Disponibilités et assimilés	**21 525 867,59**		**21 525 867,59**	**21 857 860,24**
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie	21 525 867,59		21 525 867,59	21 857 860,24
TOTAL ACTIF COURANT	**1 244 366 633,18**	**32 697 130,22**	**1 211 669 502,96**	**933 295 328,26**
TOTAL GENERAL ACTIF	**4 135 270 686,17**	**1 266 243 993,73**	**2 869 026 692,44**	**2 507 146 184,48**

الملحق رقم (03): جدول الخصوم

EPE MOSTAVI SPA

BILAN PASSIF 2015

PASSIF	N 2015	N-1 2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	781 870 000,00	781 870 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)		0,00
Ecart de réévaluation	109 707 830,95	109 699 760,05
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	-167 325 412,22	-241 575 722,81
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-451 112 729,94	-211 701 519,22
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**273 139 688,79**	**438 292 518,02**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	302 632,05	826 475,55
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	72 852 054,56	64 608 756,92
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**73 154 686,61**	**65 435 232,47**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 917 890 306,10	1 404 692 463,39
Impôts	4 251 240,39	1 342 531,53
Autres dettes	472 923 555,63	480 088 862,61
Trésorerie Passif	127 667 214,92	117 394 576,46
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**2 522 732 317,04**	**2 003 518 433,99**
TOTAL GENERAL PASSIF	**2 869 026 692,44**	**2 507 246 184,48**

الملحق رقم (4): حالة المقاربة البنكية

SOCIETE PAR ACTION

S.P.A MOSTAVI

ETAT DE RAPPROCHEMENT AU 31/12/2015

BADR EXPLOITATION COMPTE N° 868.300.067.002.300

DATE	CHEZ NOUS	MONTANT		DATE	CHEZ LA BANQUE	MONTANT	
		DEBITS	CREDITS			DEBITS	CREDITS
	SOLDE AU 31/12/2015	10 883 556,09			SOLDE AU 31/12/2015		12 107 728,18
30/04/1998	CHQN°647704		27 868,34	17/03/2007	OAR DIAF CHQ N0634092	28 576,30	
31/07/1999	CHQN°881884		8 511,24	07/04/2007	DAHMANI MED CHQ N 0052980	8 000,00	
				13/03/2013	CHQN°0503673 AKERMI HAMZA	2 450,00	
				28/12/2015	CHQN°204682 CNAS MOSTA	599 091,39	
				28/12/2015	CHQN°204681 GAO ORAVIO	15 000,00	
				29/12/2015	CHQNO204689 GAO ORAVIO	29 750,00	
				29/12/2015	CHQN°0204692 AGROMAVI	475 609,68	
				29/12/2015	CHQN°204694 NAFTAL	76 662,30	
				31/12/2015	CHQN°204668 ZLRGOUG,M	20 450,00	
T O T A L		10 883 556,09	31 379,58		T O T A L	1 255 549,67	12 107 728,18
S O L D E		10 852 176,51			S O L D E		10 852 176,51

EPE MOSTAVI SPA
DIRECTION FINANCE
ET COMPTABILITE

التلخيص:

تعالج المذكرة موضوع أعمال نهاية السنة المالية،في المؤسسة الاقتصادية حسب النظام المحاسبي المالي.
فنظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة على المستوى الاقتصادي, و الدور الذي تلعبه
في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية، خاصة و أن الكثير من الأطراف الاقتصادية تفتقد لمعرفة أصول المحاسبة، مما يجعل المؤسسات و الشركات تتعذر في أداء وظائفها على أكمل وجه.

الفضل يعود الى التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال و العمليات و الاتجاه نحو إنشاء و تنشيط أسواق الأعمال، فكل هذا ساهم في زيادة الحاجة إلى المعلومات المالية المفيدة، و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة، مما أدى إلى ظهور النظام المحاسبي المالي , الذي جعل القواعد المحاسبية المطبقة تتماشى وفق المعايير الدولية في مجال المالية و المحاسبة .

اهتمت الجزائر بالتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، و اعتمدت إستراتيجية تهدف إلى تبني هذا النظام المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة، العمليات المحاسبية، المؤسسة الاقتصادية، النظام المحاسبي المالي، أعمال نهاية السنة المالية.

Résumé:

La thèse aborde le sujet des travaux de fin d'exercice dans une entreprise économique, selon les principes du système comptable financier.

Compte tenu de la grande importance que remet la comptabilité au niveau économique, le rôle qu'elle joue dans divers domaines pour le développement des projets économiques, cependant beaucoup d'acteurs économiques ignorent les principes de la comptabilité ce qui pousse les institutions et les entreprises a ne pas exercer leurs fonctions dune manière optimale .

Grace à l'évolution contemporaine de l'environnement des affaires et des processus, et la tendance vers la mise en place et la revitalisation des marche d'affaires, ce qui a augmente les besoins en matière d'informations financières utiles, pour une meilleur prise de décisions économiques . ce qui a conduit a l'apparition du système comptable financier, système qui a rendu les règles comptables appliquées conforment aux normes internationales dans les domaines de la finance et de la comptabilité.

L'Algérie, qui tans attentive aux différents évolutions dans L'environnement des affaires a opté pour une stratégie adoptante ce système comptable financier.

Mots-clés:

Comptabilité, opérations comptables, institution économique, système comptable financier, fin d'affaires de l'exercice.