

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم

جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تقييم العمليات المحاسبية الختامية في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة متيجي للمطاحن GMD

تحت اشراف الاستاذ

مقدمة من طرف الطالب:

براهيمي عمر

بوستة انيس عبد الرحيم

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	استاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ مساعد (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر (ب)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله الذي هدانا لنور العلم و ميزنا بالعقل الذي يسير طريقنا
الحمد لله الذي اعطانا من موجبات رحمته الإرادة و العزيمة على إتمام
عملنا نحمدك يا رب حمدا يليق بمقامك وجلالك.
جرت العادة ان يكون كل وراء اعداد هذه المذكورة اشخاص من منهم يساهم
بالنصح والبعض بالتوجيه

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله الذي علم العلم ورفع أهل العمل فقال: "يرفع الله الذين آمنوا والذين أوتوا العلم درجات."

- إلى الذي ساندني بثقة لا متناهية إلى من كان شمعة تحترق لتضيء طريقي... أبي.

- إلى التي أنحني لها بكل جلال وتقدير إلى نبع حناني الفياض إلى سبيل العطاء إلى رمز

الاشتعال إلى من جعل الرحمان الجنة تحت أقدامها... أمي.

- إلى الذي أكن له كل الاحترام وكان العون والقُدوة لي الغائب والحاضر في قلبي أخي العزيز

سيد احمد.

أختي العزيزة ياسمين.

إلى أختي الكبيرة فريدة التي ساعدتني كثيرا في انجاز هذا العمل.

إلى من جمعني بهما القدر صديقي بلال وخالد وزينو وبوعزة بوداود عبد الله.

إلى من قسم جهدي وزرعوا معي بذرة هذا العمل المتواضع "المذكرة" إخي برجي

عبد الكريم الأخ الذي لم يبخل عليا بمجهوداته ولكم مني فائق الحب والاحترام.

وإلى كل زملائي وزميلاتي بقسم التخرج المالية والمحاسبة.

أبيس

الفہرست

الفهرس

الصفحة	العنوان
-	قائمة الجداول
-	قائمة الاشكال
أ	المقدمة العامة
1	الفصل الأول: مفاهيم حول المؤسسة والمحاسبة المالية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المحاسبي للنتيجة
3	المطلب الأول: تعاريف خاصة بالنتيجة المحاسبية
5	المطلب الثاني: خصائص واهداف المؤسسة
8	المطلب الثالث: وظائف وأنواع المؤسسة الاقتصادية
12	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة المالية
12	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة المالية
22	المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية
25	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية
32	المبحث الثالث: ماهية النظام المحاسبي الجديد
32	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي الجديد
34	المطلب الثاني: نطاق تطبيق واسباب انتقال الى النظام المحاسبي الجديد
36	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني: اعمال نهاية الدورة المحاسبية
38	المبحث الاول: الاطار العام لأعمال نهاية السنة و الجرد
38	المطلب الاول: مفهوم اعمال نهاية السنة ومفهومها
42	المطلب الثاني: جرد عناصر الاصول
46	المطلب الثالث: جرد عناصر الخصوم
46	المبحث الثاني: ميزان المراجعة قبل الجرد وتسوية حساباته
46	المطلب الأول: مفاهيم حول ميزان المراجعة وتصحيح الاخطاء
53	المطلب الثاني: تسوية حسابات الميزانية
69	المطلب الثالث: تسوية حسابات التسيير
72	المبحث الثالث: تحديد نتيجة الدورة
72	المطلب الأول: ميزان المراجعة بعد الجرد وتحديد النتيجة
75	المطلب الثاني: اعداد قائمة الدخل والميزانية الختامية
82	المطلب الثالث: غلق وإعادة فتح الحسابات
83	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة متيجي GMD
85	المبحث الأول: نظرة تاريخية على بداية مجمع متيجي
85	المطلب الأول: تأسيس المجمع
88	المطلب الثاني: مطاحن سيق
90	المطلب الثالث: التعريف بمديريات المؤسسة
92	المبحث الثاني: جرد الحسابات و تسويتها و تحديد النتيجة
92	المطلب الأول: اهتلاك التثبيتات
93	المطلب الثاني: جرد و تسوية حسابات الاصول
94	المطلب الثالث: تحديد نتيجة الدورة للمؤسسة
	المبحث الثالث: غلق و إعادة فتح الحسابات الميزانية الختامية في المؤسسة

	المطلب الأول: غلق الحسابات
	المطلب الثالث: فتح الحسابات للسنة الجديدة
63	خلاصة الفصل الثالث
-	خاتمة عامة
-	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2-1)	ميزان المراجعة	50
(2-2)	ميزان المراجعة بعد الجرد	73
(2-3)	جدول حسابات النتائج	78
(2-4)	ميزانية الختامية لجانب الاصول	80
(2-5)	ميزانية الختامية لجانب الخصوم	81
(3-1)	اهتلاك التثبيتات	92
(3-2)	جدول حسابات النتائج للمؤسسة	94
(3-3)	الميزانية الختامية لجانب الاصول	95
(3-4)	الميزانية الختامية لجانب الخصوم	96

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(3-1)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	90

المقدمة

في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة أصبح من الضروري تمكين الأنظمة الاقتصادية لجميع الدول لتتماشى مع النظام العالمي الجديد، وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق المفتوح الذي جاء في مضمونه بضرورة تطبيق النظام المالي و المحاسبي الجديد لمواكب التطورات الحاصلة في بيئة المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المركز الاقتصادي الهام، و الذي يسعى إلى تحقيق أهدافه و ضمان أحسن النتائج عن طريق جميع المعلومات الضرورية عن التغيرات الحاصلة في محيطه الخارجي، و ذلك كبديل للمخطط الوطني الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس مختلف الجوانب الخاصة به ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم المالية المقدمة مروراً بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات. وما يجب الإشارة إليه أن الجزائر قررت تطبيقه في سنة 2007 ونظراً للعقبات التي واجهتها بعض المؤسسات الاقتصادية التي تأخرت في اعتماده إلى سنة 2000، ليصبح هذا النظام متفوقاً مع المعايير المحاسبية و التقارير المالية الدولية يتلائم مع مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني و الطولي،

وحسب هذا النظام تتولى المؤسسات إعداد الكشوف المالية التي تشمل الميزانية، جدول حسابات النتائج، و القوائم الأخرى التي تعتمد بشكل كبير وواضح على التحليل المالي. و باعتبار أن المحاسبة هي تقنية كمية لمعالجة حركة الأموال المعدة عن طريق تسجيل كل العمليات التي تكون مشة بالوثائق التبريرية و ذلك طيلة السنة، حيث تكون في جداول محاسبة انطلاقاً من اليومية العامة، تم ترحل إلى دفتر الأستاذ و أخيراً إلى ميزان المراجعة قبل الجرد، غير أن هذا الأخير ليس دليلاً قاطعاً على صحة المبالغ و العمليات فقد تكون هناك أخطاء بالزيادة أو بالنقصان يصعب اكتشافه بالرغم من تحقيق شرط التوازن في المجاميع و الأرصدة، لذا تقوم المؤسسة بالتأكد من صحة التسجيلات و اكتشاف الأخطاء تم تصحيحها من خلال قيام المؤسسة بعملية الجرد الشاملة، التي تعمل على مراجعة الوثائق و الدفاتر المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى إحصاء عناصر الميزانية و التأكد من وجودها نوعاً وكمياً و قيمة و قياساً، بالإضافة إلى قيود التسوية اللازمة للمطابقة بين ما هو موجود فعلاً و ما هو مسجل لتسوية بعض حساباتها، التعدد بعدها ميزان المراجعة بعد الجرد لتقوم أخيراً بإعداد القوائم المالية التي تتضمن قائمة الدخل و الميزانية الختامية التي تظهر من خلالها نتيجة السنة المالية و تحديد المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و كل هذه العمليات السالفة الذكر تعرف بأعمال هاية الدورة التي تتطلب عملاً منظماً و تحليلاً كافياً للمعلومات. و بناء على تقدم ذكره تتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

كيف تتم أعمال نهاية الدورة طبقاً للنظام المالي المحاسبي الجديد في المؤسسة الاقتصادية؟

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

ما هي الأسس التي جاء بها النظام المالي والمحاسبي الجديد؟

ما هي مختلف الإجراءات المتبعة للقيام بأعمال الجرد والتسوية؟

ما هي الفروقات بين الجرد المادي والمحاسبي؟

وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية يمكن إعطاء الفرضيات التالية:

* الأسس و المبادئ و الفرضيات المحاسبية المتعارف عليها دوليا.

* 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 الحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

دوافع اختيار البحث:

لاختيار هذا البحث هناك عدة أسباب تذكر منها:

* نظرا للغموض الذي جاء به النظام المالي والمحاسبي الجديد.

* نقص الدراسات و الأبحاث في النظام المالي و الحاسبي الجديد. الأعمال غاية الدورة التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة.

* كون أن أعمال نهاية الدورة تساعد على تحديد النتيجة المالية والوضعية المالية للمؤسسة.

أهمية البحث:

هناك أهمية جوهرية حول هذا البحث الذي يعتبر أحد أهم المواضيع المحاسبية المالية بحيث يتضمن كل أعمال الجرد والتسوية التي تقوم المؤسسة بإعدادها في نهاية كل دورة مالية من أجل تحديد نتيجة صحيحة و معبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

اهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذا البحث إلى إبراز العمليات والإجراءات والمراحل المتسلسلة التي جاء بها النظام المالي والمحاسبي الجديد المتعلقة بأعمال غاية الدورة من جرد وتسوية وإقفال التي تقوم بها المؤسسة لتساهم في تحقيق أقصى كفاءة تسييرية من خلال تحليل إطارها العام وتحديد أهدافها.

صعوبات البحث :

لقد تعرضنا إلى صعوبات عند قيامنا هذا البحث منها:

* نقص المراجع المتخصص في الحاسبة المالية.

* صعوبة إيجاد المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي الجديد.

* صعوبة إيجاد مؤسسة لإجراء تريض تطبيقي.

المنهج المستخدم:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومحاولة اختيار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تستعين بالمنهج الوصفي في الجانب النظري و التطبيقي، و إسقاط الجانب النظري على التطبيقي.

الإطار العام للبحث -

تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول:

* الفصل الأول: مفاهيم عامة الذي نبرز من خلاله المؤسسة الاقتصادية والنظام المالي والمحاسبي الجديد و المحاسبة المالية.

* الفصل الثاني : أعمال نهاية الدورة وتتطرق فيه إلى كل عمليات الجرد و التسوية.

* الفصل الثالث: دراسة حالة في أعمال غاية الدورة " حالة مؤسسة متيجي للمطاحن " والذي تعرفنا فيه على هذه المؤسسة والتطرق إلى أهم المراحل والإجراءات تقوم بها من جرد وتسوية.

الفصل الأول

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة المالية

المبحث الثالث: ماهية النظام المحاسبي المالي الجديد

تمهيد:

حاولت الجزائر ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي باعتباره مشروع يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية، كما ان النظام المحاسبي المالي هو تقنية كمية لمعالجة حركة رؤوس الاموال المعدة عن طريق تسجيل كل العمليات التي تكون مثبتة بوثائق تبريرية، وذلك طيلة السنة حيث تكون في جداول المحاسبة انطلاقا من اليومية العامة ثم ترحل الى دفتر الاستاذ ثم الى ميزان المراجعة قبل الجرد، غير أن هذا الاخير ليس دليلا قاطعا على صحة المبالغ و الارصدة ، لذا تقوم المؤسسة بعمليات الجرد لتبين المبالغ الصحيحة ولاكتشاف الاخطاء وتصحيحها. وكل هذه العمليات السابقة تعرف بأعمال نهاية السنة والجرد التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة لمسيرها وعمالها والمتعاملين معها، تقوم المؤسسة إعداد ميزان المراجعة النهائي، والقوائم المالية لتحديد نتيجة الدورة وبالتالي فمجملة الأعمال التي تريد من خلالها المؤسسة تحديد النتيجة الصافية في نهاية نشاطها، وعليه تكون أعمال نهاية السنة والجرد وهو موضوع بحثنا هذا ولأهمية الموضوع في النظام المحاسبي.

المبحث الأول: ماهي المؤسسة

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة وتطور تاريخها

أولاً: تعريف المؤسسة:

تتمثل المؤسسة في مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مالية والتي تكون فيها بينها تركيب معين وتوليف محدد منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة وأداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع وتتجسد هذه المهام بصورة عامة في إنتاج السلع وأداء الخدمات من اجل إتباع حاجات المستهلكين بصورة عامة ومباشرة أو غير مباشرة) وذلك بطبيعة نشاط المؤسسة مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو الدمج المحكم بين عوامل الإنتاج في لحظة زمنية محدودة. تسمى المؤسسة بعدة تسميات حسب طبيعة نشاطها أو إطارها القانوني أو حسب مركزها الاقتصادي ومرحلة التشغيلية التي وصلت إليها أو مدى تعاملها مع المستهلكين.

قد تكون صغيرة الحجم تقتصر فعاليتها على القيام بعملية الإنتاجية قد تكون متوسطة الحجم تشرف على مشروعين أو أكثر تسمى حينئذ بالمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية وقد تكون كبيرة الحجم تشرف على عدة مشاريع أو مؤسسات أو وحدات إنتاجية قسبي حينئذ بالمؤسسة أو الوحدة الإنتاجية وقد تكون كبيرة الحجم تشرف على عدة مشاريع أو مؤسسات أو وحدات إنتاجية فسمي بالمؤسسة أو المقاوله وهناك عدة تعاريف اخترنا منها ما يلي:

التعريف الأول:

المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاج معينة تم تولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من فرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج".¹

¹ عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 24.

-التعريف الثاني:

المؤسسة الاقتصادية هي الوحدة الإنتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها بالموجودات المادية (الأصول المادية) والتي تعود ملكيتها للشعب والمؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعمل على انجاز المهمة المخصصة لها وفق خطتها المنبثقة من خطة الدولة العامة والتي تهدف إلى مزاولة الإنتاج وإعادة الإنتاج الموسع، كما أنه عليها أن تقوم بدور المتح السلمي الاشتراكي الذي يقوم بتزويد المواطنين باحتياجاتهم ويتم إقامتها من قبل الدولة إلا أنها تتمتع باستغلالها من الناحية الحقوقية والاقتصادية.¹

من خلال ما قمنا به من تعريفات تخلص إلى هذا التعريف: المؤسسة هي مجموعة العناصر المادية والبشرية والمالية، لأداء غرض معين من أجل إشباع رغبة معينة في فترة زمنية معينة، وباعتبارها منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، فهي تعمل على مزج مختلف عوامل الإنتاج، وكذا تبادل السلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق قيمة مضافة ومن الشروط الاقتصادية تختلف باختلاف الزمان والمكان تبعاً لنوع والنشاط الممارس.

ثانيا التطور التاريخي للمؤسسة الاقتصادية:

إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة التي نراها اليوم لم تظهر بشكلها اللائق في أول مرة، بل كانت نتيجة التغيرات والتطورات المتواصلة والتي هي متوازية مع التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية والحضارات البشرية. ومنذ أن سادت الحياة البدائية البسيطة في المجتمعات القديمة والتي مرت بالإنتاج الأسري البسيط وكذا الاكتفاء بالفلاحة تم ظهرت الوحدات الحرفية التي كان أقدمها حرفة التجار والحدادة.... الخ.² ومع تطور الأدوات واتساع الأسواق من جهة أخرى أثر على تراكم الثروة وزيادة المواد الأولية أدى إلى ظهور المصانع التي تعتبر منعرجا حاسما في تاريخ المؤسسة الاقتصادية، وبعدها ظهر النظام المنزلي للحرف الذي جعل الحرفيين مع الاسم وتزويدهم بالمواد الإنتاج سلع معينة ومع مرور الوقت أصبح التجار ذو نفوذ على الحرفيين في المنزل.

ومع التغيرات التي شاهدها ظهرت المانيفاكورة MANIFACTOR التي أثرت في المجتمع الرأسمالي من جهة وفي تاريخ المؤسسة الاقتصادية من جهة أخرى، حيث أدى بقاء مستوى التقنية المستعملة فيها على درجة البساطة مثلها مثل

¹صمويل عبود، اقتصاد مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1884، ص59.

²ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية، دار المحمدية، 1998، ص10.

مستوى الحرف المنزلية. لكن العوامل التي ساهمت في صمود المانيفاكورة MANIFACTOR لفترة طويلة أمام النشاطات الحرفية الحرة وهو الانضباط ومع التطورات السريعة والحوت العلمية ظهرت المؤسسات الصناعية الألية التي ساهمت في مضاعفة حجم الإنتاج الصناعي واتساع الأسواق، ونظرا للأسباب التقنية والتكاليف والأسعار والمراقبة. ظهرت الشركات التجارية ونشوء المؤسسات المالية الحديثة. كما زاد اتساع الأنشطة خاصة مع النمو الديموغرافية وتحسن المستوى المعيشي.¹

كما كان للحرب العالمية الأولى دور هام فيما يتعلق بالتطور الصناعي خاصة في الصناعات حربية، وتطبيق التكنولوجيات في الصناعة المدنية، كذلك خلال الحرب العالمية الثانية بالإضافة إلى إعادة النظر في تنظيم وتسيير المؤسسات الاقتصادية مع تكثيف الإنتاج وإعطاء حطوط حديدية والتوسيع نحو السوق الخارجية. فاضطرت إلى تغيير تنظيمها الهيكلي من اجل إنشاء اقسام إنتاجية في الخارج.

كل هذه العوامل أدت الى تحول المؤسسات والشركات الوطنية الى شركات متعددة الجنسيات ومع انتشارها وتطورها أصبح لها دور في مختلف المعاملات الدولية التجارية الاقتصادية، بالتالي فالمؤسسات الاقتصادية المختلفة أصبح لها دور هام في تطور المجال الاقتصادي بصفة عامة والتي تضي على المجالات الأخرى.²

المطلب الثاني: خصائص واهداف المؤسسة

أولاً: خصائص المؤسسة:

تتميز المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من الخصائص أهمها:

* المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من امتلاكها الحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

* القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من اجلها.

* أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة، كافية وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.

* التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف محددة تسعى إلى للوصول إليها.

¹ناصر دادى، مرجع سابق، ص23.

²ناصر دادى، مرجع سابق، ص30.

* ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات وإما عن طريق إيراداتها الكلية أو عن طريق القروض.

* البيئة التي تكون فيها المؤسسة لا بد أن تكون مواتية.

* المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي.¹

ثانياً: أهداف المؤسسة الاقتصادية:

نعي المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة التي تحقق أهداف تختلف وتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعته وميدان نشاطها، ولهذا تتداخل وتتشابك أهداف المؤسسة ونستطيع تلخيص هذه الأهداف:

1 – الأهداف الاقتصادية:

* تحقيق الربح: إذ أنه لا يمكن استمرار المؤسسة في الوجود إلا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانيات ترفع رأس مالها وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى.

* تحقيق متطلبات المجتمع: تسعى المؤسسة إلى تغطية متطلبات المجتمع من خلال تحقق نتائجها.

* عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الحيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ الخطط والبرامج.²

وهذا تسعى المؤسسة لتجنب في الوقوع في مشاكل اقتصادية ومالية تعكس على أصحابها بحرمانهم من الأرباح وعلى المجتمع بعدم تلبية حاجاته³

2 – الأهداف الاجتماعية:

* ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسات وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشة في المجتمع وحركة سوق العمل وغيرها من العوامل، وغالبا ما تحدد الدولة قانونا يضمن للعمال مستوى من الأجر يسمح لها بتلبية حاجياته.

¹ عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² عمر صخري، مرجع سابق، ص 31.

³ ناصر دادي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

* تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطورات السريعة التي شاهدنا في المجتمعات في الميدان التكنولوجي وظهور المنتجات الجديدة وتغيير أذواق العمال وتحسينها، جعل العمال في حاجة أكثر إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار، هذا ما دعا إلى تحسين وعقلنة الاستهلاك الذي يكون بتوسيع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعامل وللمؤسسة.

* إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، و ذلك بتقديم منتجات جديدة أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية سواء المنتجات قديمة أو منتجات جديدة غير موجودة.

* الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال: توفر داخل المؤسسة علاقات مهنية واجتماعية بين أشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية انتماءاتهم الاجتماعية والسياسية التي ساعدت في تطوير العلاقات والتعاون لضمان الحركة المستمرة وتحقيق أهدافها¹.

* توفير تأمينات ومرافق العمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثلا التأمين الصحي والتأمين ضد الحوادث العمل وكذا التقاعد، كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية منها أو العادية لعمالها أو المحتاجين منهم بالإضافة كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية منها أو العادية لعمالها أو المحتاجين منهم بالإضافة إلى المرافق العامة مثل المطاعم.....الخ".

3 الأهداف الثقافية والرياضية:

* توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسات على توفير وسائل الترفيه والثقافة للعمال نظرا لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري والرضا بتحسين مستواه لا يحسسه من نتائج ذلك في معاملاته مع الأفراد، وفي إطار أداء حور. في الحياة بشكل عام.

* تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تحدد نفسها مجبرة على تدريب عمالها القدامى ممن تضطر لتدريبهم على الطرق الحديثة.²

¹نسيمة بزاز، دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية والإنعاش الاقتصادي، مذكرة ماجستير جامعة المدية، 2013-2014، ص14.

²نسيمة بزاز، مرجع سابق، ص15.

* تخصيص أوقات الرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها باتباع طريقة في العمل تسمح للعمال بمزاولة النشاط الرياضي في زمن محدد خلال يوم العمل، مما جعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل الذي يصيبه في مختلف المناصب وهذا لتأدية دوره كاملا في الإنتاج.¹

رابعا- الأهداف التكنولوجية:

البحث والتنمية : مع تطور المؤسسات حملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل الى نسبة عالية من الأرباح، وهذا -حسب - حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها، و يتمثل هذا النوع من البحث نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة وخاصة في السنوات الأخيرة إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها الى الوصول لتطوير الإنتاج ورفع المردودية. كما ان المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطور التكنولوجي وخاصة الضخمة منها.²

المطلب الثالث: وظائف وأنواع المؤسسة الاقتصادية

أولا: وظائف المؤسسة:

للمؤسسة عدة وظائف تختلف مع طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وفي على النحو التالي:

* وظيفة الاستغلال: كثير من الوظائف الرئيسية التي تعتمد عليها نشاط المؤسسة وهذا باختلاف أنواعها التي تتعلق بعملية الاستغلال والتي تساهم في تنفيذ البرامج والأهداف المتعلقة بالعملية التشغيل المؤسسة وتمتل في التموين الإنتاج والتسويق.

* وظيفة التموين: تعمل على توفير عناصر الخاصة بالمخزون المحصل عليها من الخارج بكميات وتكاليف ونوعيات منافسة طبقا لبرامج

والخطط المؤسسة أي تقوم بعملية توفير المواد الأولية أو البضاعة بشرائها من الخارج، وتخزينها في مخازن المؤسسة.

¹ناصر دادى، اقتصاد مؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص22.

² نفس المرجع السابق، ص22

* وظيفة إنتاج: تعتبر من الوظائف المهمة في المؤسسة الصناعية وهي تختلف باختلاف المنافع الشكلية للمواد والخدمات وذلك بتحويلها إلى سلع تشيع حاجات ورغبات المستهلكين.

ت. وظيفة التسويق: تنطوي هذه الوظيفة بكل الأنشطة التي تبذل عند انتقال السلع من مراكز الإنتاج إلى مراكز البيع والاستهلاك.

وظائف توفير عوامل الإنتاج وتمتل فيما يلي:

* وظيفة الأفراد تتعلق هذه الوظيفة بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة حيث تقوم على حذب وهيئات أفراد القوة العاملة وتنمية

مواهبهم وكفاءاتهم ومكافأتهم على جهودهم، وتحقيق التكامل في محيط عملهم وصيانتهم من مخاطر العمل.¹

* الوظيفة المالية: هي عبارة عن وظيفة حيوية في المؤسسة وتتمثل في كيفية تدبير الأموال وصرفها بطريقة رشيدة وفعالة وتهدف إلى البحث عن الأموال من مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة في إطار محيطها المالي، وهي تسهر في اختيار المزيج المالي ملائماً من الأموال الخاصة والديون بمختلف استحقاقاتها والذي يحقق لها أحسن مورد بتكاليف أقل ما يمكن.

* الوظيفة المحاسبية: تتمثل في جمع البيانات المالية وتسجيلها وتدوينها وتلخيصها ومراجعتها، وعليه نجد أن هناك تداخل بين الوظيفة المالية والمحاسبية عملياً وأن الإدارة المالية قتم بأنشطة الوظيفتين².

ثانياً-أنواع المؤسسات:

تأخذ المؤسسات الاقتصادية اشكالا مختلفة ومتعددة، والتصنيف يسهل عملية دراسة المؤسسات ويتخذ في عملية التصنيف عددا من المعايير منها:

تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني:

طبقا لهذا المعيار فإنه يمكن تقسيم المؤسسات إلى:

¹ناصر دادى عدون، مرجع سبق ذكره، ص 312.

²جميل احمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة و النشر 1986، ص490.

* المؤسسات الخاصة: وهي تلك المؤسسات التي تفعل ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص كالمشاريع الفردية وشركات الأشخاص، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التضامن وشركات المساهمة على أن كل نوع من هذه الشركات يحكمه نمط قانون معين يحدد طرق وإجراءات تسييرها.¹

* المؤسسات الفردية: تنشأ هذه المؤسسات عن جمع شخص يعتبر رب العمل أو صاحب رأس المال لعوامل الإنتاج الأخرى ويقدم هذا الشخص رأس المال المكون للمؤسسة بالإضافة إلى عمل الإدارة أو التنظيم أحيانا.

مؤسسات الشركات: في هذا النوع من المؤسسات تتميز بان التنظيم أو التسيير ورأس المال يتوزع على أكثر من شخص وهي تنقسم إلى عدة أنواع منها شركات الأشخاص، شركات الأموال، شركات ذات المسؤولية... الخ.² المؤسسة المختلطة: وهي تلك المؤسسات التي تشترك الدولة أو إحدى هيئاته مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها مع العلم تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.³ * المؤسسات العمومية: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في التسيير وإدارة المؤسسات العامة مسؤولين عن أعمالهم هذه تجاه الدولة وفقا للقوانين العامة للدولة. وقدف المؤسسات العمومية من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق مصلحة المجتمع وغيره وليس هناك أهمية كبيرة للربح فرعا تريح أو تحسر أيضا. وإنما تعمل من اجل تحقيق أقصى إنتاج.⁴

ثالثا: تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم :

يعتبر حجم المؤسسة من العناصر التي غالبا ترتب على أساسها المؤسسات إلا أن هذا الحجم قد يقاس بعدة مؤتمرات والمشكل الذي يطرح في اختيار المؤتمرات هو إمكانية استعمالها في المقارنة بين أكبر عدد ممكن من المؤسسات، لهذا فيمكن أن نستعمل مقاييس مختلفة حسب اختلاف القطاعات الاقتصادية.

* حجم الأرض أو المحل العادي:

يعتبر هذا العنصر سهل القياس والمقارنة حيث يمكن استعماله وخاصة في المؤسسات الزراعية

¹ احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002، ص 20.

² ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، مرجع سابق، ص 59.

³ احمد طرطار، مرجع سابق، ص 20.

⁴ عمر صخري، اقتصاد مؤسسة، مرجع سابق، ص 29.

* رأس المال: يمكن أن يأخذ هذا العنصر عدة أشكال:

- رأس المال القانوني: وهو رأس المال المؤسسة عند التأسيس، وقد ترفع المؤسسة من رأس مالها بواسطة الاحتياطات المختلفة.¹

- رأس المال المالي (الدائم): وهو يتكون من مجموع رأس المال الذي تأسست به المؤسسة بالإضافة إلى كل الاحتياطات والديون لأجل طويل.

- رأس المال التقني. هذا النوع من رأس المال يبدو أحسن مقياس لحجم المؤسسة الاقتصادية.

- العمل. فرغم بساطته السطحية وهو يتميز بصعوبة القياس الحقيقي حيث نستطيع أن نقيسه بالقيمة القدية لكن لن يعطي المعنى الحقيقي لأن العمل يختلف طبقاً لنوعيته.

* المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الكبيرة: لقد أخذ تصنيف المؤسسات الاقتصادية إلى متوسطة وصغيرة من جهة ومؤسسات كبيرة من جهة أخرى اتساعاً في الاستعمال في مختلف المجتمعات.²

رابعاً: تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي:

يعتمد هذا التصنيف على قاعدة التقسيم الاجتماعي للعمل ومع تطور الصناعة والتجارة، أصبح كل مجتمع ينشط في 3 قطاعات رئيسية وهي: "الفلاحة، الصناعة، الخدمات"

* المؤسسات الفلاحية. وتجمع المؤسسات المتخصصة في الزراعة بكل أنواعها ومنتجاتها وتربية المواشي بالإضافة إلى الأنشطة الأخرى كالصيد البحري وغيره من النشاطات المرتبطة بالأرض والموارد الطبيعية.

* المؤسسات الصناعية: في قطاع الصناعة تتجمع مختلف المؤسسات التي تعمل على تحويل المواد أساساً إلى منتجات قابلة للاستعمال أو الاستهلاك النهائي.³

¹ ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، مرجع سابق، ص 66.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 69.

³ ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، مرجع سابق، ص 71.

* المؤسسات الخدمية. و"ي المؤسسات التي تناط هما مهمة تقديم الخدمات بغية تلبية حاجيات المستهلكين كالمؤسسات التجارية ومؤسسات التأمين وغيرها فهي تضطلع هي الأخرى هذه المهمة بواسطة وسائل مختلفة تغذ يقوى بشرية.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة المالية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة المالية

أولاً: التعاريف.

التعريف الأول: المحاسبة المالية هي مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية المتعارف عليها، والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بوحدة محاسبية في مجموعة من الدفاتر والسجلات بقصد تحديد نتيجة حركة الأموال في المشروع من ربح أو خسارة خلال مدة معينة ومراكز الأموال في نهاية هذه المدة¹

التعريف الثاني: المحاسبة المالية هي علم الذي يبحث في المعاملات المالية وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرضها مما يسمح بتوفير المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي مما يساعد على اتخاذ القرارات.²

وانطلاقاً من هذه التعاريف يتضح لنا أن المحاسبة المالية توفر لنا معلومات مالية التي تلعب دوراً أساسياً ورئيسياً في عملية اتخاذ القرارات فلا يمكن اتخاذ قرارات علمية ومرشدة بمعزل عن هذه المعلومات لذلك هناك مجموعة من الشروط الواجب توفيرها في المعلومات المالية حتى تكون مفيدة لمن يستخدمها، ومن بين هذه الشروط نذكر:

* الدقة والوضوح.

* الملائمة.

* الموضوعية.

* الوقتية.

¹ السيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دارالنشر والتوزيع بالأردن، سنة 2009، ص21.

² الجريدة الرسمية العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

* قابلية المقارنة.

حيث مجال تطبيق المحاسبة المالية (1) حسب قانون رقم 7-11 من الجريدة الرسمية عدد 74 وطبقا للمادة 4 التي تنص على ما يلي:

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري.

- التعاونيات -

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين المنتجون للسلع والخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما المادة 5 نصت على أنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

ثانياً: وظائف المحاسبة المالية:

ينتج عن العمل المحاسبي الدقيق مجموعة من الأغراض والوظائف منها:

1- تسجيل جميع العمليات التجارية ذات الأثر المالي بقيمتها النقدية.

2- تبويب العمليات المسجلة على شكل حسابات.

3- تلخيص العمليات المسجلة على شكل قوائم وكشوفات.

4- استخراج نتيجة عمل المشروع للسنة المالية من ربح أو خسارة.

5- بيان المركز المالي للمشروع في نهاية العام ومقارنته بالسنوات السابقة وتحديد نقاط التقدم.

6- معرفة ما لدى المشروع من أصول وما له من حقوق.

7- معرفة ما على المشروع من خصوم وما عليه من واجبات.

¹ الجريدة الرسمية العدد. مرجع سابق.

8- مراقبة مصروفات المشروع و إيراداته و اجراء الدراسة عليها لتحقيق أكبر قدر من الأرباح.

9- اعداد القوائم المالية ومقارنتها لغرض الدراسة وللمساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة.

ثالثا: الفروض المحاسبية المالية:

*فروض الشخصية المحتوية (قرض الوحدة المحاسبية المستقلة) تقيس المحاسبة النتائج العمليات للوحدات الاقتصادية معينة ومستقلة عن مالكيها، فالمحاسب يفترض وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط فيها التسجيلات المحاسبية. حيث توجد ثلاث وحدات محاسبية المنشأة الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها عن عمليات وأموال أصحابها ويؤدي إلى تطبيق هذا الافتراض عمليا إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعية، فالربح يتحقق من وجهة نظر المشروع) حيثما يؤول إلى فرض الشخصية المعنوية المحاسبية في صورة زيادة صافية في أصولها والنتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة وليس عند توزيعه على الملاك. توجد طريقتان لتعريف الشخصية المعنوية المحاسبية:

- تتطلق من تعريف الشخصية المعنوية الاقتصادية المسئولة عن النشاطات الاقتصادية وعن الرقابة الإدارية لهذه الشخصية المعنوية. فقد تتمثل في نشاط فرع داخل المنشأة أو قد تشمل على مجموعة منشآت تخضع لإدارة واحدة شركات القابضة والتابعة) وقد تتسع لتشمل الاقتصاد القومي في مجموعة كما في المحاسبة القومية. وفق هذا التعريف تختلف الشخصية المعنوية المحاسبية من حيث الهدف فقد يكون الهدف تحقيق أكبر قدر من الربح وقد يقتصر أداؤه على نشاط غير هادف للربح.¹

-ينطلق من المصالح الاقتصادية المختلفة للمستخدمين لذلك يجب:

أ-تحديد الأشخاص ذات المصالح.

ب-تحديد طبيعة مصالح هؤلاء الأشخاص.

مع ان مشكلات تطبيق قرض الشخصيات المعنوية (عندما لا تتطابق الشخصية المعنوية المحاسبية مع الشخصية المعنوية القانونية فقد تنقسم الشخصية المعنوية القانونية للمنشأة إلى عدة شخصيات معنوية محاسبية

¹ حسام الدين مصطفى الخداهش، أصول المحاسبة المالية، الجزء 2، دار المسيرة للنشر، عمان، 2005، ص 87.

(الأقسام والفروع) وقد تتضمن الشخصية المعنوية المحاسبية الواحدة إلى عدة شخصيات معنوية قانونية وشركات قابضة والتابعة)

كذلك بين الأقسام والفروع: التعارض بين الشخصية المعنوية القانونية للمشرع الام الشخصية المعنوية المحاسبية الأقسام والفروع التابعة يظهر عند نشوء تحويلات بين الأقسام أو الفروع المختلفة بما في ذلك المركز الرئيسي. فإذا تم تقييم هذه التحويلات الداخلية بثمن التكلفة فان نتيجة أعمال المشروع ككل تكون مقبولة محاسبيا دون أي تعديل ولكن نتيجة أعمال الأقسام والفروع المختلفة لا يمكن اعتمادها في تقييم أداء إدارتها. أما إذا قومات هذه التحويلات يسعر لبيع أو السعر الافتراضي يزيد عن سعر السوق فان النتيجة أعمال المشروع ككل يجب أن تستبعد الربح الداخلي غير المحقق بين الأقسام فالربح بالنسبة للقسم يتم بمجرد التحويل أما بالنسبة للمنشأة فيتم بمجرد البيع الفعلي للغير وهذا ما يجعل الربح محققا على مستوى الشخصية المعنوية المحاسبية للقسم أو الفرع وغير محقق على مستوى المشروع ككل". فيما يتعلق بحسابات الفروع في الخارج المسوكة بالعملة الأجنبية فيجب قبل دمج القوائم المالية فتحويل بنودها إلى العملة الوطنية وتعد عملية التحويل هذه مقبولة إذا اتسم سعر الصرف بالثبات النسبي والميل إلى التوازن فترة طويلة نسبيا. أما إذا تغير سعر الصرف ارتفاعا وانخفاضا لعدم الثبات السياسي والاقتصادي فان كثيرا من الشركات ذات الفروع الخارجية عاليا ما تستبعد النتائج فروعها الخارجية من القوائم المالية المحددة.¹

الشركات القابضة والشركات التابعة: الشركات القابضة هي تلك التي تملك أكثر من 50% من قيمة رأس المال الأسهم في الشركة التابعة وبذلك تسيطر عليها تكشا المشكلة عند تصميم واعد لا القوائم المالية موحدة تعكس النتائج الموحدة والمركز المالي العالم لكل الشركات ضمن المجموعة كما لو كانت وحدة محاسبية واحدة لها شخصية معنوية مستقلة. لكن:

- 1- لا يجوز أن تكون هذه القوائم المالية بديلة عن القوائم المالية لكل شركة من الشركات.
- 2- أن هذه القوائم تخدم الإدارة العليا في الشركة القابضة فقط، أما القوائم الفردية هي مفيدة لأغلب لمستخدمين.

3- تؤدي هذه القوائم إلى نتائج مضللة عن طريق دمج القوائم المالية لشركة ذات مركز مالي جيد

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1999، ص 49.

فرض استمرار المشروع:

تقوم التطبيقات المحاسبية على افتراض ان المشروع سوف يستمر في متابعة نشاطه الأساسي لفترة زمنية طويلة نسبيا بهدف تحقيق خطته وتحصيل حقوقه والوفاء بالتزاماته، تعكس هذه التوقعات الحالة العادية للمشروع وبالتالي ان أسلوب التقييم المعتمد في القوائم المالية يتم اختياره استنادا إلى فرض الاستمرارية ويعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين:

أ- لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور.

ب- إن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محددة زمنيا.

وبالتالي يعد أسلوب تقييم الأصول على أساس التصفية أو على أساس الأسعار الجارية أسلوب غير ملائم وأن التقييم على أساس التكلفة التاريخية هو أساس المناسب.¹

رابعا: مشكلات تطبيق فرض استمرار المشروع:

"إن الأصول تقوم ويحدد امتلاكها وفق تكلفة التاريخية وكذلك مخزون آخر المدة يقوم بسعر التكلفة (انسجاما مع هذا الغرض) فإذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة تعتمد القيمة الأدنى انسجاما مع سياسة الحيطة والحذر ، وبالتالي أن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية في اعتماد منهج التكلفة التاريخية :

إن المشروع المستمر وان الأخطاء الناتجة في علم من الأعوام يتم تعويضها في الأعوام القائمة. فمخزون آخر المدة سيصبح في العلم التالي مخزون أول مدة وسوف يباع ويتحقق الربح ولكن المشكلة تكمن في تخفيض أرباح السنة المالية لصالح أرباح السنوات التالية وهذا سوف يؤدي إلى :

1 حرمان الملاك والمساهمين من أرباح خاصة بالدورة لصالح دورة أخرى أو ملاك ومساهمين آخرين.

2 أخطاء في التقارير الدورية قصيرة الأجل (عدم دقة بعض الأرقام)

إن القياس المحاسبي بالإسناد إلى فرض استمرارية المشروع يمثل تجمعات للأسعار التي حدثت في التواريخ مختلفة والتي غالبا ما تكون بعيدة عن القيم الحقيقية وهذا سيؤدي تشويه القوائم المالية لذلك لا بد من اعتماد قيم اقتصادية واقعية تدخل بياناتها في القوائم المالية لتحديد أرباحها بشكل واقعي.²

¹ أوليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء 2، مشورات الاكاديمية العربية، سنة 2007، ص 54.

² مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية، طبعة 1، دار الميسر، الأردن، سنة 2008، ص 64.

فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمين حتى ينتهي عمر المشروع كي يعرّفوا صافي دخله لذلك تم اقتراض تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالباً ما تكون سنة ميلادية بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع بهدف تطويره وتنمية وتعزيز نقاطه الإيجابية ومعالجة جوانبه السلبية (تبرير أهمية هذا الغرض في شركات المساهمة).

مشكلات فرض الدورية:

- أن مهمة المحاسب تتركز في تقسيم جهد المنشأة وانجازاتها فيما بين الفترات المختلفة وعملية التقسيم هذه تؤدي إلى تجزئة الكثير عن الصلات والعلاقات الحقيقية مما يجعل القوائم المالية التي تعد عن فترة معينة مجرد تقديرات أو نتائج لا يمكن اعتبارها قوائم نهائية.

- أن الكثير من المبادئ والإجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية تجد مبررها في فرض الكورية خفي المدى الطويل لا يهتم إتباع طريقة القسط الثابت أو المتناقص ولا يهتم تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة الكلية أو المتغيرة ولكن الدخل في أي دورة سيختلف بالزيادة أو بالنقصان حسب الطريقة المتبعة في كل منها.

خامساً: المبادئ المحاسبية:

المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: أنها قصة البناء الفكري فهي جوهر النظرية، و المبدأ هو قانون عام يتم التوصل إليه من خلال الربط المنطقي بين الأهداف والفروض والمفاهيم.

و المبادئ نوعان: مبادئ نهائية تحكم مجال الدراسة و مبادئ أولية (الفروض العلمية) التي تستخدم للتوصل الى المبادئ العلمية وترتبط بصحتها بصحة مبادئ الناتجة عنها. مما سبق نجد أن المبدأ علاقة تمثل ثمرة البحث العلمي لا جدال فيها ونستطيع أن نرى نتائجها على أرض الواقع وله تبرير منطقي بينما الفروض هي مقدمات وأداة بيان للظروف والحدود التي تحكم البحث العلمي، أن يكون مقبولاً قبولاً عاماً في التطبيق العلمي و أن يحظى¹ بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن التنظيم وتطوير مهنة المحاسبة. أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

¹ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1، طبعة، دار النشر والطباعة، الأردن، سنة 2007، ص 67

مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات.

مبدأ الإفصاح التام

مبدأ الأهمية النسبية.

مبدأ الحيطة والحذر.

مبدأ الموضوعية.

مبدأ تحقق الإيراد.

- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:

ينبغي تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفق علاقة سببية مع تحديد نقطة فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات وبالتالي فالنفقات التي لا تخص الدورة المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل لهذا العام ليجب إظهارها في قائمة المركز المالي باعتبارها نفقات مقدمة أو مستحقة أي يجب مراعاة أساس الاستحقاق، أما بالنسبة للنفقات التي يمكن تخصيصها للإيراد بشكل مباشر فلننظر فيها وفقاً لطبيعتها:

- يتم تحميلها على قائمة الدخل في المرحلة .
- يتم اعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على السنوات المستفيدة مصاريف التأسيس.
- يتم اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف الى تكلفة الأصل الثابت المعني.

مبدأ التكلفة التاريخية :

أي تقويم الأصول و الخصوم على أساس العر النقدي المعادل لتلك الموارد و الالتزامات و ذلك في تاريخ اقتناء اصل و قيام الالتزام أي ان الاثبات يتم وفق التكلفة و ليس حسب القيمة. فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها عن الأصل خلال سنوات العمر الاقتصادي و لا يتم الاعتراف بالقيمة الا عند تحقيقها (يتحقق الايراد او البيع).¹

¹محمد مطر، نفس المرجع السابق، ص71.

مبدأ الإفصاح العام:

حيث تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم، أي أن مبدأ الإفصاح التام يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار وبالتالي يجب أن تشمل السياسات المحاسبية المستخدمة وتفصيل المخزون وطرق الامتلاك... الخ وهناك نوعان:

- الإفصاح الوقائي: يهدف إلى أن تكون المعلومات المالية على أعلى درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة ويدخل ضمن هذا الإفصاح ما يلي: السياسة المحاسبية والتغيير في التطبيقات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية -- الخ-

- الإفصاح التثقيفي: أي الإفصاح عن المعلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات مثل التنبؤات المستقبلية والقصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والتقارير القطاعية على أساس خطوط إنتاج وعلى أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويلية وربحية الأسهم¹.

: مبدأ المادية (الأممية النسبية)

أي التقرير المالي عن معلومات مهمة وجوهرية لدرجة إنها تؤثر على التقديرات والقرارات وبالتالي أن مفهوم الملائية يجب أن تختلف حسب الغرض من البيانات المحاسبية وحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات -

: مبدأ الحيطة والحذر

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

مبدأ الموضوعية:

نعني الاخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحصها وتقديم الإثباتات و المستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول الى معلومات صحيحة و موثقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. لذلك يجب ان تكون هذه البيانات

¹ خليل الدليبي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1، طبعة 1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، سنة 2007، ص 85.

قائمة على أساس موضوعية وادلة خالية من الاحكام و الاهواء الشخصية. وبالتالي يجب ان تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول الى نفس النتائج بينما لو قام محاسب اخر بإعادة عملية القيا مبدأ قياسي وتحقق الإيرادات

– يتطلب الإثبات المحاسبي للإيرادات توافر شرطين التاليين: الاكتتاب أي ان جميع العمليات لازمة لاكتتاب الدخل قد تمت او على وشك الانتهاء كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة .
-التحقق أو قابلية التحقق: التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو على ما هو في حكم النقدية ، أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر الإنتاج.

يمكن حصر أهم أسس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في مجموعتين:

• أسس تعترف بالإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة وهي تشمل أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الإتمام، أساس إعادة التقدير.

• أسس تعترف بالإيراد كاملا في نقطة عن الزمن يتم عندها أداء النشاط الرئيسي مثل أساس تمام الإنتاج ، أساس تمام البيع ، أساس التحصيل النقدي . لاختيار أساس التحقق المناسب ينبغي التمييز بين مصادر الإيراد التالية:

1 إنتاج وتوزيع السلع: القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع .

2 أداء وتقديم الخدمات : القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي ، أساس تمام الإنتاج.

3-السماح للغير باستخدام الأصول: القاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية كالإيجار الدائن والقوائد الدائنة... الخ والقاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن مصدر الإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتساب الإيراد .¹

4 في حالة إتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع وأداء الخدمات، القاعدة أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتسابه يكتمال عملية الإنتاج (أساس إتمام الإنتاج) مثل دفع العربون .

5 في حالة العقود طويلة الأجل يمكن إتباع طريقة نسبة الإتمام وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف الإنتاج يمكن اعتماد عليها، أما إذا لم تتوافر هذه التـقديرات فيجب الاعتراف بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج.

¹ خليل الدليبي، نفس المرجع السابق، ص99.

6 في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لأساس النقدي (ربح دعوى قضائية).

سادسا: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى:

علاقة المحاسبة بالإدارة:

الإدارة نشاط يتعلق باهتمام الأعمال عن طريق التخطيط للمشروع والتصميم الهيكل التنظيمي لفصل عمل الهيئة الإدارية وإرشاد المرؤوسين في تنفيذ أعمالهم، والتحقق من أن ما هو مطابق لما خطط له وذلك باتخاذ القرارات المناسبة المبنية على البيانات المحاسبية وتعد المحاسبة من الوسائل المهمة التي تزود الإدارة بالمعلومات الرقمية والبيانات الاقتصادية التي تساعد على التخطيط والتنظيم والمراقبة. علاقة المحاسبة بالقانون تعد المحاسبة المالية أكثر فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون، حيث توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب بإجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي أو في شأن التقارير والقوائم المالية لتحديد نتائج أعمال المنشأة وبيان مركزها المالي، ولا بد من أن تكون هذه القوائم منسجمة مع القوانين والأنظمة والتشريعات التي تصدرها الدولة¹.

ولا بد على المحاسب عند تصميم النظام المحاسبي لأي مشروع أن يراعي النصوص القانونية المتعلقة به سواء كان متعلقاً بقانون التجارة أم قانون الضريبة أم أي قوانين أخرى كقانون الضمان الاجتماعي

علاقة المحاسبة بالاقتصاد وترتبط المحاسبة بعلم الاقتصاد ارتباطاً وثيقاً حيث يختص كل منها بالتعامل مع الموارد الاقتصادية التي تتصف بندرتها، فالالاقتصاد هو ذلك العلم الذي يدرس السلوك الإنساني كعلاقة بين الأهداف والوسائل النادرة ذات استعمالات المختلفة وعليه فالالاقتصاد يبحث عن أمور عدة كالمنفعة، الأسعار، التضخم ... وهنا يظهر دور المحاسبة في عرض البيانات المالية التي تساعد الاقتصاديين على انجاز أعمالهم بشكل فعال.

علاقة المحاسبة بالإحصاء: تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب الرياضية والإحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من دقة وصدق ما ينتج عنه من معلومات، فجميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم المالية يكمن التعبير عنها في صورة معادلة رياضية كما تستمد قواعد وأسس التصنيف المحاسبي وتبويب المعلومات من الأسس والقواعد الإحصائية وتبرز وثيقة الصلة بين الرياضيات والإحصاء والمحاسبة في مجالات محاسبة

¹ طارق جمال عبد العال، مبادئ المحاسبة لمالية، دار الجامعة، مصر، سنة 2007، ص 46.

التكاليف والمحاسبة الإدارية ، حيث أصبحت النماذج والأساليب الرياضية والإحصائية من الأدوات الهامة في مجال القياس المحاسبي وكذلك في مراجعة القوائم المالية¹.

المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية

اولا طبيعة القوائم المالية

القوائم المالية هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، لأنها تعتبر مصدرا أساسيا للمعلومات المالية الصادرة عن المؤسسة، والتي تعكس وضعيتها المالية ونتائجها المحققة " وقد حدد مجلس المعايير الدولية للمحاسبة محتوى هذه القوائم في خمسة عناصر أساسية وهي: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة، الملحق.

2 أهداف المعلومات المالية: " تهدف القوائم المالية ذات الاستخدام العلم إلى التزويد بالمعلومات عن المركز المالي، والأداء المالي، التدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم لأجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولتحقيق هذا الهدف فان القوائم المالية تزود بمعلومات عن المؤسسة تتعلق² بما يلي :

- الأصول .
- * الالتزامات.
- حقوق الملكية .
- * الدخل والمصاريف، بما في ذلك المكاسب والخسائر .
- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية.
- * التدفقات النقدية.

¹ طارق جمال عبد العال، مرجع سابق، ص49.

² امين السيد احمد لطفي، اعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة 1، مصر، سنة 2008، ص30.

ثانياً: الفرضيات الأساسية للمحاسبة :

يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسات وفق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بناء على فرضيتين أساسيتين هما : المحاسبة بالالتزام واستمرارية الاستغلال في المستقبل . 1-3 المحاسبة بالالتزام (التعهد) : حسب هذا المبدأ يتم تسجيل اثر التعاملات والأحداث محاسبياً وقت حدوثها، وليس عند إتمام عملية الدفع أو أستلام النقدية المقابلة لها، أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو سدادها، بحيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث 2-3. " استمرارية الاستغلال (النشاط) : يقترض بان لا تكون للمؤسسة عند إعداد قوائمها المالية أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطتها أو التقليل في حجمها، وإذا توفرت هذه الرغبة أو الضرورة فان المؤسسة تعد قوائمها المالية بطريقة مختلفة ينبغي الإشارة إليها في الملحق. الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية: نص النظام المحاسبي المالي على عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن أبرز أهمها كما يلي:

* : « يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية للوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرا على حالتها المالية، بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

* تضبط القوائم المالية تحت تصرف المسيرين، وتعد في اجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ اقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.

* يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من الحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد و صفي و عددي،¹

¹ أمين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص38.

ثالثاً: مستخدمو القوائم المالية

تستخدم القوائم المالية من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين، والعاملين والمقدمين، والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والمستهلكين والحكومات و وكلائهم، والجمهور في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ومن أمثلة القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية ":

- (1) اتخاذ القرار بشأن توقيت شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأحد الاستثمارات.
- (2) تقييم مقدرة الوحدة على الدفع وتقديم مراحل اخرى للعاملين.
- (3) تقييم الضمانات المقدمة للمبالغ التي تفرضها الوحدة.
- (4) تحديد السياسات الضريبية.
- (5) إعداد واستخدام إحصائيات الدخل القومي. ويمكن أن نبين مختلف المستعملين للقوائم المالية وكذا نوع المعلومة التي يحتاجونها المستثمرون الحاليون والمحتملون: المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في المعلومات التي تساعد المستثمر فيما يلي:

* اتخاذ قرار الشراء أو بيع أسهم الشركة.

* المعلومات التي تعين على تقييم قدرة المشروع، وتوزيع الأرباح، وأي تغير في أسعار السهم الشركة.

• تقييم كفاءة إدارة الشركة.

• مدى المخاطرة الملازمة للاستثمارات .

• العائد المتحقق من هذه الاستثمارات.

• تقييم سيولة الشركة ومستقبلها، وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.¹

/2 الموظفون :

يحتاج الموظف في الشركة إلى :

¹ امين السيد احمد لطيفينفس المرجع السابق، ص48.

- معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل .
- معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم المهنية .
- معلومات تمكن من تقييم قدرة المنشأة على رفع المكافئات وتعويضات العاملين، وكذا كل منمنافع التقاعد وتوفير فرص العمل .
- 3/ الموردون والدائنون: تحتاج هذه الفئة إلى : معلومات تساعد في ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على تسديد ديونه .
- 4/ العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة بإمكانية الشركة على الاستمرارية عند وجود علاقة طويلة الأجل أو وجود رباط استراتيجي .
- 5/ لمقترضون : يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير المكانية لاسترداد ديونهم والفوائد المترتبة عنها.
- 6/ إدارة الضرائب : تحتاج هذه الفئة إلى معلومات : * تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة، وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني .
- 7/ الجمهور :

تقدم القوائم المالية معلومات حول نماء المؤسسة و تنوع نشاطها.¹

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

يمكن تعريف الميزانية بأنها كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق هي: قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين.

أولاً: مزايا قائمة المركز المالي (الميزانية) :

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية :

- 1- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات -
- 2- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.

¹ امين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص48.

3- التعرف على مدى قرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع ، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة¹.

4- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية .

5- تقييم مدى قرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.

" 6- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها .

7- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

8- الوقوف على استمراريته المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.

9- معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية . تصف الميزانية بصفة منفصلة : عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية : عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

في الأصول:

-التثبيات المعنوية

- التثبيات العينية

-الاهتلاكات

- المساهمات

- الأصول المالية

-المخزونات

*أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

* الزبائن والمدبنيين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).

¹ مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص80.

في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال ، مع تمييز رأس المال الصادر في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى .
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة .
- * الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع التمييز للضرائب المؤجلة).
- المرصداات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا) .
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .
- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- الفوائد ذات الأقلية يبرر عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية و معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق.
- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات.
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة .
- * مبالغ للدفع والاستلام الشركة الأم ، الفروع ، الكتابات المساهمة في المجمع، جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين ...). في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم¹.
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة غير محررة كليا".
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.
- تطور عبد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية.
- عند الأسهم التي يمتلكها الكيان، فروع والكيانات المشاركة.
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.

¹ مؤيد راضي خنفر، نفس مرجع سابق، ص 87.

- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.
 - مبلغ توزيعات الحصص المفتوحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع) (وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام).
 - تجمع ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتقدمها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقاتها النسبية أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط السابقة والخاصة بالتنظيمات الخصوصية المتعلقة بهذا القطاع من النشاط وتظهر على الأقل ما يلي :
 - في الأصول :
 - وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي.
 - مبالغ سندات الخزينة والأثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي.
 - سندات الدولة وسندات أخرى مملوكة بعنوان التوظيف.
 - التوظيف لدى البنوك الأخرى، القروض و التسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى.
 - التوظيفات النقدية الأخرى.
 - سندات التوظيف
 - في الخصوم "
 - الودائع المستلمة من البنوك الأخرى.
 - الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقية.
 - المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين شهادات إثبات الودائع.
 - السندات الأمر ، السفتجة ، الخصوم الأخرى المثبتة في ملف، أموال مقرضة أخرى.
- الفرع الثاني : قائمة الدخل (حساب النتائج) حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح الكسب أو الخسارة. المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمى بتحديد مجاميع التسيير الرئيسي الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، القائض الإجمالي عن الاستغلال¹.
 - منتجات الأنشطة العادية.
 - المنتوجات المالية والأعباء المالية.
 - أعباء المستخدمين.
 - * الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
 - المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تقصد التثبيتات العينية.
 - المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
 - نتيجة الأنشطة العادية.
 - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
 - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.
- ثانيا: ميزات قائمة الدخل:

- * التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- * التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصفي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.*
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- * معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس التامة التي يركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- * معرفة لمكانية توزيع الربح للملاك.
- * تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم. التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية.

¹ مؤيد راضي خنفر، مرجع سابق، ص 95.

* التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.

* التعرف على نشاطات المنشأة وتركيبه المصروفات التي قامت بإنفاقها.

* معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على استمرارية المنشأة أو بناء على تصفيتهما.

* احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية: (جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

-لقد تطرق المعيار LAS7 لقائمة التدفقات النقدية ، حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة ويتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة للمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التشققات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية .

- الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال وتطويرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية .

-يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء الستة المالية حسب منشأها (مصدرها).¹

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية أي (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بتمويل). ته التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل الاستثمار (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض) .

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويل الأجل) .

- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص وأسهم تقدم كلا " على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل .

- تقدم التدفقات للأموال الناتجة عن الأنشطة المعلوماتية إما مباشرة أو بطريقة غير مباشرة فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل فيما يلي :

¹ أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص40.

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ، الموردون ، الضرائب) قصد إبراز تنفق مالي صافي . " كذلك تقرب هذا التنفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة . والطريقة قير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان

* التفاوتات أو السيولات الضرائب مؤجلة) . التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الأستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا " على حدى ، أما الموجودات المالية فتتمثل في :

• السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع وتتضمن المكشوفات المصرفية القابلة للتسيديد بناء على الطلب وغير ذلك عن تسهيلات الصندوق .

• شبه السيولات المختارة قصد الوفاء بالتزامات ذات الأجل القصير مثل التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة ، أي تكون هذه السيولات سهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها . ويمكن تقديم التدفقات المالية الأتية على أنها مبلغ صافي :- السيولات أو شبه السيولات المجتازة لحساب الزبائن ، وأخيرا" العناصر سريعة وتيرة الدوران مثل المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة .¹

ومن مزايا قائمة التدفقات النقدية:

1 معرفة المركز النقدي للمنشأة.

2 بيان مدى قرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.

3 بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

4-الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من النشاطات التشغيلية

5-تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.

6-التنبؤ بالتشققات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.

7-التعرف على النقدية والنقدية المعلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة.8

مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

¹امين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص 51.

المبحث الثالث: ماهي النظام المحاسبي المالي الجديد

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IFRS/IAS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية. إن النظام الجديد يقر بإنتاج معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، إلى جانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات، كما يهدف إلى جمع معلومات مالية متطابقة مع القواعد المالية الدولية وتقديم المعطيات المصرفية الدقيقة للمؤسسات ذات الصلة وللمستثمرين، كما يسمح بالتكفل بالعمليات المتعلقة بالعملات الأجنبية غير المدرجة في مخطط المحاسبة الوطني القديم .

ولقد أصبح النظام المالي المحاسبي هو النظام المطبق في الجزائر، وذلك حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، حيث نجد أن هذا القرار يبين قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وتشير مواد القرار إلى أنه يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق بنود القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية بكل شفافية، وتفسير المعايير المحاسبية وطريقة فهم العمليات، ويهدف النص أيضا حسب الحكومة، إلى تطوير المعايير والمساعدة على تحضير الكشوف المالية والسماح بإجراء مقارنة دورية للمعلومة المالية، والقضاء نهائيا على كل التجاوزات التي كانت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي القديم¹.

ويرمي مشروع النظام المالي الجديد إلى تحقيق أهداف رئيسية نذكر منها* :

إيجاد حلول محاسبية لعمليات لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛

*تبني تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية المصادق عليها من جامعة الوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

¹ كروش صبرينة، أعمال الجرد و التسوية حسب النظام المالي والمحاسبي الجديد، مذكرة الليسانس، جامعة المدية، صنة 2012-2013، ص7-

*تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة، أكثر شفافية، تسهل القواعد المحاسبية؛

*الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين الأعضاء المستخدم ين، مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور، مدققين والدولة؛

*تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق؛

*ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة .

ولعل من أهم المزايا الرئيسية للنظام المحاسبي المالي الجديد نذكر:

-وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات؛

-توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الإيجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛

-وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة : الحصيلة، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية؛

-وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛

-تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم.¹

¹كمال عبد العزيز النقيب ، مدخل الى علم المحاسبة المالية، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2004، ص 108.

المطلب الثاني: نطاق تطبيق واسباب انتقال الى النظام المحاسبي المالي:

ألزم القانون 07/11 حسب المادة رقم 04 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية {1}:

-الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجارية

-التعاونيات؛

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمية .

و حسب المادة رقم 02 يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وحسب المادة رقم 03 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط. أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي: أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة، لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب خارجية وأخرى داخلية وهي:

: يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛ ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛ عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛ يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛ -يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية والعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.¹

الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛

¹عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للنشر، الأردن، سنة 2002، ص 12-16.

- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد.
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة خاصة لأجل الاندماج في السوق العالمي، حيث أنه جاء في إطار الاستجابة لاستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي ولا سيما إبرام الجزائر لاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية.

إن تطبيق نظام محاسبي مالي سيؤدي إلى التغيير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة ويؤثر على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات بسبب غياب التكوين والتدريب على النظام المحاسبي الجديد إلا أنه من ناحية أخرى فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولا سيما افتقارها إلى مسيرين يعطون الأهمية البالغة من شفافية ودقة والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة، بالإضافة إلى نقص وقد يكون انعدام في بعض المؤسسات الوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة. لذا وجب الاهتمام أكثر بتهيئة المحيط الذي يطبق فيه النظام المحاسبي المالي في بادئ الأمر والذي بدوره سوف يجلب للمؤسسات المزيد من الشفافية والمصداقية في حساباتها محليا ودوليا.

الفصل الثاني

المبحث الأول: الإطار العام لأعمال نهاية السنة والجرد

المبحث الثاني: ميزان المراجعة قبل الجرد وتسوية حساباته

المبحث الثالث: تحديد نتيجة الدورة

المبحث لأول: الإطار العام لأعمال نهاية السنة والجرد

تحتوي أعمال نهاية الدورة على جميع الأعمال المحاسبية و التي تتم لتحديد النتائج و إعداد الميزانية الختامية، و للوصول إلى ذلك لابد من القيام بأعمال الجرد و تسوية بعض الحسابات التي أجريت خلال الدورة المحاسبية، و التي تحتاج بعضها إلى تعديل أو تكملة، و لا يمكن القيام هذه الأعمال إلا في نهاية السنة، كما أن هناك عمليات تعود إلى الدورة و تسجل أو عمليات سجلت و لم تعود إليها، كما قد توجد أخطاء ارتكبت أثناء التسجيل و هدف تصحيحها، و هذا يضطر ميزان المراجعة قبل الجرد و الذي تعتبر نتائجه مؤقتة، و يجب إعادة النظر فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية من خلال عمليات الجرد و تصحيح الأخطاء و من تم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.

ومنه نستطيع أن نعرف أعمال نهاية السنة على أنها في إجراءات تصوير صافي المركز المالي، و سنتطرق في هذا الفصل أولاً إلى التعرف على أعمال الجرد تم ميزان المراجعة قبل الجرد، وبعدها نتعرف على أعمال التسوية إضافة إلى الأخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها في المبحث الأخير نقوم بتحديد نتيجة الدورة وإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد وإعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم أعمال نهاية السنة وأهدافها

أولاً: مفهوم أعمال نهاية السنة

اعمال نهاية السنة ما هي الا تجسيد لمبادئ النظام المحاسبي المالي حيث تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية و جرد مختلف ممتلكاتها و التزاماتها اتجاه الغير او ما يعرف محاسبيا بأعمال الجرد و التسوية، على امتداد دورة الاستغلال تمتد أشغال التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات الجارية للمؤسسة، والتي يتم تسجيلها بدفتر اليومية وهذا حسب السندات المبررة لها وتحليلها، وترجمتها حسب زمن وقوعها مثلاً، ثم نقلها إلى دفتر الأستاذ كي تراجع بعدها بميزان المراجعة، وهي إجراءات بمراحل الأعمال الروتينية للمحاسبة حيث يبذل المحاسب قصار جهده من حيث التنظيم والدقة والموضوعية (وجود مستندات). ترتيبها، دراستها، تسجيلها، والاحتفاظ بها كما يجب في الأرشيف.¹

¹ علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 376.

ثانيا: دور وأهداف أعمال نهاية السنة"

1/ دور أعمال نهاية الدورة:

*. المطابقة بين قواعد الجباية والقواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة. تحضير وتقديم جرد كامل ومفصل لأملاكها في نهاية الدورة بتاريخ (N/31/12).

*. وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة.

*. تحديد الحسابات السنوية الوثائق الملحقة واعطاء ختم المصادقة.¹

2/ أهداف أعمال نهاية الدورة:

*. تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبيا.

*. التأكد من وجود القيم الثابتة.

*. التأكد من مصداقية وجود المخزونات من أجل تحديد التجهيزات غير الصالحة للاستعمال والمخزونات التالفة والاستهلاك الاستثنائي للتجهيزات.

*. إنجاز المقارنات المادية والبطاقات المتعلقة بالتجهيزات والمخزونات.

*. ربط التكاليف والنواتج بالدورة.

وعليه نستطيع القول إن القانون يحتم على المحاسبين القيام بأعمال نهاية الدورة في المؤسسات وذلك تفاديا للأخطاء التي قد تظهر، وهذا لضمان سلامة سير المؤسسات التي لا بد لها من محاسبة سليمة.

ثالثا: مفهوم اعمال الجرد

أولا: تعريف الجرد:

¹ منيعي رحيمة، اعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي، المحاسبة و الجباية، مذكرة اليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، دفعة 2015، ص 21.

هي مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر كل الأصول وخصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الإثباتية. وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند قفل السنة المالية).

أو هو مراجعة كميات المخزون الأصناف المختلفة وليس فقط من داخل المحازن بل تم المتابعة إلى غاية موقع الاستخدام أو هو مختلف الأنشطة التي تتعلق بحصر أو عد أو قياس الكميات الموجودة في المؤسسة من أصناف المواد المختلفة وتسجيل نتائج هذا الحصر أو قياس في السجلات والنماذج المخصصة لذلك من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالنتائج التي تسفر عنها تلاك العملية. وهناك تعاريف عديدة ومتنوعة للجرد وذلك حسب المجال الذي تعمل فيه تقنية الجرد ومن بينها:

أ. هي العملية التي تقع في الحساب الكمية والقيمة وكل ما هو حسن وسلي لدى المؤسسة في وقت معين.

ب. الجرد هو مراجعة الكميات الحرة من الأصناف المختلفة والتي تتم بطريقة منظمة أو على فترات.

ت. هو مراجعة الكميات الحرة من الأصناف المختلفة عن طريق العد والقياس والتقييم وإثبات نتائجه.¹

ومن خلال هذه التعاريف ستنتج أن عملية الجرد تستطيع ما المؤسسة معرفة مخزونها هو من تم يمكن وضع جملة من الخطوات للتأكد من صحة معلومات السجلات منها:

- مقارنة الموجود الفعلي من المواد المخزنة من المخازن مع رصيدها الدفترية.

- تحديد نقاط القوة والضعف في النظام وإجراءات التعاملات بتحديد فرضيات التنبؤ.

ثانيا: اهداف الجرد

أ. إعطاء صورة حقيقية واضحة عن المركز للمؤسسة من خلال الميزانية التي تعد في النهاية النقدية للأصول والخصوم تمثل الواقع في تاريخ الجرد.

ب. التأكد أن الأرصدة التي يظهرها ميزان المراجعة صحيحة ومطابقة للواقع وأن المصروفات والإرادات تتعلق بالفترة المحاسبية.²

¹ علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص377.

² رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة و تطبيقاتها، الجزء 2، الطبعة 5، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص12.

ت. بناء اعلي التحقق الفعلي بالجرد تجري تسويات الجرد والتي تمثل قيود دفترية في اليومية والدفاتر الأخرى وهذا هو الجانب المحاسبي من الجرد.

ت. تحديد المركز المالي للمشروع بصورة صحيحة واستخراج نتائج أعماله السوية من ربح أو خسارة.

ج. مطابقة ما هو موجود فعلا في المخازن وما تحمله السجلات المخزنة من أرصدة وذلك لمعرفة الموقف النهائي للمواد والتصرف على ضوء ذلك قبل البدا في شراء جديد للمواد.

ح. اكتشاف أو تدارك أية محاولة لسرقة أو الاختلاس أو التلاعب إلى جانب اكتشاف التلاعب، فإن مجرد وجود نظام الجرد يجعل الأفراد يتردون في إقدامهم على التلاعب والتصرف الغير مشروع في المواد المخزنة خوفا من وجود رقابة أو الجرد مستمر أو مفاجئ¹.

خ. فحص سلامة وصلاحيه أنظمة المخزون والرقابة وإجراءات استلام وصراف ومعرفة نقاط الضعف فيها، ومن تم معالجة ذلك لتكون أكثر فعالية يكشف لا تراكم المخزون أو تقادمه.

د. يعتبر وسيلة لضبط المركز المادي للوحدة الإنتاجية إذ أن المخزون الفعلي بعد الجرد يعتبر أصلا الأصول المتداولة.

ثالثا: أنواع الجرد

1 الجرد المادي: تجرد عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الأموال الخاصة والديون) جردا ماديا مرة في السنة على الأقل وتستخرج الفروق الناتجة عن المقارنة ما هو موجود في الدفاتر وما هو موجود فعلا من هذه الفروق نذكر:

أ. استثمارات مسجلة بالدفاتر لكنها عادت للمؤسسة.

ب. استثمارات صنعتها لنفسها موجودة ومستعملة ولكنها غير مسجلة في الدفاتر.

ت. حقوق وديون ظاهرة بالدفاتر ولكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل.

ث. مخزونات أتلفت وأفسدت وأصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع².

1 عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، ، برج بوعريبيج، 2011 ، ص218

2 عبد الرحمان عطية، نفس المرجع السابق، ص146.

- ج. اهتلاكات الاستثمارات المسجلة لم تتم كما يجب.
- ح. تدهور قيم بعض الاصول وتأخذ بعين الاعتبار.
- خ. خسائر محتملة الوقوع لم تأخذ في الحساب أو أخذت في الحساب بمبالغ أخرى.
- د. نفقات تعود إلى الدورة ولم تدفع، ونفقات لا تعود إلى الدورة ولكنها دفعت وسجلت، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.
- ثانياً – الجرد المحاسبي (الدفترى) يشمل مجموعة من تسويات الجرد في صورة قيود بدفتر اليومية. والهدف منه هو أن ترحل للحسابات الختامية للإيرادات والتكاليف المتعلقة مدة الفترة فقط لا أكثر ولا أقل¹.

المطلب الثاني: جرد عناصر الأصول

الفرع الاول: جرد القيم الثابتة العينية

تحتسب القيم الثابتة العادية بقيمتها الأصلية بتكلفة الإنتاج إذا أنتجت هذه القيم بواسطة المؤسسة ذاتها ، أو بتكلفة الشراء (ثمن الشراء مضاف إليه مصاريف الشراع عند اللزوم) في حالة اقتنائها من الغير , فتتقادم القيم الثابتة العادية و تتدنى قيمتها بفعل الاستعمال والاستغلال عندما تشتري المؤسسة القيم الثابتة للاستعمال كأداة عمل لمدة سنوات معينة , فإنه لا بد من متابعة حالة هذه القيم طيلة هذه السنوات وحتى تستغل هذه المتابعة للابد من تخصيص بطاقة لكل عنصر من عناصر القيم الثابتة تتضمن :

1- تاريخ حيازة القيم الثابتة.

2- قيمة حيازته

3- معدل اهتلاكه

4- قسط الاهتلاك السنوي

وفي نهاية كل لسنة تقوم المؤسسة بعملية جرد مادي أي مقارنة البطاقات مع الموجود.

¹رضوان محمد العناتي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

إن العناصر المعنوية المتمثلة في موجودات قابلة للتحديد و غير نقدية دون مادة ملموسة يحتفظ بها للاستخدامها في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات والتأجيرها للذخرين أو للأغراض إدارية . فيجب أن تظهر ضمن أصول الميزانية بسعر الشراء أما إذا أنشئت من أموال الإستغلال فإن قيمتها لا تظهر في المحاسبة. * القيم الثابتة في حالة إمتياز أحيانا قد يكون الأصل المستخدم غير مملوك للشركة المستخدمة وإنما ممنوح لها في شكل إمتياز موكل إستخدامه من طرف هيئة أخرى كمانح لهذا الحق وتسمى بمانح التوكيل أو مانح الإمتياز. وقد تكون القيم الثابتة محل إمتياز كلها ممنوحة في إطار توكيل حسب المتطلبات أنواع الحسابات المستعملة في هذا النوع من المعاملات الاقتصادية الحديثة ونذكر ما يلي:

- 221 أراضي تحت التوكيل.

- 222 تنظيم وتهيئة أراضي تحت التوكيل.

- الجرد المادي للاستثمارات:

يجب القيام بجرد عناصر الاستثمارات ثم مقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و تتمثل هذه الاستثمارات في:

1.1- الأراضي و المباني: هناك دفتر خاص يضم هذا النوع من الاستثمارات، و عند الجرد لابد من الاعتراف بالتدني الحاصل في قيمة الأراضي و المباني.

2.1- المعدات و الأدوات، الأثاث: لا بد أن يدرج كل استثمار في بطاقة يسجل فيها:¹

- تاريخ الحيازة

- رقم الحساب

- قيمة الحيازة

- معدل الاهتلاك المطبق

- قسط الإهتلاك السنوي

¹ منصور عبدالكريم/ محاسبة عامة اعمال نهاية المدة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998، ص8.

و يتم تسوية كل استثمار في نهاية الدورة.

3.1- القيم المعنوية: لا بد أن تظهر أموال التجارة ضمن عناصر الأصول بتكلفة الشراء إذ تم إنشاءها من قبل المستغل لا تدرج قيمتها في المحاسبة (إلا عند التصفية لغرفة التجارة) و يؤخذ تدني أموال التجارة بعين الاعتبار في نهاية الدورة.⁽¹⁾

2- الجرد المادي للمخزونات:

يسمح الجرد الدائم للمخزون بمتابعة الموجودات بالمخازن بصفة مستمرة تستطيع المؤسسة القيام بالجرد الدوري في نهاية السنة المالية ثم تقوم بالمقارنة مع الموجود الفعلي بالمخازن و لكي نتجنب الأخطاء يجب تفادي السرعة في العمل و تحدي الدقة فيه.⁽²⁾

- و يعتبر جرد المخزونات أطول و أدق و أهم مرحلة من الجرد المادي لأنه من الضروري إعداد قائمة تأخذ بعين الاعتبار كل صنف من البضائع و اللوازم و كل العناصر الأخرى التي تكون المخزونات.

لكن لابد من قيام بـ:

- تحضير
 - تحسيس فرق التعداد و الحرص على أن كل فرقة تقوم بالعد مستقلة عن الأخرى.
 - يجرى العد بعاملين على الأقل، الأول يحصي، يقيس، يحسب و يعلن بصوت مرتفع عن نتائج ملاحظاته.
- أما الثاني فيسجل المعلومات على أوراق الجرد.
- التأكد من أن كل البضائع و اللوازم الموجودة في المخزن ظهرت في الجرد، بما فيها البضائع التي لم تسلم فواتيرها من الموردين، كما تظهر في الجرد قيم البضائع لدى الغير.

* و لكن هناك مخزونات لا تجرد تتمثل في :

- البضائع واللوازم التي اشترت و هي في طريق الوصول حتى و لو سجلت فواتيرها في المحاسبة.
- البضائع التي ليست ملك للمؤسسة أي مستلمة فقط للتخزين لصالح الغير.

(1) الأستاذة صوام جمعة – تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني- ص 2، 3.

(2) عبد الله بوغابة – نفس المرجع – ص 179، 180، 183.

- البضائع المباعة و التي سجل بيعها و لم ترسل بعد.

3- الجرد المادي لعناصر الحقوق:

1.3- *الصندوق*: خلال السنة يقوم أمين الصندوق بإعداد كشف للصندوق يسجل فيه كل حركات هذا الأخير أي المدخولات و المخرجات، و تتم عملية الجرد بالتحقق من السيولة الموجودة فعلا في الصندوق تساوي مبلغ رصيد حساب الصندوق المسجل في الكشف.

2.3- *البنك*: يجب في نهاية السنة، التأكد من أن الرصيد المحاسبي للأموال المودعة في البنك تساوي رصيد كشف المقارنة الصادر من البنك أي ما يسمى بالمقاربة البنكية و تتم في تاريخ الجرد.

و في غالب الأحيان يكون الرصدين مختلفين و بالتالي يجب تقريب الحسابات من أجل التفسير و تبرير الفرق. يجب القيام بنفس العملية بالنسبة للأموال المودعة في الحسابات البريدية.

3.3- *الأوراق التجارية*: لابد من إعداد قائمة بالأوراق التجارية للتحصيل و الموجودة في حقيبة الأوراق التجارية، بتاريخ استحقاقها... الخ. و لابد أن يكون هناك تطابق بين القيم الاسمية مع الرصيد المدين لحساب أوراق القبض.⁽¹⁾

4.3- *الأوراق المالية السندات*: الأوراق المالية (السندات، الأسهم، الالتزامات)، لابد أن تكون محل تعداد شبيه بتعداد المخزون مع الأخذ بعين الاعتبار حساب السندات في دفاتر المؤسسة و حساب الإيداع لدى البنك.

و السندات المسجلة في المحاسبة بتكلفة الشراء، عند الجرد لابد من القيام بتقييم هذه السندات. و قيمة التقييم الذي يسجل في المحاسبة هو:

- سعر الجاري في البورصة، للشهر الأخير للسندات المرقمة.

- القيمة المحتملة البيعية بالنسبة للسندات غير المرقمة

* إذا كانت قيمة التقييم اكبر من تكلفة الشراء لا تسجل فائض القيمة على عكس من ذلك إذا كانت أقل من تكلفة الشراء.⁽²⁾

5.3- *ديون على الزبائن*: لابد من إعداد مراجعة الكشف العام للزبائن و إعداد وضعية:

(1) الأستاذة صوام جمعة – تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني 2002- ص 4.

(2) الأستاذة صوام جمعة – نفس المرجع - ص 5.

- المدينون العاديون
- مدينون مشكوك فيهم (سداد جزئي)
- مدينون معدومون.

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم

فيما يخص عناصر الخصوم يجب:

- التحقق من ديون المؤسسة اتجاه الموردين وذلك استنادا بكشوف الفواتير كما يجب التأكد من الديون اتجاه المستخدمين، الهيئات الاجتماعية والدولة. إلخ.
- مراقبة الديون حسب تاريخ استحقاقها.⁽¹⁾

المبحث الثاني، ميزان المراجعة قبل الجرد وتسوية حساباته

تقوم المؤسسة بجملة من الإجراءات في حالة اعتمادها على ميزان المراجعة قبل الجرد لتحديد النتيجة (كقيود التسوية، تصحيح الأخطاء أي إحصاء أصول المؤسسة مقارنتها بما هو مسجل محاسبيا)، وذلك بمجرد الانتهاء من التسجيل المحاسبي في 31/12 وتقوم بإعداد ما يسمى بميزان المراجعة بعد الجرد لأن هذا الأخير يعتبر أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات. أما عند الانتهاء من الجرد المادي تقوم المؤسسة بمقارنة نتائج الجرد المادي (الأرصدة الفعلية لحسابات) مع الجرد المحاسبي (الأرصدة المسجلة بالدفاتر المحاسبية)، وإن وجدت فروقات تسوى محاسبيا. لذا فعملية التسوية لها أهمية في تسوية بعض الحسابات التي لا تظهر في القوائم المالية في نهاية الدورة.

المطلب الأول: مفاهيم حول ميزان المراجعة وتصحيح الأخطاء

الفرع الأول: مفاهيم حول ميزان المراجعة

أولا-تعريفه ميزان المراجعة.

بصفة عامة يعرف ميزان المراجعة إنه " هو وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتبة، و تأخذ بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المستحقة في الجانب المدين و المبالغ المسجلة في الجانب الدائن و الرصيد"، أو هو أداة المراقبة و مراجعة مدى تطبيق مبدأ القيد المزدوج في كل مراحل المعالجة المحاسبية:

(1) سماتي نصر الدين – أعمال نهاية الدورة -

التسجيل، الترحيل، الترسيد، و يكون في شكل جدول يظهر فيه كل مجاميع طرفي الحسابات (الطرف المدين و الطرف الدائن لكل حساب الموجود بدفتر الأستاذ أو الأرصدة هذه الحسابات في نهاية فترة معينة) (شهر، ثلاثي، سداسي، أو سنة مالية) مع الترتيب العناصر تصاعديا حسب أرقام حسابا. ¹

ثانيا – أهداف ميزان المراجعة:

يستخدم ميزان المراجعة للأغراض التالية:

أ. أداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية، وكذلك التأكد من صحة ترحيل ونقل هذه الحسابات من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصرة في دفتر الأستاذ العام. مما يساعد ذلك على التحقيق من صحة أرصدة هذه الحسابات.

ب. التمهيد لإعداد الحسابات الختامية للمنشأة هدف معرفة نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وتصوير المركز المالي لها في نهاية الفترة المحاسبية.

ثالثا- الشروط الواجب توفرها هي ميزان المراجعة من الشروط الواجب توفرها في ميزان المراجعة هي:

أ. مجموع ميزان المراجعة بالنسبة للمبالغ مجموع اليومية، لأن المجموع العام سواء في اليومية أو في ميزان المراجعة يتشكل من أرصدة الميزانية الافتتاحية مضاف إليها التسجيلات الجديدة.

ب. مجموع الحسابات في الجانب المدين و مجموع الحسابات في الجانب الدائن.

ت. مجموع للأرصدة المدينة ومجموع الأرصدة الدائنة.

ث. مجموع المبالغ – مجموع الأرصدة مجموع أقل المبالغ. وتحقق هاته المساواة يعني أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة صحيحة. وإذا حدث و كان الجانب المدين لا يساوي الجانب الدائن سواء في المبالغ أو الأرصدة، فإنه يجب التأكد مما يلي:

1. إذا كان الفرق يساوي مبلغا في اليومية معناه لم يرحل من اليومية إلى دفتر الأستاذ.

2. إذا كان نصف الفرق يساوي مبلغا في اليومية معناه المبلغ مرهل مرتين.

¹عبد الرحمن عطية، مرجع سابق ذكره ، ص76

3. الفرق من مضاعفات العدد ومعناه حدث سوء ترتيب أرقام المبالغ المسجلة أي قلب الأرقام المشكلة للمبالغ. فمثلا بدل كتابة 3100 كتاب 1300 الفرق من مضاعفات العدد 9 وهو 1800.

رابعا-فترة إعداد ميزان المراجعة

لا بد أن ميزان المراجعة يشكل دوري في نهاية كل عام لأنه يعتبر كخطوة تمهيدية لإعداد الحسابات الختامية، والميزانية و التي تعد عادة في نهاية السنة المالية، و من الممكن إعدادها في فترات دورية أقل من عام كان يعد أسبوعيا أو شهريا لتحقيق الأغراض التي ذكرناها و خصوصا في شركات الأموال و البنوك".

الفرع الثاني أنواع ميزان المراجعة

يستخرج ميزان المراجعة بطريقتين:

الطريقة الأولى. ميزان المراجعة بالمجاميع

يظهر به مجاميع كل الحسابات المدينة والدائنة في الخانة المدينة والخانة الدائنة لميزان المراجعة، و مما أن جميع القيود قد سجلت في اليومية يقيم متساوية بالجانبين فلا بد أن يتساوى مجموع قيمة قيود اليومية، و مما أن هذه القيود رحلت يقيمتها إلى حسابين بدفتر الأستاذ في طرفين مختلفين بنفس القيمة فان مجموع المجاميع المدينة لكل الحسابات لابد أن تساوي مجموع دفتر اليومية حتى تاريخ إعداد ميزان المراجعة. وعند إعداد ميزان المراجعة يجمع الجانب المدين لكل حساب، و يثبت في الجانب المدين لميزان المراجعة تم تجمع خانة المجاميع المدينة والدائنة، فإن تساوي الحاتين كان هذا دليل على صحة ما ورد بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة المالية،¹

الطريقة الثانية: ميزان المراجعة بالأرصدة

ميزان المراجعة بالأرصدة هو مختصر ميزان المراجعة بالمجاميع حيث تستبعد الحسابات ذات الجانبين المتساويين أي الحسابات التي ليس لها رصيد هو تقتصر على نقل الحسابات ذات الجانبين غير المتساويين وينقل رصيد الحسابات سواء كانت مدينة أو دائنة. و يلاحظ أن الأرصدة تظهر بميزان المراجعة حسب طبيعتها أو ليس على

¹عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص122.

أساس المكان الذي ظهرت به الحسابات , فالأرصدة المدينة طبيعتها تظهر في خانة الجانب المدين في حين إنما ظهرت بالحسابات في الجانب الدائن

الفرع الرابع، الأخطاء المحاسبية ومعالجتها

أولاً – أسبابه ارتباك الأخطاء المحاسبية يرجع وقوعها إلى عدة أسباب أهمها:

أ. الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الواجب إتباعها في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.

ب. السهو أو عدم العناية أي الإهمال من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم و القيام بواجباتهم.

ت. هناك الخطأ العمدي و يرتكبه الشخص عن سابق إصرار و تصميم في اختلاس بعض موجودات المشروع أو محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق أو التهرب من الضرائب أو محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية لخدمة أغراض معينة .

وفي مايلي جدول ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة:

جدول: رقم (2-1) ميزان المراجعة 31/12/ن:

الأرصدة		المبالغ		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
				أموال جماعية	10
				أموال شخصية	11
				أراضي	22
				بضاعة	
				مدينو الاستثمارات	30
				ديون استثمار	42
				بضاعة مستهلكة	52
				مواد ولوازم مستهلكة	60
					61
				مبيعات بضاعة	70
				إنتاج مباع	71
				المجموع	

المصدر: حسام الدين حسي، مبادئ الخامسة الآلية، دار الكتاب الصرية، مصر، 2004، ص 76

ثانيا - طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبية:

يمكن أن نكشف الأخطاء المحاسبية في نفس السنة المالية التي وقعت فيها أو بعدها، كما أن بعض هذه الأخطاء قد تؤثر على توازن ميزان المراجعة، وبعضها الآخر لا يؤثر عليه، كما أن جزءاً من هذه الأخطاء قد يكشف في دفتر اليومية العام. كما قد يكشف جزءاً آخر في دفتر الأستاذ العام أو من خلال إعداد ميزان المراجعة. وعموماً يمكن اكتشاف الأخطاء نتيجة عدة إجراءات منها:

أ. التدقيق والرقابة اللتين يقوم هما المحاسب والمدير المالي داخل المؤسسة.

ب. التدقيق والرقابة اللتين يقوم هما مدقق الحسابات أو مقدر الضريبة.

ت. عدم تطابق مجموع الأرصدة المدينة مع الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة.

ث عدم تساوي مجموع المبالغ المدينة والدائنة في دفتر اليومية العام.

ج عدم تطابق الرصيد الدفترى لحسابات البنك مع الكشف الوارد من البنك.

ح عدم تطابق حسابات المدينين والدائنين مع ما هو مسجل بالدفاتر هم.

ج عن طريق الصدفة أو مطالعة الدفاتر المحاسبية.¹

ثالثاً-أنواع اخطاء المحاسبية

هنالك أنواع عديدة من الأخطاء نذكر منها:

أ. تصنيف الأخطاء المحاسبية حسب سنة اكتشافها:

ضمن هذا التصنيف نجد مجموعتين من الأخطاء:

- أخطاء تكتشف خلال السنة المالية: وهي الأخطاء التي تكتشف في سنة حدوثها، و يكون تصحيحها سهلاً ولا يؤثر على نتيجة رقم أعمال المؤسسة إذ يتم تصحيحها قبل إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية.

¹عبد الرحمن عطية، مرجع سابق ، ص136

- أخطاء تكشف خلال السنة المالية اللاحقة: وهي الأخطاء التي تكشف في سنة مالية لاحقة لسنة حدوثها، ومثل هذا النوع من الأخطاء يترتب عليه التوصل إلى نتيجة أعمال خاطئة في سنة حدوث هذا الخطأ إذ إن اكتشافه كان بعد إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

ب. تصنيف الأخطاء المحاسبية حسب طبيعة ونوع الخطأ:

- أخطاء السهو (النسيان).

- الأخطاء الارتباكية.

- الأخطاء الفنية.

ت. تصنيف الأخطاء المحاسبية حسب موقع حدوثها واكتشافها:

- أخطاء تظهر في دفتر اليومية

- أخطاء تظهر دفتر الأستاذ.

- أخطاء تظهر في ميزان المراجعة.

ث- تصنيف الأخطاء المحاسبية حسب تأثيرها على ميزان المراجعة:

- أخطاء لا تؤثر ميزان المراجعة: وهي الأخطاء التي تؤثر زيادة أو نقصانا على الجانبين المدين و الدائن مما يجعل مجموع الأرصدة المدينة مساويا لمجموع الأرصدة الدائنة رغم خطأهما و مثال ذلك نسيان عملية مالية و عدم تسجيلها بالكامل.

- أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة: ومثل هذه الأخطاء يتم اكتشافها عند جميع الأرصدة المدينة والدائنة لميزان المراجعة. وعدم تساويها كان يسجل المحاسب ميلغا خاطئا بالزيادة أو القصران في أحد جانبي القيد المحاسبي.¹

¹عبد الرحمن عطية، مرجع سابق ، ص 141

رابعاً-تصحيح الأخطاء المحاسبية إذا كان الخطأ يشمل مبلغ الجانبين المدين والدائن هذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشاف الخطأ بالمراجعة، إما إذا كان الخطأ في جانب واحد يختل التوازن، ويكون ذلك خاصة في القيود المركبة.¹

أ. طريقة القيد العكسي (الطريقة غير المباشرة):

الأول يسمى قيد إلغاء القيد الخاطئ: حيث يتم عكس القيد الخاطئ بان يجعل الجانب المدين دائما والدائن مدينا مع مراعاة عكس القيد كما هو بأخطائه.

الثاني يسمى قيد التصحيح: يتم إثبات العملية بشكلها الصحيح وفقا للمسند المرفق بها.

المطلب الثاني. تسوية حسابات الميزانية

بعد الانتهاء من الجرد المادي تقوم المؤسسة بمقارنة نتائج الجرد المادي (الأرصدة الفعلية للحسابات) مع الجرد المحاسبي (الأرصدة المسجلة بالدفاتر المحاسبية). وإن وحدت فروقات تسوي محاسبيا.

الفرع الأول: مفاهيم حول التسويات

اولا-تعريف التسويات:

هو عبارة القيام بإجراءات عملية و محاسبية ختامية تتم في غاية الفترة المالية بقصد التحقق من القيمة الصحيحة للحسابات الاسمية و الحقيقة و الشخصية و ذلك لمعرفة النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع من ربح أو خسارة و بيان مركزه المالي.

ثانيا-أهداف التسويات:

تقوم التسويات على الأهداف التالية:

- أ. معرفة ربح المشروع أو خسارته خلال كل سنة مالية بصورة صحيحة ودقيقة.
- ب. معرفة المركز المالي للمشروع في غاية كل مسة مالية بصورة صحيحة ودقيقة وحقيقية.
- ت. التحقق الفعلي من أرصدة الحسابات في ميزانية المراجعة وعمل قيود التسويات الجردية اللازمة والتي بموجبها تعديل الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة.²

¹ منصور بن عوف عبد الكريم، المحاسبة المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الطبعة 3، الجزائر، 1988، ص 27.
² عطية عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 143.

ث. التأكد من أن الإيرادات والمصروفات تخص السنة المالية عن طريق مقارنة الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة مع القيم الحقيقية

ثالثا موعد التسويات:

عادة يكون موعد الجرد في غاية السنة المالية للمؤسسة وبعد إعداد ميزان المراجعة مباشرة وليس بالضرورة أن تكون غاية السنة الميلادية. فكل مشروع حسب طبيعة عمله يختار بداية سته المالية، و يفضل أن يكون له موعد الجرد عندما يقل العمل في المؤسسة إلى اقل حد ممكن حتى لا تسبب عملية الجرد إرباكا و تعطيلاً لعمل المشروع¹

"رابعاً- المفاهيم و المبادئ التي تحكم التسويات الجردية:

. تقوم التسويات الجردية على قاعدة نظرية أساسها بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية. التي تشكل في محملها الفلسفة المحاسبية للتسويات الجردية. لذلك فان هذه المفاهيم والمبادئ ذات الصلة المباشرة هذا الموضوع وفي هذا الشأن نستعرض تلك المفاهيم المرتبطة بموضوع التسويات الجردية:

أ. أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

ب. مفهوم الإيراد ومفهوم النفقات.

ج مبدأ تحقيق الإيرادات.

ت مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

ومن الاحتمالات التي قد تحدث نتيجة إعداد التسويات الجردية:

1. أن يكون رصيد الحساب الدفترى الظاهر في ميزان المراجعة الأولي مساوي للقيمة المستحقة المالية.

2- أن يكون رصيد الحساب الدفترى أكثر من القيمة المستحقة عن السنة المالية.

الفرع الثاني، تسوية الأصول الثابتة

نقوم بتسوية حساب التثبيتات كما يلي:

¹كروش صبرينة، اعمال الجرد و التسوية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد،مذكرة ماستر، جامعة المدية،2013، ص75.

أولاً-التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء: يسجل قسط الإطفاء الخاصة بالمصروف المتعلقة بالتثبيات غير المادية (المعنوية) في ح/657 وأعباء التسيير الجارية الاستثنائية)

. ثانياً – التسجيل المحاسبي لمؤونة تدني قيمة القيم الثابتة: يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة لنهاية كل سنة مالية تجعل ح/68X دائما مع جعل ح/29 ماديا وهذا في حالة النقص في المؤونة أو تخفيضها أو إلغائها، اما في حالة التنازل عن الأصل التي خصصت له المؤونة يرصد حساب المخصصات باستعمال ح/68X
ثالثاً-التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك:

يسجل قسط الاهتلاك بالنسبة للتثبيات بالنسبة للتثبيات القابلة للاهتلاك حيث جعل الحسابات

ح/681-مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية.

ح/685-مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية.

ح/686-مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة العناصر المادية، مدينة مع جعل ح/29 دائنة

بقيمة الخسارة.¹

رابعاً-التسجيل المحاسبي للتثبيات

قيد الانجاز سواء كان ح/232 التثبيات العينية الجاري انجازها أو ح/237 التثبيات المعنوية الجاري إنجازها
تجد حالتين: الحالة الأولى: حالة إسناد عملية الانجاز للغير:

تسجل التثبيات التي يتم اقتناءها من الغير والتي يتم الانتهاء منها في غاية السنة المالية في شكل تثبت جاري
انجازه في مقابل الأطراف الأخرى المعينة حسابات الصنف 4 ونسجل القيد التالي:

N/12/31				
	XXX	ح/ التثبيات الجاري إنجازها	5X	23X
XXX		ح/النقديات		
XXX		ح/ دائنو الاستثمارات	او 404	

وعند الانتهاء من عملية الانجاز يرصد ح/23X دائنا مع ح/21X مدينا التثبيات المادي.

¹ كروش صابرينة، مرجع سابق، ص79.

الحالة الثانية: حالة انجاز المؤسسة لنفسها تثبيات

لما تنجز المؤسسة تثبيات بواسطتها الخاصة ولم يتم الانتهاء منها عند نهاية الدورة في شكل تثبيات جاري إنجازها في مقابل الإنتاج المثبت بالنسبة الى تكلفة انتاج العناصر الجاري انتاجها (بعد تسجيل الأعباء في حسابات الصنف6). وقيود التسوية كمايلي:

		N/12/31		
XXX	XXX	ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها	732	232
		ح/ الانتاج المثبت للأصول العينية		
		حالة استثمار عيني		
XXX	XXX	ح/ التثبيات المعنوية الجاري إنجازها	731	237
		ح/ الانتاج المثبت للأصول المعنوية		
		حالة استثمار معنوي		

خامسا. تسوية الأصول المتداولة:

1-تسوية المخزونات: نقارن الجرد المادي مع الجرد المحاسبي (الجرد الدائم) إذا كان هناك فرق نقوم بالتسوية.

أ. تسوية حسابات المشتريات:

* استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد واللوازم.

الحالة 1-الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون: إن هذه الحالة تعني بقاء حساب المشتريات دون ترصيده فهناك و على اعتبار أن ح/38 يرصد لأنه لا يظهر بالميزانية لابد على المؤسسة اعتبار مشترياتها من البضاعة أو المواد و اللوازم قد حرصت بالخارج، فهنا يجعل ح/37 (المخزونات الخارجية) مما جعل ح/38 دائنا ,و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/12/31		
XXX	XXX	ح/ المخزونات الخارجية	38	37
XXX		ح/ المشتريات المخزنة		

وفي نهاية الدورة المحاسبية وعند الحصول على البضائع نجعل ح/30 ح/37.
الحالة 2. الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون تتم تسوية الغارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه.

2. تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي:

في حالة اعتبار الغارق في المخزون فرقا غير عاديا، فإن النظام المالي المحاسبي ينعكس على تسوية كما يلي:

الحالة 1: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة تجعل ح/657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري مدينا بالفارق، و حساب المخزون المعني دائنا.

الحالة 2. الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة تجعل المخزون المعني مدينا وحساب 757 منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير

2. خسائر قيمة عن المخزونات ح/39. تنص المادة 123 - 5 من النظام المالي الحاسي وعملا بمبدأ الحيطة و الحذر، فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية (سعر البيع الصافي) وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما اكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، و إن هدف المؤونة هو تغطية أية خسارة قد تحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته و لتكوين خسارة قيمة المخزون يجعل ح/685 مخصصات اهتلاك و مؤونة و خسائر القيمة للأصول الجارية مدينا و ح/39 خسائر قيمة المخزون أو احد فروع دائنة. و يتم تقييم ح/39 إلى:

* 390: خسائر القيمة عن مخزون البضائع.

* 391: خسائر القيمة عن مخزون المواد الأولية.

* 392: خسائر القيمة عن التوريدات الأخرى.¹

3. استلام البضاعة أو المواد دون استعمال فاتورة: ويكون ذلك بوصول السلعة دون فاتورة في هذه الحالة يجب ترصيد ح/38 حساب مقابل في هذه الحالة يستبدل ح/401 ب ح/408 لفاتورة قيد الاستلام بتاريخ 12/31 أن يكون التسجيل التالي:

¹كروش صبرينة، مرجع سابق، ص65.

		N/12/31		
XXX	XXX	ح/ مشتريات مخزنة	408	38
XXX		ح/ موردو الفواتير لم تصل الى أصحابها		

وعند وصول الفواتير يكون التسجيل كمايلي:

		N/12/31		
XXX	XXX	ح/ موردو الفواتير لم تصل الى أصحابها	401	408
XXX		ح/ موردو المخزونات		

ب. تسوية الفروقات الجردية:

يجب تسوية الفوارق بين الجرد المادي و المحاسبي بحيث نجد الفارق العادي أي المخزوم بين الجرد

المادي و الجرد المحاسبي في نهاية السنة فان تسوية الفارق تتم كالتالي:

		N/12/31		
	XXX	ح/ مخزون البضاعة		30
	XXX	ح/ موردو لوازم		31
	XXX	ح/ تموينات أخرى		32
	XXX	ح/ منتجات		35
XXX		ح/ مشتريات بضاعة مبيعة	600	
XXX		ح/ مواد أولية مستهلكة	601	
XXX		ح/ تموينات أخرى	602	
XXX		ح/ انتاج مخزون	72	
XXX		ح/ نقل السلع و النقل الجماعي	624	

ت. تقييم سلع المشتريات والسلع المنتجة: 1

. تقييم السلع المشتراة: المخزونات من السلع المشتراة تقيم بتكلفة شرائها هذا في حالة المواد الأولية والتموينات الأخرى وكذلك البضائع. إذن تكلفة الشراء للمخزونات مكونة من:

* سعر الشراء مع احتساب حقوق الجمارك وكذا الضرائب غير مسترجعة بعد الحسم والتخفيضات التجارية، التنزيلات والحسومات المنظمة وكذلك العناصر المماثلة.

* كذلك مصاريف النقل والتفريغ والتكاليف المباشرة المسندة إلى شراء المنتجات التامة والمواد الأولية الخدمات و تكاليف الشراء لتكاليف التكوينات المقدمة. أما تسجيل المخزونات من السلع المشتراة تكون كما يلي:

* 603/ح (تغيرات المنتجات) تسجل فيها تغيرات المخزونات و التموينات و كذا البضائع , و هو يقدم الاختلاف بين قيمة المخزونات من التموينات و البضائع مع غاية التطبيق و بين قيمة غاية التطبيق السابق، مما يعنى الاختلاف بين قيمة المخزونات النهائية الداخلة و الخارجة.

*أرصدة حساب (603، 6032، 6037) يمكن أن يكون المقرضون أو المدينون يمثلون نموذج حساب النتيجة مثل حسابات المصححين بأدنى أو بأعلى مشتريات البضائع من جهة ومن جهة التموينات الأخرى.

* 395/ح- خسائر القيمة عن مخزون المنتجات."

N/12/31				
XXX	ح/مخصصات الإهلاكات والمؤونات	685		
XXX	ح/ خسائر القيمة من الحساب المعني	39X		

ث. تسوية المبيعات:

1 حالة تسليم الفاتورة دون المبيعات: في نهاية الدورة و عندما لا يتم تسديد البضاعة أو المنتجات يجعل ح/ (30، 31، 32) دائنا يجعل ح/ 600 مدينا بتكلفة الشراء في حالة ما إذا تعلق الأمر بـ (البضائع، المواد الأولية، التموينات الأخرى)، أما في حالة ما إذا تعلق الأمر بالمنتجات أو الإنتاج الجاري انجازه يجعل ح/ (34، 35) داننا بتكلفة الإنتاج مع جعل ح/ 624 مدينا بتكلفة الإنتاج و يسمى هذا الإخراج المحاسبي حيث ينبغي إخراج المبيعات إلى المخازن ووضعها جنباً حتى لا يتم اللبس عند القيام بالجرد الدائم للسلع والخدمات.

2 حالة تسليم البضاعة أو المنتجات دون فاتورة: إن حالة تسليم البضاعة أو المنتجات دون فاتورة تقتضي عدم تحويل الملكية، حيث يتم فقط تسجيل قيد استلام البضاعة أو المنتجات، وفي هذه الحالة فقط استبدال ح/ 411 الزبائن ب ح/418: الزبائن – المنتجات لم تعد فواتيرها بعد)،

وفق القيد التالي:

N/12/31				
XXX	XXX	ح/الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد		418
XXX		ح/ مبيعات البضائع	700	
	XXXX	ح/ بضاعة مستهلكة		60
XXXX		ح/ مخزونات البضائع	30	
XXXX		ح/ مخزونات من المواد الأولية	31	
XXXX		ح/ التموينات الأخرى	32	
	XXXXX	خروج البضاعة من المخزن		724
XXXXX		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات		
		ح/ انتاج السلع إنجازه	33	
XXXXX		ح/ مخزونات المنتجات	35	

إذن حساب 603 يمثل الرصيد الدائن أو المدين ويصور في الحساب نتيجة من بين الأعباء، لكنه يقدم إشارة سالبة أو بين قوسين.

المخزونات عن السلع المنتجة: تقيم السلع المستحقة بتكلفة إنتاجها في حالة الإنتاج وتضمن التكاليف المباشرة والمصاريف العامة التي تستوجب تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة. تسجل المخزونات من السلع المنتج ح/713 تغير المخزونات (إنتاج المنتجات) تمثل الاختلاف الموجود بين قيمة الإنتاج المخزن في غاية التطبيق وبين الإنتاج المخزن في نهاية التطبيق السابق، والحساب 71 لا يأخذ خسائر قيمة. ومنه يمكن أن يكون دائما أو مدينا. ثانيا: تسوية حسابات الغير:

- ا. تسوية الزبائن ح/411: نتيجة لل صعوبات المالية لبعض الزبائن تجد المؤسسة مشاكل في تحصيل الديون بحيث تكون امام حالتين تتمثل فيما يلي
- * حصول المؤسسة على جزء من ديونها.
- * لا تحصل على شيء من الزبائن بالتالي فهي ديون معدومة.
- لذا يجب تسويتها في نهاية الدورة:
- عند تكوين مؤونة لجزء من الديون المشكوك في تحصيلها او الزيادة في المؤونة.

N/12/31				
	XXX	مخصصات الاهتلاك و المؤونة و خسائر القيمة		68
XXX		خسائر القيمة من حسابات الزبائن	491	

- وعند استرجاع الديون يتوجب على المؤسسة الغاء المؤونة او تخفيضها او تحصيل جزء من هذه الديون ، وذلك وفق القيد التالي:

N/12/31				
	XXX	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		491
XXX		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات	785	

- هذه الحالة عندما تتأكد المؤسسة من عدم تحصيلها للديون ويكون التسجيل:

N/12/31				
	XXX	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		654
XXX		الزبائن	411	

وعند حدوث ديون معدومة جديدة عند الجرد يتم أيضا تحميله بنفس القيد: من ح/654 الى ح/411
و يتم اقفال الديون المعدومة كاملة بالقيد:

N/12/31				
	XXX	الزبائن		411
XXX		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل	654	

وعند تحويل جزء من هذه الديون المعدومة يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

N/12/31				
	XXX	البنك		51
	XXX	الصندوق		او 53
XXX		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل	654	
XXX		الزبائن	411	

ونقوم بإلغاء مؤونة الديون المحصلة بترصيد ح/496 كالتالي:

N/12/31				
	XXX	ح/ خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين		496
XXX		ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتمويلات	785	

و اذا قامت المؤسسة بتحويل كل الديون فيتم تسجيل القيد الاخيرين ماعدا ح/654 لأنه لا توجد خسائر
قيمة.

و في حالة وجود ديون معدومة نتيجة لأوراق القبض غير مسددة بسبب اشهر افلاسه، فيتم إثبات الديون
المعدومة و تخفيض قيمة الورقة التجارية بالقيد الموالي وبعدها يقفل ح/654.

N/12/31				
	XXX	ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل		654
XXX		ح/ أوراق القبض	413	

3 تسوية حسابات الزبائن الدائنون ح/491:

تسوى حسابات العملاء التي لها رصيد دائن معناه ان هذا الحساب قد تحول من أصول الى خصوم ، وعليه يجب اظهار هذا الحساب ضمن الخصوم، وهذا بعد دمج في ح/491 عملاء دائنون ، اذن في نهاية الدورة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن مدينة. وهذا يجعل ح/419 دائنا، وفي بداية السنة الموالية نجعل قيدها معاكسا لترصيد ح/419 الذي نقول عنه انه حساب تسوية يفتح في نهاية السنة المالية ليرصد في بدلية السنة الموالية.

سادسا: تسوية الحسابات المالية

ا. السندات:

1- حالة سندات التوظيف القابلة للمفاضلة حالة المقيمة بالقيمة السوقية في تاريخ الاقفال: و الفرق بين هذه القيمة و القيمة المحاسبية للسندات يسجل كمايلي:

• يجعل حسابا فرعيا ح/50X مدينا وحساب 765 القيمة الزائدة لسندات التوظيف دائنة.

• يجعل ح/50X دائن و ح/665 القيمة الناقصة لسندات التوظيف مدينا.

1- حالة التنازل عن السندات التوظيف فان رصيد ح/50X: يجعل مدينا و يجعل سعر التنازل دائنا مقابل

جعل الأعباء المالية. حساب 667 مدين في حالة الخسارة و يجعل إيرادات مالية دائنا في حالة الربح.

ب – البنك:

تسوية البنك تكون بحساب 519 المساهمات البنكية الجارية الذي يمكن ان يظهر رصيده دائنا، وفي حالة السحب بأكثر من الرصيد البنكي، فعند تحصيل يزيد في الجانب وينقص في الجانب الدائن عند التسديد علما ان ح/518 يمكن ان يكون دائنا، و تتم معالجة هذه الوضعية ح/519 دائنا مع جعل حساب البنك مدينا بالمبلغ الذي كان به دائنا.¹

ت الصندوق: يمثل السيولة الظاهرة لذا يقوم المحاسب بمقارنة الجرد المادي أي محتويات الصندوق مع ما هو مسجل محاسبيا حيث بوجود فروقات يستدعي لنا بتسويته.

¹ كروش صبرينة، مرجع سابق، ص65.

ن سجل القيد الموالي:

		N/12/31		
XXX	XXX	ح/الصندوق	53	
	XXX	ح/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	757	

ت-خسائر القيم على الأصول المالية الجارية ح/591: ويسجل هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية المتمثلة في قيم التوظيف المنقولة او البنك و ما شابهه او الصندوق، و اذا حدثت خسارة في القيمة لاحد الحسابات السابقة الذكر يسجل القيد المحاسبي كالتالي:

الحالة الاولى: تكوين او الزيادة في المؤونة

		N/12/31		
	XXX	ح/ مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيم عن العناصر المادية	686	
XXX		ح/ خسائر القيم على الأصول المالية الجارية	591	

الحالة الثانية: حالة وقوع الخسارة وتأكيدها

		N/12/31		
	XXX	ح/ خسائر القيم على الأصول المالية الجارية	591	
XXX		ح/ النقديات	5X	

اما في حالة عدم وقوع الخسارة كلياً او جزئياً وتحصل المبالغ تلغى المؤونة المحصل كمايلي:

		N/12/31		
	XXX	ح/خسائر القيم على الأصول المالية الجارية	591	
XXX		ح/ استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات	785	

الحالة الثالثة: حالة تكون فيها الخسارة أكثر من المؤونة
فيسجل الفارق على النحو التالي:

		N/12/31		
	XXX	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية		685
XXX		ح/ خسائر القيم على الأصول المالية الجارية	591	

سابعاً: تسوية حقوق الملكية والديون

1: تسوية حقوق الملكية

أ حساب المستغل ح/108: في نهاية السنة المالية يرصد ح 108 مع ح/101 فقد تلجأ المؤسسة الى رفع أموال استغلالها، و ذلك بإضافة أموال جديدة الى رأسماله (عينية او نقدية) ، او من خلال إضافة للربح المحقق الى راس ماله، و كذلك عندما يكون لرصيده ح/ 108 دائن يزيد من أموال استغلاله بمقدار الرصيد الدائن.

ت. رأسمال المكتسب غير المستعان به ح/109:

ويكون عند تخصيص راس مال في N/12/31 وقيد التسوية النظامية كمايلي:

	XXX	ح/رسمال المكتسب		109
XXX		ح/ حساب رأسمال الصادر	1011	

ث. الاحتياطات ح/106: تقيد الاحتياطات في الجانب الدائن ل ح/106 وتشمل:

- الاحتياطات القانونية (5% ولا تتجاوز 10% من راس المال)
- الاحتياطات الأساسية(العادية)

- الاحتياطات الاختيارية تحدد شها حسب مجلس الإدارة وهي من حيث المبدأ عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للمؤسسة ما لم يصدر قرار مخالف، ويقيد في الجانب المدين ح/106 الجزء المدمج برأسمال ما لم يتم توزيعه على الشركاء. وما يتم اقتطاعه من اجل اهتلاك الخسائر¹.

ونسجل في نهاية الدورة القيد التالي:

من ح/12 (نتائج مالية صافية) ح/106 (احتياطات)

ث-الترحيل من جديد ح/11:

جزء من النتيجة لربح أو خسارة والذي سجل اجله الجمعية العامة تخصصه إلى قرارات لاحق يكون دائن في حالة ترحيل جديد (ربح) و الرصيد مدين في حالة ترحيل من جديد (خسارة)، و من هنا نقول أن ح/12 يكون تسويته إذا كان:

* ربح في حالة الإيرادات أكبر من التكاليف ويكون ح/12 دائن.

* خسارة في حالة الإيرادات اكبر من التكاليف و يكون ح/12 مدين.

* في شركات بصفة ح/12 حسب القرار النهائي لتخصيص النتيجة المتخذة.

* في الشركات الفردية ح/12 يحول إلى ح/101 في اليوم الأول من السنة المالية (ن+1) ما لم تحقق قرارا يخالف ذلك.

ج. إعانات من جهة وصية "ح/131":

يتم في غاية كل سنة مالية بإعادة النظر في هذه المؤونات كما يلي:

* عنا- رفع المؤونات نجعل القيد ح/68 X ح/15 (بقيمة الرفع).

* ما عند تخفيض أو إلغاء المؤونات نجعل ح/15 X ح/786 (قيمة التخفيض).

ح. الافتراضات والديون المماثلة "ح/16":

¹ عطية عيد الرحمن،مرجع سبق ذكره،ص153.

عند تسديد أحد الأقساط في نهاية السنة المالية تجعل القيد ح/164 مدينا مع ح/661 (أعباء الفوائد) مع جعل ح/125 (البنك) دائنا.¹

1 تسوية حسابات الديون

أ. موردو الخدمات والمخزونات «ح/401»: في نهاية السنة المالية قد يظهر رصيد حساب الموردون مدينا و هذا يحد استثناء لسبب أو آخر (كالدفء لهؤلاء أكثر من مرة مثلاً) فتكون أرصدها مدينة، و هذا يخالف القواعد العامة، و بالتالي يجب تسوية حسابهم كالآتي:

N/12/31				
5X	ح/ حسب وظيفة الحسابات المدينة الاصلية	XXX		
401	ح/ موردو المخزونات والخدمات	XXX		

وفي بداية السنة المالية يقلب القيد.

ب. اوراق الدفع ح/403:

تشمل اوراق الدفع الكمبيالات او السندات الادنية التي حررتها المؤسسة لأمر موردها. وفي حالة كشف البنك معلومة جردية تفيد بان البنك سدد كمبيالة لاحد الموردين مما يجعل قيد التسوية الجردية لكل حسابي البنك و اوراق الدفع كمايلي:

N/12/31				
403	ح/ اوراق الدفع	XXX		
512	ح/ البنك	XXX		

¹ عطية عبد الرحمن، مرجع سابق، ص105

ت. الديون المتعلقة بالتثبيات /404: إن من صالح التثبيات أن تحدد كافة التبعييات لديون التثبيات المحصلة لغاية 31/12 من كل سنة، وكذلك معرفة كافة المعلومات المتعلقة بتسجيلات الاستحقاق لسدادها عند حلول الأجل. وهذا ما يحتم على المؤسسة إجراء قيود التسوية.

ث. الديون المتعلقة بعملية الشراء:

إن التطرق إلى هذه المهمة هو من اجل الوصول إلى توضيح /ح40 (موردو مخزونات) وكذا ح 408 | (موردو فواتير لم تصل إلى صاحبها) و ما تجدر إليه هو أن المؤسسة أكثر علما من شخص آخر، وهذا التبادل للمعلومات يؤدي إلى إظهار قيود محاسبية، وفي نفس الإطار فانه يتم فحص محتوى الحسابين /ح467 (الحسابات الأخرى الدائنة و /ح448 (الأعباء الواجب دفعها).

ج الديون المتعلقة بتسيير المستخدمين: ويضبط في هذا الحساب /ح447 (الضرائب الأخرى والتسديدات و الرسوم) وكذلك /ح431 (الضمان الاجتماعي) و /ح427 (المستخدمين) و في هذا الإطار و الفحص بحسب تحديد الوضعية الحقيقية للضرائب على الدخل الإجمالي، و حالة الاقتطاعات المتممة من قبل المؤسسة.

فمن الضروري وضع اتفاق حول رصيد ح421 وأحور مستحقة (العاملون)، بالإضافة إلى /ح441 (الضرائب على النتائج).

ح. الموردون المدنيون/409: تسبيقات و دفعات مدفوعة على الحساب تخفيضات و تزييلات و انتقاصات و غيرها من الديون عند قفل السنة المالية عليه يجب أن ترد التسبيقات على الحساب المدفوعة بناء على طلبيات التثبيات في الموازنة تحت عنوان التثبيات عموما محتسبة ضمن /ح238 و ليس في /ح49¹.

خ. الأرصدة- الخصوم الجارية " /ح481: عندما تتحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة (القيد في حاسب المدين ل /ح48) عن طريق القيد في حاسب الدائن لحساب مالي أو حساب الغير. و يتم تصفية ح/481، كمايلي :

N/12/31				
XXX	ح/الخصوم الجارية المرصدة	481		
XXX	ح/ استرجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	78		

¹ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص123.

وعندما تكون المؤونة غير كافية يجعل ح/68 مدينا مع جعل ح/ 481 دائنا.

المطلب الثالث: تسوية حسابات التسيير

يتم تسجيل الأعباء و النواتج خلال الدورة المحاسبية في يومية المؤسسة على أساس الوثائق المحاسبية، و عند غلق الدورة في N/31/12، لابد من تسوية بعض حسابات التسيير. وفقا لمبدأ المحاسفة الذي يقضي باستقلالية الدورات المالية لكل دورة تحمل أعباءها و نواتجها من احل أن تعكس نتيجة الدورة و الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك لابد من القيام بتسوية الحسابات الأعباء و النواتج.

الفرع الأول: تسوية المصروفات

في عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (FASB) تعريف للمصروفات حاء فيه بأغا إجمالي النقص في الأصول أو إجمالي الزيادة في الخصوم أو لكليهما معا نتيجة التدفقات المالية الخارجية عن الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبة معينة. ويجري تحديد نصيب كل فترة محاسبة من مصروفاتها على أساس العلاقة بين الفترة المحاسبية و اسناد المصروف بمعنى انه يتوقف الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف و إثباته محاسبيا فتتحقق المصروفات. يشكل عام يتم مجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استفاد من اجلها مما يتطلب معالجة المصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة منها بموجب قيود محاسبية تسمى بقيود التسوية.

أولا-المصروفات المدفوعة مقدما: يظهر المصروف المدفوع مقدما عندما يدفع المشروع مصروفا، و يكون جزءا منها يخص السنة القادمة، فعند عملية الجرد و طبقا لمبدأ الاستحقاق يجب استعادة هذا المصروف المدفوع مقدما و عدم تحميله على الفترة المالية الحالية، ولهذا يفتح بالدفاتر حساب وسيط باسم المصروف المدفوع مقدما، و من الأمثلة على ذلك مصروف الإيجار المدفوع مقدما، الرواتب المدفوعة مقدما، التأمين المدفوع مقدما...الح، و قد جرت العادة على معالجتها محاسبيا بطريقتين¹.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص58.

أ. إثبات المصروف كأصل: بموجب هذه الطريقة تعتبر جميع المصروفات المدفوعة خلال الفترة كأصل يجري إثباتها تحت اسم المصروف مدفوع مقدما، ويعتبر مدينا و لتوضيح هذه الطريقة نعرض القيد التالي:

		N/12/31		
	XXXX	ح/ ايجار محل مدفوع مقدما	613	
XXXX		ح/ النقديات	53	

وعند تحليل هذا القيد يتضح ان مصروف ايجار المدفوع من قبل الشركة عم مدة سنتين اعتبر بالكامل أصل من أصول الشركة يظهر في نهاية السنة في دفاتر الأستاذ.

الفرع الثاني: تسوية الإيرادات

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

- بيع السلع التي تتحها أو تناحرها الوحدة المحاسبية.
- بيع أصول المشروع.
- الاستثمار في أوجه استثمارية مختلفة.

وقد 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 الشرطيين السابقين يجب إثبات القيد المحاسبي الذي يؤكد اكتتاب الإيراد سواء قبض فعلا أو لم يقبض و اعتبره من إيرادات الفترة، و لتحقق ذلك يستخدم المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية قيود السنوية كإجراء محاسبي يحقق قاعدة الاستحقاق المحاسبية، و حتى يتم تحديد ما يعود للدورة بالضبط يجب إعادة النظر في كل ما سجل خلالها، و هذا يؤدي إلى حالتين:

الحالة الأولى (الإيرادات المستحقة):

إيرادات سجلت في حسابات الصف 7: بحسب طبيعتها و لكنها لا تعود إلى الدورة (جزء منها أو ي بكاملها)، لذا يجب حذفها أي إنقاص الإيرادات.

عندما تكون الإيرادات المكتسبة للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية أقل من الإيرادات المستلمة فعلا سمي هذا المبلغ غير المستلم بإيراد مستحق، وهو في حقيقته أصلا متداولاً يخص الفترة التي اكتسب فيها و يجب تسويته، وفق القيد التالي:

ح/468 (الأعباء الأخرى الواجب دفعها و المستحقات الواجب استلامها) إلى ح/7x الإيراد المعني.¹

الحالة الثانية (إيرادات مقيدة سلفا): و تمثل إلزاما ماليا قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي استلمتها لكونها تمثل حقوق للغير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية إعداد الحسابات الختامية و الميزانية ، و هي في حقيقة أمرها تخص فترة مالية لاحقة، و نلاحظ حالتين :

أولا- إيرادات مقيدة سلفا لأكثر من سنة مالية

يتم تسوية هذه الإيرادات من خلال القيد التالي:

من ح/7x (الإيراد المعني) إلى ح/138 (الحواصل والأعباء الأخرى المؤجلة)

ثانيا: إيرادات مقيدة سلفا لأقل من سنة مالية:

يتم تسوية هذه الإيرادات من خلال الحساب ح/487 الحواصل المعينة سلفا.

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص52.

المبحث الثالث: تحديد نتيجة الدورة

لكي تستطيع المؤسسات الاقتصادية التعرف على نتيجة نشاطها في نهاية السنة المالية تقوم بإعداد جدول حسابات النتائج وتحديد النتيجة الصافية للسنة المالية يتم إعداد وتنظيم جدول تظهر فيه عناصر الميزانية وهي الميزانية الختامية، والتي تعمل على تحديد المركز المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: ميزان المراجعة بعد الجرد وتحديد النتيجة

أولاً: ميزان المراجعة بعد الجرد

1-تعريف ميزان المراجعة بعد الجرد:

بعد القيام بعمليات التسوية وتحديد نتيجة الدورة محاسبياً في N/12/31 وترحيل الحسابات من اليومية العامة إلى دفاتر الأستاذ تقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، وهو يختلف عن ميزان المراجعة العام (قبل الجرد) الذي يحتوي جميع حسابات الأصول والخصوم الأعباء والنواتج)، إما بالنسبة لميزان المراجعة بعد الجرد حيث يُعرف ميزان المراجعة بأنه أداة قياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة التسجيل في الدفاتر المحاسبية (اليومية ودفتر الأستاذ) بمعنى احترام مبدأ القيد المزدوج وتفادي الأخطاء. ويتم إعدادة بصفة دورية (كل شهر أو كل ثلاثي أو كل سداسي) وذلك حسب حجم عمليات ونشاط المؤسسة. وفي حالة عدم توازن ميزان المراجعة يقوم المحاسب بما يلي على سبيل المثال لا الحصر:¹

- مراجعة عملية الجمع لخانات ميزان المراجعة.
- مراجعة عملية نقل المبالغ والأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة ووضع المبالغ والأرصدة في الجانب الصحيح.
- مراجعة عملية الجمع والترصيد لحسابات دفتر الأستاذ.
- مراجعة عملية التسجيل في اليومية.

يجب دائماً في ميزان المراجعة مراقبة صحة ما يلي:

- مجموع المبالغ المسجلة في كل الحسابات في الجانب المدين تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الحسابات في الجانب الدائن.

¹ عطية عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 93.

- مجموع الأرصدة المدينة لكل الحسابات تساوي مجموع الأرصدة الدائنة لكل الحسابات.

إن ميزان المراجعة الذي يُعدّ قبل إجراء أعمال الجرد (أعمال نهاية السنة) يدعى بميزان المراجعة قبل الجرد، أما ميزان المراجعة بعد الجرد و قبل تحديد النتيجة فهو الميزان الذي يُعدّ بعد إجراء الجرد و مختلف قيود التسوية التي تعود للدورة مثل الإهلاكات و المصاريف الإعدادية و المؤونات و حالة التقارب و تسوية حسابات الأعباء و النواتج... الخ، فهو يحتوي على جميع حسابات ميزان المراجعة قبل الجرد سواء الحسابات التي تعرضت للتسوية بمبالغها و ارصدها الجديدة او. فتظهر جميع الحسابات في ميزان المراجعة وهي كالآتي:

- حساب الميزانية (1، 2، 3، 4، 5) بعد تسويتها.

- حساب التسوية تظهر في ميزان المراجعة بعد الجرد.¹

- لا تظهر حسابات الأعباء و النواتج (6، 7) لأنها رصدت عند تحديد نتيجة الدورة ولا يظهر إلا صافي نتيجة السنة المالية.

2- جدول ميزان المراجعة بعد الجرد

جدول: رقم (2-2) ميزان المراجعة 31/12/2009

الارصدة		الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين		
		رؤوس الأموال الخاصة	1
		التثبيات المادية والمعنوية	2
		المخزونات	3
		حسابات الغير او الحقوق	4
		الديون	5
		الاعياء او التكاليف	6
		النواتج	7
XXXXXX	XXXXXX	المجموع	

المصدر: عطية عبد الرحمان المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، 2009، ص 99.

¹ عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، 153.

ثانيا: تحديد النتيجة

1-تعريف النواتج:

النواتج هي المطالع المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات و الخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة)، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج (الحسابات 72-73) وحساب استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات (ح/78). و هذه الحسابات لا تمتل مقبوضات نقدية.

أما النظام المالي و المحاسبي الحديد عرف النواتج في المادة 25 من المرسوم 08-156 و الخاص بتطبيق قانون النظام المالي: "تتمثل 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 موجب قرار من الوزير المكلف بالمالية".¹

2-المعلومات المقدمة في حساب لنتائج:

و التي تتمثل في :

*تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: 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 تحص التثبيلات المعنوية.

*نتيجة الأنشطة العادية.

*العناصر غير العادية (مستحات أعماء).

* النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

¹حسام الدين خداش، أصول المحاسبة المالية، الجزء 1، دار المسيرة النشر، عمان، سنة 2005، ص316.

النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات المساهمة.

المطلب الثاني: إعداد قائمة الدخل والميزانية الختامية

أولاً: إعداد قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

1-تعريف قائمة الدخل :

هي عبارة عن قائمة مالية الهدف من إعدادها بيان نتيجة عمل المؤسسة من الأرباح أو الخسائر عن فترة مالية معينة. وتعتبر قائمة الدخل بديلاً للحسابات الحتمية باعتبارها تحقق نفس الأهداف. وهي أكثر ملائمة وقولا لأغراض نشر نتائج أعمال المؤسسة تظهر يسود الإيرادات و المصروفات المحققة خلال فترة مالية. وقد عرف النظام المالي الجديد بأنه بيان ملخص للأعباء و المتوجات (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب وبتميز النتيجة الصافية للسنة المالية التي تمثل الفرق بين نواتجها و أعباءها.

ثانياً- الدراسة التفصيلية لعناصر جدول حسابات النتائج

أ. إنتاج السنة المالية :

يدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي :

ح/70 : المبيعات من البضائع و المستحقات 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 الوسيطة.

ح/704 : مبيعات الأشغال.

ح/705 : مبيعات الدراسات.

ح/706 : تقديم الخدمات الأخرى.

ح/708: منتوجات الأنشطة الملحقة.

ح/709: التخفيضات والتزيلات والحسومات الممنوحة.

ح/72: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون أي يمكن موجبا أو سالبا أي حسب التغير في المخزون ويتدرج تحته حسابين: ح/723 و ح/724

. ح/73: الإنتاج المثبت وهو يتفرع إلى حال 731 و ح/732.

ح/74: إعانات الاستغلال. وهو حساب يتفرع إلى ح/741 و ح/748.

ومم سبق فان:

إنتاج السنة المالية: المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقه + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية = ح/70 + ح/71 + ح/73 + ح/74.

ب استهلاك السنة المالية: و يدخل في حسابه تاللات حسابات وهي:

1. ح/60: المشتريات المستهلكة: حيث يشمل كل من الحسابات

ح/_ح600/_ح601/_ح602/_ح603/ح604/ح605/ح607/ح608/ح609

2- ح/61: الخدمات الخارجية: أي الخدمات المسلمة من الغير، وتشمل (ح.ا.611... ح/619).

3. ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى: وتشمل (ح/612.... ح/628 و ح/628).

مم سبق فإن:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكيات الخارجية الأخرى.

استهلاك السنة المالية = (ح/60 + ح/61 + ح/62)

ت. القيمة المضافة: وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية

وعليه القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة = (ح/70 + ح/71 + ح/73 + ح/74) - (ح/60 + ح/61 + ح/62).

ث. إجمالي فائض الاستغلال: هو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين

والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

أي: إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - ح/63 - ح/64.

والملاحظ هو أن فائض الاستغلال في النظام المحاسبي المالي يختلف عن الخطط الوطني القدم.

ج. النتيجة العملياتية: و تساوي إجمالي قائص الاستغلال + 75/ح - 65/ح - 68/ح + 78/ح.

ح. النتيجة المالية: هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمتل الفرق بين المنتوجات المالية و الأعباء المالية.

$$\text{النتيجة المالية} = 76/ح - 66/ح$$

ت. النتيجة العادية قبل الضرائب: و هي مجموع كل من النتيجة العملياتية و النتيجة المالية، وتعتبر بمثابة

نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنما تخضع مباشرة للضريبة.

ت. النتيجة الصافية للأنشطة العادية: و ذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن السائح العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} - (695/ح \text{ و } 698/ح) - (ح/692) + 693/ح$$

ث. النتيجة غير العادية: وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير عادية.

وبالتالي نعرض جدول حسابات النتائج:

جدول: رقم(2-3) جدول حسابات النتائج

N-1	N	البيان
		رقم الأعمال
		تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
-	-	نتاج السنة المالية
		المشتريات المستهلكة
		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-	-	2 - استهلاك السنة المالية
-	-	3 - القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
		أعباء المستخدمين
		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
-	-	4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
		المنتجات التشغيلية الأخرى
		الأعباء التشغيلية الأخرى
		المخصصات للاهتلاكات و المؤونات
		استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
-	-	5 - النتيجة التشغيلية
		المنتوجات المالية
		الأعباء المالية
-	-	6 - النتيجة المالية
-	-	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-	-	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-	-	مجموع إعباء الأنشطة العادية
-	-	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها)
		العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
-	-	9 - النتيجة غير العادية
-	-	10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
		حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
		11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)

المصدر: عطية عبد الرحمان المحاسبة العامة وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، 2009، ص114.

ثالثا: الميزانية الختامية

1- تعريف الميزانية:

- الميزانية هي هيكل يكشف جميع عناصر الأصول وعناصر الخصوم و تبرز بصورة مفصلة على الأقل الخصوم
- أ. في الأصول: التثبيتات المعنوية. التثبيتات العينية. الإهلاكات المساهمات الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة والمدنيين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة.
- ب. 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 والدائنون الآخرون. خصوم الضريبة. المؤونات للأعباء و الخصوم المماثلة الخزينة السلبية.

2 – خصائص الميزانية:

تتميز الميزانية الختامية عن الميزانية الافتتاحية بالخصائص التالية:

- أ. توازن حانبي الأصول و الخصوم. وترتيب الأصول حسب درجة السيولة و الخصوم حسب تاريخ الاستحقاق.
- ب. تسجيل نتيجة الدورة الصافية في أحد الحاسبين بعد طرح مبلغ الضريبة.
- ت. الأحد بعين الاعتبار الضرائب المستحقة على الأرباح عند إعداد الميزانية.
- ث. المؤونات الإهلاكات تجتمع لكل السنوات.
- ج. النتيجة تخصص في الدورة المقبلة حسب استراتيجية المؤسسة".

رابعاً: جدول للميزانية الختامية.

الأصول

جدول: رقم(2-3) جدول ميزانية الختامية لجانب الاصول

أصول	اجمالي N	اهتلاكات N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء (ou goodwill) المنتج الإيجابي او السلبي			-	
تثبيات معنوية			-	
تثبيات عينية			-	
أراضي			-	
بنايات			-	
تثبيات عينية أخرى			-	
تثبيات ممنوح امتيازها			-	
تثبيات عينية يجري إنجازها			-	
تثبيات مالية			-	
سندات موضوعة موضع معادلة (المؤسسات المشاركة)			-	
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			-	
سندات أخرى مثبتة			-	
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية			-	
ضرائب مؤجلة على الأصول			-	
مجموع الأصول غير الجاري (1)	-	-	-	-
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ			-	
الزبائن			-	
المدينون الآخرون			-	
ضرائب ورسوم وتسديدات وماشبهها			-	
حسابات دائنة أخرى واستخدمات مماثلة			-	
الموجودات و ما شابهها			-	
الأموال لموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى			-	
الخزينة			-	
مجموع الأصول الجارية (2)	-	-	-	-
مجموع عام للأصول (1+ 2)	-	-	-	-

المصدر: عطية عبد الرحمان المحاسبية العامة وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، 2009، ص104.

الخصوم:

جدول: رقم(2-3) جدول الميزانية الختامية لجانب الخصوم

N-1	N	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		رأس مال تم إصداره
		رأس المال المكتتاب غير المطلوب
		علاوات واحتياطات- (احتياطات مدمجة)1(
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة)1(
		نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع)1(
		رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدمجة)1(
		حصة ذوي الأقلية)1(
-	-	المجموع)1(
		الخصوم غير الجارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
-	-	مجموع الخصوم غير الجارية)2(
		الخصوم الجارية
		موردون وحسابات ملحقه
		ضرائب
		ديون أخرى
		خزينة سلبية
-	-	مجموع الخصوم الجارية)3(
-	-	مجموع عام للخصوم)1+ 2+3(

المصدر: عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، 2009، ص104.

المطلب الثالث: غلق وإعادة فتح الحسابات

سنتناول في هذا المطلب كيفية غلق وإعادة فتح الحسابات.

اولا: غلق الحسابات

بعد إعداد الميزانية يقوم صالح المؤسسة بإقفال دفاتره لذلك العام ويتم إقفال يقييد 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 إعداد الحسابات الختامية،

ثانيا: فتح الحسابات

يتم في العام الجديد فتح الدفاتر بقييد عكسي قيود الاقفال أي تجعل حسابات الأصول مدينة وحسابات الخصوم دائنة.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى أعمال الجرد وذلك بالإحصاء المادي والمحاسبي لعناصر الأصول ومراجعة الوثائق التي تثبت التزامها بإضافة أعمال التسوية التي تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية، وكذا تسوية حسابات الأعباء والنواتج، كما تقوم بإعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية والتي تستعمل في اعداد الكشوفات المالية التي تشمل كل من الميزانية، جدول حسابات النتائج التي تظهر نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة. نستخلص مما درسناه انه مهما كان نوع المؤسسة فان القانون يرغم جميع مسيرها بإمسك دفاتر خاصة بالمحاسبة، وكذلك قيامها مرة على الأقل في السنة بعملية جرد الممتلكات التي تملكها والديون الملزمة بتسديدها. فالمحاسبة العامة تعتبر القاعدة الأساسية لتحليل المالي للمؤسسة وإظهار وضعيتها الحقيقية. فهي فن التسيير المحكم والمضبوط يهتم في متابعة ومعاينة جميع هذه الحركات، كما أنها العنصر الأساسي للتحكم في الاقتصاد.

و من هذا المنطق فان المنهج السليم الذي يهتم بالدقة و يهدف إلى التنظيم الصحيح، من شأنه أن ييسر من التعقيدات للعمل المحاسبي، أكثر من ضرورة التفهم النظري.

ومنه من السمات الرئيسية للمحاسبة أنها تتطور دائما في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للمجتمع، وتكتسب المحاسبة هذه السمات من كونها علم اجتماعي يفترض بها أن تتفاعل دائما مع الظروف البيئية الاجتماعية، الاقتصادية و السياسية.

الفصل الثالث

المبحث الأول: نظرة تاريخية على بداية مجمع " متيجي "

المبحث الثاني: جرد الحسابات وتسويتها وتحديد نتيجة الدورة

المبحث الثالث: غلق وفتح حسابات الميزانية الختامية في يومية

المؤسسة

المبحث الأول: نظرة تاريخية على بداية مجمع "متيجي"

بعد استثمارات ضخمة في مجال المعدات الإنتاجية وفي توظيف الخبرات المكافئة. مجموعة "متيجي" تطور الآن منتجات تجمع بين المهارة العالية والتكنولوجيا الحديثة

مجموعة "متيجي" تتخصص اليوم في مجال الصناعة الغذائية وتضم أربعة شركات:

- المطاحن الكبرى للظهرة: مطحنة جد متطورة متخصصة في إنتاج مختلف أنواع الدقيق والسميد من قمح منتقى بعناية فائقة
- مطاحن سيق: مطاحن للتدقيق والسميد تمتاز بقدرتها التخزينية العالية.
- الوكالة المغربية: شركة لاستيراد المنتجات الزراعية.
- معمل نشاء مغنية: مؤسسة تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية لاسيما النشاء شراب الغلوكوز الديك ستيرين وغلوتن

المطلب الأول: تأسيس المجمع

أسس السيد حسين "متيجي" المجموعة الصناعية التي اسمه إذ ولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة للتعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم الوكالة المغربية.

وقد أصبحت هذه المؤسسة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتجات الزراعية في الجزائر وحتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة وتتبع دقيق للأسواق العالمية.

ثم تدعمت مجموعة "متيجي" بصفة أكثر بالاستثمار في مجال تكنولوجيا تحويل الحبوب وإنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2001 تسمى المطاحن الكبرى للظهرة. هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة ومصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بقدرة تحويل هائلة كما إن منتجاته ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أهم وأكبر المجمعات للصناعة الغذائية في البلاد.

ومع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة "متيجي" ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض - سيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة وهما: مصنع النشاء لمغنية ومطاحن سيق وذلك في إطار الخوصصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة.

يعد مصنع النشاء لمغنية المختص في تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية مجمعا صناعيا فريدا من نوعه في الجزائر. كما تمثل مطاحن سيق والتي تحتوي على مطحنة ومصنع للسميد ومجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين هائلة مكسبا هاما لمجموعة "متيجي" التي تطمح إلى تغطية جميع حاجيات الغرب الجزائري من الحبوب ومشتقاتها في أقرب الأجال.

أثبتت مجموعة "متيجي" يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دؤوب لعدة سنين بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج والموارد البشرية.

الفرع الأول: المطاحن الكبرى GMD

➤ تقديم: المطاحن الكبرى للظهرة كقطب هام في الصناعة الغذائية وظفت منذ إنشائها وسائل بشرية وتقنية هامة جعلتها اليوم من بين أكبر المطاحن في الجزائر.

تقع في الغرب الجزائري في مدينة مستغانم وتوظف أكثر من مائة عامل مسيرين من طرف فرق متعددة الخبرات ذو حيوية وكفاءة عالية كما تتميز بالتركيز على النوعية الطبيعية لمواردها الأولية والمحافظة على البيئة خلال جميع عمليات التحويل القمح اعتمادا على خبرة عدة أجيال في مجال زراعة القمح.

بإنتاجها المركز خاصة على الدقيق والسميد تغطي المطاحن الكبرى للظهرة قسما كبيرا من حاجيات الغرب الج زائري من هذه المنتجات مع الطموح للوصول على تزعم السوق الوطنية ثم التصدير إلى بلدان إفريقيا في المدى المتوسط.

➤ المنتجات: منتجات المطاحن الكبرى للظهرة نابعة من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية تقدم للمستهلك تشكيلة عريضة تستجيب لاحتياجاته.

هذه المنتجات تتمثل في:

* دقيق الخبز للخبازين: إذا كانت جميع أنواع الدقيق مستخلصة من طحن لوزة حب القمح المنقى فان دقيق الخبز يستوحي اسمه من أهليته لإعطاء خبز جيد من ظروف عادية للعمل والمردودية. إن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 والمقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر 1996_ O.I هذا الدقيق هو أيضا طبيعي خالي من كل كيميائية زائدة.

* دقيق البسكويت: يستوحي اسم دقيق البسكويت من أهليته إعطاء بسكويت لذيذ وجميل في ظروف عادية للعمل والمردودية. إن الدقيق الذي ينتج في المطاحن الكبرى للظهرة يتصف بجودة عالية تعبر عن العناية المتواصلة أثناء مراحل صنعه وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 والمقاييس القانونية المعمول بها في الجزائر 1996_ O.I هذا الدقيق هو أيضا طبيعي خالي من كل كيميائية زائدة.

* دقيق الرفيع: هو دقيق خضع للمراقبة وتصفية كاملة خلال تصنيعه ستجد ربات البيوت فيه كل ما ترغبين من جودة وصفاء إن الدقيق الرفيع للمطاحن الكبرى للظهرة يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 ومع المقاييس القانونية الجزائرية 1996_ O.I وهو دقيق طبيعي خال من كل الزوائد الكيماوية

* السميد الرفيع الخشن: ينتج السميد الرفيع الخشن بطحن القمح الصلب وتنقيته بواسطة نحال من شوائب النخالة وهنا كذلك نلاحظ جودة المنتج ونقاوته فالسميد الرفيع الخشن خال من الزوائد أيًا كانت طبيعتها وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 ومع المقاييس القانونية الجزائرية O.J_1996.

* السميد الرفيع المتوسط: ينتج السميد المتوسط بنفس الطريقة التي تستعمل للسميد الرفيع الخشن بالاستعمال منخل أكثر رقة وهو سميد ذو جودة عالية ومزايا غذائية متنوعة هذا السميد هو كذلك خال من الزوائد وهو يتماشى مع مقاييس ISO 9001-2000 ومع المقاييس القانونية الجزائرية O.J_1996.

* السميد الرفيع الدقيق: ينتج السميد الرفيع بنفس الطريقة التي تستعمل في إنتاج السميد الرفيع الخشن والمتوسط ولكن بمنخل أكثر دقة. عنده مزايا غذائية عديدة وجودة لا غبار عليها خال من كل الزوائد الكيميائية مثله مثل كل المنتجات السابقة.

* السميد العادي " Ss f " : يظهر السميد العادي ميزة عالية للنقاوة خال من كل الشوائب يستجيب للمقاييس

ISO 9001-2000 و مع المقاييس القانونية الجزائرية O.J-1996.

* السميد العادي " الصنف الأول": السميد العادي ذو جودة صحية وخال من الشوائب.
رواسب المطاحن:

النخالة: مستخرجة من مطحن القمح النخالة متفرعة أساسا من أغلفة حبة القمح وتحتوي كذلك بعض الكميات من الدقيق التي تكون ملتصقة بهذا الأساس البروتيني. أغلفة القمح غنية بالمواد المعدنية ونسب عالية من المواد الروتينية والدهنية وتحتوي كذلك على الصبغ الذي يعطي للحب لونه الخاص وتحتوي كذلك على كميات معتبرة من الفيتامين.

B1 و B12 النخالة المنتجة في المطاحن الكبرى للظهرة ذات نقاوة عالية خالية من كل الشوائب. للمقاييس 2000-ISO 9001، ومع المقاييس الجزائرية ' 1996 – 1996JO ومقياس المخبزة الحديثة 3511.

مراحل التصنيع: إن مراحل التصنيع دائمة المتابعة حسب قواعد جديدة بالفعل. فبعد استقبال الشاحنات المعبأة بالحبوب، يتم التأكد من جودة القمح حسب المقاييس المعمول بها داخل المطاحن الكبرى للظهرة.

ثم يتم تخزينها داخل اهراء حسب خاصيتها ونوعيتها، بعد هذا يتم تهيئتها قبل طحنها) تنقيتها، ترطيبها، ثم جعلها في الخلايا للراحة)

في هذه المرحلة الأخيرة، يتم سحق ودق القمح بواسطة عمليات آلية محضرة، ومراقبة لضمان جودة عالية نظرا لتنوع المنتج.

المنتجات النهائية توضع في الختام في اهراء أين تبقى بعض الوقت (بالخصوص الدقيق) ثم تعبا داخل أكياس مختلفة الأنواع و الأحجام , ثن توضع تحت تصرف المصالح التجارية لتقديمها للزبائن. الجودة والنوعية: بفضل سياسة بيئية مطورة بعناية: تقدم اليوم المطاحن الكبرى للظهرة لزبائنها منتجات تستجيب لمتطلبات العصر في مجال الأمن الغذائي والمظهر البيولوجي، المميزات الغذائية الخ وتظهر المهارة التقليدية في هذا المجال. من اقتناء القمح إلى تعبئة الدقيق و السميد، تخضع عملية التحويل لمراقبة صارمة لكي نعطي للمستهلك منتج ذو جودة عالية تحترم البيئة، مسعى الإتقان هذا يفسر الإتقان الذي تتلقاه منتجات المطاحن الكبرى للظهرة و الاستحسان الكبير لدى المحترفين و الجمهور العريض.

المطلب الثاني: مطاحن سيق:

تقع مطاحن سيق في المنطقة الصناعية لمدينة سيق وتمثل فرعا هاما لمجموعة متيجي، إذ أن قدرتها الإنتاجية والتخزينية تجعلها تلعب دورا هاما في سلسلة إنتاج مجموعة متيجي كما تبرهن عن ذلك إمكانياتها الصناعية الهائلة والتي تتمثل في:

* مطحنة لإنتاج الدقيق ذات قدرة تحويل القمح اللين تقدر ب 400 طن في اليوم

* مجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين تقدر ب 000.125 طن من الحبوب

كما تملك مطاحن سيق حظيرة معتبرة من الشاحنات تمكنها من التزود بالمواد الأولية ومن تسويق منتجاتها على الغرب الجزائري

يعمل أكثر من 200 شخص بمطاحن سيق مؤطرين بفريق يتمتع بكفاءة عالية وإلمام بتكنولوجيا تحويل الحبوب ومشتقاتها

الفرع الاول: الوكالة المغربية:

أسست هذه الوكالة منذ أكثر من عشرة سنوات، عند دخول الجزائر إلى سوق اقتصاد السوق. الوكالة المغربية مؤسسة استيراد وتصدير يوجد مقرها في مدينة مستغانم بالغرب الجزائري. وهي متخصصة في التعاملات التجارية في ميدان المنتجات الغذائية. الوكالة المغربية معترف بها الان في أكثر الموانئ الدولية مع حجم التعاملات التجارية في ارتفاع مستمر.

تستخدم الوكالة المغربية عشرين شخصا من بينهم مختصون في التجارة والقانون الدولي و هي م زودة بوسائل تقنية و لوجيستكية معتبرة.

مع الاقتناء لرافعة قنطريه من أحدث طراز لتفريغ البواخر على مستوى ميناء مستغانم برهنت الوكالة عزمها على الاستقلالية التامة في مجال أعمالها بتطوير قدراتها إلى أقصى حد.

مع رقم أعمال في تزايد تعد الوكالة المغربية من بين أهم الشركات للتصدير والاستيراد في المغرب العربي وحتى في إفريقيا الشمالية.

الفرع الثاني: مصنع النشاء لمغنية

يقع مصنع النشاء لمغنية في المنطقة الصناعية بمغنية في أقصى الغرب الجزائري , و يعد هذا المصنع المجمع الوحيد لتحويل الذرة بالجزائر , إذ يقوم أساسا بتحويل الذرة بالطريقة الرطبة إلى المكونات التالية:

النشاء , شراب الغلوكوز , الدكسترين , و المنتجات الثانوية

يتربع مصنع النشاء لمغنية على أكثر من 10 هكتارات ويعمل به حوالي 200 شخص مؤطرين بطاقم تقني مؤهل ومتخصص للغاية

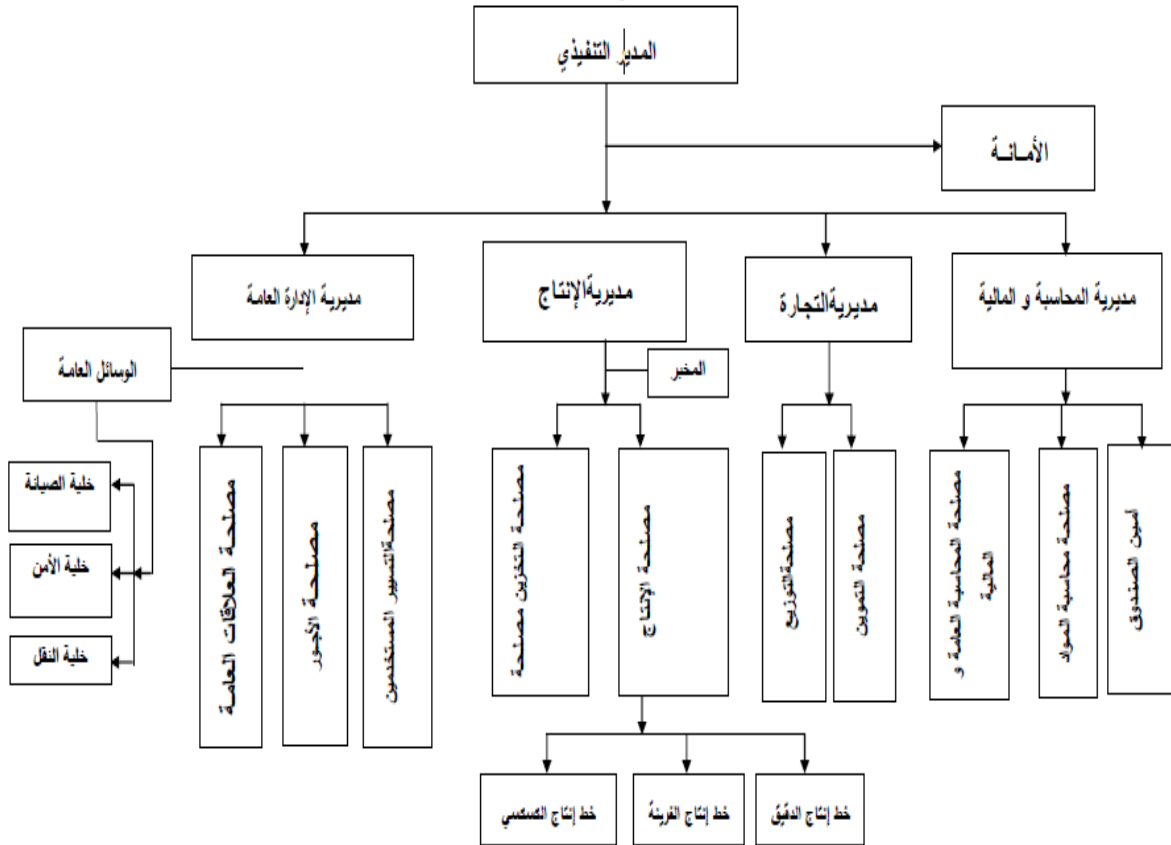
إن المنتجات المصنوعة بالمصنع بالحاجيات المتزايدة المستعملة لها، هي متوفرة عبر كامل التراب الوطني بفضل شبكة التوزيع المهيأة تتمثل الإمكانيات للمصنع في قدرته على تحويل 200 طن من الذرة في اليوم لإنتاج النشاء

شراب الغلوكوز و الدكسترين كما يتوفر على قدرة تخزين معتبرة بواسطة صوامع تخزين الذرة و التي تتسع ل

12000 طن بالإضافة إلى مساحات تخزين المواد الكاملة بسعة 5000 طن

وبالتالي سنعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل (3-1) الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المصدر: المديرية العامة لمؤسسو متيجي للمطاحن

المطلب الثالث: التعريف بمديريات المؤسسة:

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم في ما يلي:

1- المدير التنفيذي:

وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين

مختلف مصالح المؤسسة.

2- مديرية الإدارة العامة. تحرص على تطبيق القوانين وضبطها المختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل

إلى نهاية العقت المختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وتدرج تحتها المصالح التالية:

مصلحة تسيير المستخدمين.

مصلحة الأجور .

مصلحة العلاقات العامة.

3 مديرية الإنتاج

تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة اللون الحقيقي لابنتاج وتمثل في

1-التعريف بسياسة المنتج.

2. تحديد أهداف المؤسسة على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج.

3. المشاركة في تكوين خصوصيات المادة الأولية، والمنتج النهائي.

4. تأمين إنتاج مادة خاصة وفقا لنظام النوعية.

4-مديرية المحاسبية والمالية: تقوم بمراقبة عمل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة وتساهم في تطبيق ونشام البرنامج التجاري وتتفرع عنها:

- مصلحة المحاسبية العامة والمالية

- مصلحة محاسبة المواد

-امين الصندوق

يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، حيث يتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة لتم توزيعها حسب الأولوية كون أن الطلب أكبر من الإنتاج، حيث تقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية.

6مديرية الوسائل العامة:

تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل ، عتاد، معدات ..) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتتدرج تحتها المصالح

– مصلحة الصيانة:

– مصلحة الأمن.

– مصلحة النقل.

المبحث الثاني: جرد الحسابات وتسويتها وتحديد نتيجة الدورة

المطلب الأول: اهتلاك التثبيات

أولاً: يوضح الجدول التالي اهتلاك التثبيات الخاصة بالمؤسسة.

الجدول رقم (3-1) : جدول اهتلاك التثبيات الخاصة بالمؤسسة.

رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة الأصلية	اهتلاك بداية الدورة	مخصص الإهلاك	اهتلاك نهاية الدورة	القيمة المحاسبية الصافية
2 812	اهتلاك أعمال ترتيب و تهيئة الاراضي	7 927 005,00	3 006 795,00	546 690,00	2 460 105,00	10 933 800,00
2813	اهتلاك المباني	395 699 855,81	33 019 411,12	13 356 606,00	121 768 805,11	504 220 275,92
2815	اهتلاك منشآت تقنية	113 030 915,43	715 043 057,18	82 688 668,01	632 354 389,17	804 673 972,59
2818	اهتلاك التثبيات العينية الأخرى	8 639 622,50	46 347 106,71	6 526 624,58	43 209 360,13	54 986 729,21

المصدر: مؤسسة متيجي للمطاحن الكبرى

وبعد ذلك تقوم المؤسسة المعالجة المحاسبية وذلك بعد حساب أقساط الاهتلاك لكل تثبيت يعمل المحاسب على

تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي:

2016/12/31		مخصصات الاهتلاك و المؤونات	681
546690	103118588.59	اهتلاك اعمال ترتيب و تهيئة الأراضي	2812
133566606		اهتلاك المباني	2813
6526624.58		اهتلاك التثبيات العينية الأخرى	2815

ثانيا: جرد وتسوية المخزونات

من خلال المعلومات المقدمة فان المؤسسة تعتمد على طريقة الجرد الدائم حيث قامت المؤسسة من خلال سنة

2016 بتسجيل الفوارق الظاهرة كالآتي:

2016/12/31				
	1587369	أعباء استثنائية للتسيير الجاري		657
1587369		مخزون المواد الاولية	311	
	57387,18	أعباء استثنائية للتسيير الجاري		657
68307		منتجات نصف مصنعة	351	
10919.82		منتجات تامة الصنع	355	

المطلب الثاني: جرد وتسوية حسابات باقي الأصول

تتم تسوية ح/411 الزبائن وفق الحالات التالية:

2016 /12/31				
	2081289	مخصصات الإهلاكات و المؤونات		685
1955274		خسائر قيمة عن الزبون احمد	4911	

تسجيل استرجاع المؤونة

2016/12/31				
	2122159	خسائر القيمة عن الزبون احمد		4911
2881154		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	785	

المطلب الثالث: تحديد نتيجة الدورة للمؤسسة

أولاً: بعد انتهاء المؤسسة من التسويات نقوم بإعداد جدول حسابات النتائج لتحديد من خلالها نتيجة الدورة:

الجدول (3-2): جـول حسابات النتائج للمؤسسة

LIBELLE	DEBIT	CREDIT
Chiffre d'affaires		917 180 174
Variation stocks produits finis et en cours		39 890 647
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		957 070 821
Achats consommés	711 702 343	
Services extérieurs et autres consommations	85 057 116	
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	796 759 459	
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		160 311 363
Charges de personnel	46 683 068	
Impôts, taxes et versements assimilés	10 603 881	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		103 024 414
Autres produits opérationnels		52 007 655
Autres charges opérationnelles	11 347 860	
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	66 888 356	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0
V - RESULTAT OPERATIONNEL		76 795 853
Produits financiers		30 389 800
Charges financiers	38 173 706	
VI - RESULTAT FINANCIER	7 783 906	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		69 011 947
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	8 158 130	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 039 468 276
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	978 614 457	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		60 853 820
Elements extraordinaires (produits)		
Eléments extraordinaires (charges)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	0	60 853 820

المصدر: مؤسسة متيجي للمطاحن الكبرى

ثانيا: الميزانية الختامية:

جانب الاصول

جدول(3-3):الميزانية الختامية لجانب الاصول

ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTIS & PROVIS.	NET
ACTIFS NON COURANT	1 706 656 841	439 399 969	1 267 256 872
Immobilisations incorporelles	464 322 611	737 403	463 585 208
Immobilisations corporelles	1 054 752 494	438 662 566	616 089 928
Immobilisations en cours	187 581 736		187 581 736
Immobilisations financières	964 295		964 295
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	519 180		519 180
Impôts différés actif	445 115		445 115
TOTAL ACTIFS NON COURANT	1 707 621 135	439 399 969	1 268 221 167
ACTIFS COURANT	601 920 258	761 234	601 159 024
Stocks et encours	101 041 245		101 041 245
Créances et emplois assimilés	488 443 082	761 234	487 681 848
Clients	179 590 888	761 234	178 829 654
Autres débiteurs	297 401 019		297 401 019
Impôts et assimilés	11 451 175		11 451 175
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilité et assimilés	12 435 931	0	12 435 931
courants			
Trésorerie	12 435 931		12 435 931
TOTAL ACTIFS COURANT	601 920 258	761 234	601 159 024
TOTAL GENERAL ACTIF	2 309 541 393	440 161 203	1 869 380 190

المصدر: مؤسسة متيجي للمطاحن الكبرى

* جانب الخصوم:

جدول (3-4): جدول الميزانية الختامية لجانب الخصوم.

PASSIF	MONTANT NET
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	875 672 000
Capital non appelé	
Primes et réserves	117 455 058
Ecart de réévaluation	
Résultat net	60 853 818
Autres capitaux propres - Report à nouveau	
TOTAL CAPITAUX PROPRES	1 053 980 876
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	111 521 747
Impôts (différés et provisionnés)	8 020 629
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS	119 542 376
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	82 884 085
Impôts	1 864 290
Autres dettes	238 439 785
Trésorerie Passif	372 668 778
TOTAL PASSIFS COURANTS	695 856 939
TOTAL GENERAL PASSIF	1 869 380 190

المصدر: مؤسسة متيجي للمطاحن الكبرى

المبحث الثالث: غلق وفتح حسابات الميزانية الختامية في يومية المؤسسة

المطلب الاول: غلق الحسابات

692044335.61	من-رأس المال و الاحتياط و ما شبهه ذلك	10
1459656577.72	-/الحواصل و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	13
161377614.5	-/مؤونات خسائر القيم	15
4296878677.47	-/حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات	18
47406346.39	-/اهتلاك قهثات و تركيبات	2912
68183318.79	-/اهتلاك المباني	2913
8962090403.92	-/اهتلاك معدات و أدوات	2915
142713951.25	-/اهتلاك معدات النقل	29181
40432384.48	-/اهتلاك تجهيزات مكتب	29182
396212.71	-/اهتلاك تجهيزات اجتماعية	29183
271152374.9	-/حسابات القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى	49
43583269.24	-/موردون	401
159511403.45	-/ديون الاستثمار	404
187100066.75	-/الربائن الدائون,تسيقات مستلمة	419
25464765.80	-/العاملون و الحسابات مرتبطة بهم	42
1343557.21	-/الضمان الاجتماعي	431
7653560.85	-/هياث اجتماعية و حسابات مرتبطة	432
22056403.05	-/الضرائب على المبيعات	445
56393421.30	-/حسابات انتقالية	47
16791132.00	-/منتوجات أخرى معاينة سلفا	487
83112381.40	إلى -/أراضي	211
221664296.42	-/قهثات و تركيبات	212
13146819037.85	-/مباني	213
170408941.36	-/معدات و أدوات	215
53284480.95	-/معدات نقل	2181
402656.04	-/تجهيزات مكتب	2182
243110351.43	-/ات اجتماعية	2183
1725000	-/نتيجة المالية الصافية	12
28778549.69	-/مخزونات في الخارج	37
727486293.3	-/تسيقات و مدفوعات للموازن	409
142509.39	-/زبائن	411
203291160.14	-/أوراق القبض	413
1624663.47	-/فواتير لم تسدد بعد	418
22031737.33	-/المستخدمين(التسيقات)	425
	-/الدولة و الضرائب و الرسوم	442

المطلب الثاني إعادة فتح لحسابات للسنة المالية الجديدة
تقوم المؤسسة في بداية كل سنة مالية جديدة بفتح الحسابات بعد ان قامت بغلق وتسوية كل حسابات الميزانية و
و يكون التسجيل بقيد عكسي لقيد الاغلاق.

خلاصة الفصل:

ما يمكن استخلاصه من خلال اجرائنا لهذا التريص هو ان المؤسسة تولي اهتمام كبير لأعمال نهاية السنة، ويتم التحضير لها على عدة مستويات، وذلك من خلال اصدار تعليمات وأوامر لتنظيم مهام كل المصالح خاصة مصلحة المحاسبة والمالية قصد إعطاء صورة حقيقية للمؤسسة.

الخطائمه

تهدف المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق نتائج أعمالها في نهاية كل دورة محاسبية التي تقوم بها، و باعتبار النظام المالي المحاسبي الجديد الذي أظهر عدة تغيرات التي تخص المحاسبة المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ملزما عليها وضع جديد يسمح بتطبيق المحاسبة المالية بغرض إعداد القوائم المالية سليمة و صحيحة و موافقة للمعايير المحاسبية الدولية، و الي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بإضافة إلى مقارنة وضعها المالي مع مؤسسات أخرى لإظهار ميزتها التنافسية، وكذا تساعد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة على اتخاذ قراراتها.

و يعتبر التسجيل المنطقي و الصحيح و المتسلسل للعمليات المالية يعطى مصداقية و شرعية للنتيجة التي تلزم المؤسسة على القيام بعمليات الجرد التي تأخذ حيزا كبيرا من حياة المؤسسة، و كذا مطابقة الجرد الفعلي مع الجرد الحاسبي لكل الحسابات و التي قد ينتج عنها فروقات و اختلافات و هذا لأسباب التالية:

* عدم تسجيل بعض الاستثمارات رغم وجودها ماديا بالمؤسسة أو العكس.

* هناك اهتلاكات بمبالغ زائدة أو ناقصة ومؤهلات غير مبررة.

* خسائر القيم لم تأخذ بعين الاعتبار في بعض الحسابات.

* صعوبة تحصيل بعض الديون أو استحالة تحصيلها.

* تسجيل نفقات أو إيرادات لا تختصر الدورة المالية والمحاسبية.

* وجود بعض الحسابات مدينة وهي بطبيعتها دائنة أو العكس.

و من أجل الوقوف على الحقائق فقد دعمنا الحاسب النظري بدراسة حالة مؤسسة متيحي بمستغانم، حيث استطعنا التعرف على مختلف العمليات التي تقوم بما في كل نهاية دورتها، ابتداء من ميزان المراجعة قبل الجرد إلى عمليات الجرد تم تسويات الجردية المختلفة، و يعدها ميزان المراجعة بعد الجرد و جدول حسابات النتائج و أخيرا الميزانية الختامية التي تبين وتعكس نتيجة الدورة .

النتائج المتعلقة بالجانب النظري:

* تعتبر المؤسسة ركيزة اساسية في أي دولة ما.

* النظام المالي و الحاسبي الجديد يستجيب للتطورات الاقتصادية و يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

* ميزان المراجعة قبل الجرد لا يعتبر أساس يأخذ عليه لإعداد القوائم المالية من أجل إعطاء مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.

* قدم النظام المالي والمحاسبي الحديد تصنيعا جديدا مير فيه بين الأصول الجارية و غير الجارية و بين الخصوم الجارية و غير الجارية.

* التعبير في أرقام معظم حسابات الصنف الرابع، والصنف الخامس، ولم يطرأ تغيير في كل حساب.

* إعطاء القوائم المالية بشفافية حتى تكون التقارير المالية مقبولة.

* تعتبر النتيجة عن الصورة الحقيقية للمؤسسة من خلال القيام بأعمال الجرد الفعلي لممتلكاتها ومقارنته مع الجرد المحاسبي، و تسوية تلك العروقات الموجودة بينهما و هذا الإعداد الكشوفات المالية.

النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي:

* هدف الباحث هو إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي لترسيخ المعلومات التي تناولها في الجانب الطري.

* تتطلب عملية القوائم المالية الشفافية و مصداقية من خلال عمليات الجرد الدقيقة لممتلكات المؤسسة، بالإضافة إلى عمليات التسوية وأخيرا الوصول إلى نتيجة الدورة المحاسبية و التعبير عن حقيقة المركز المالي.
اختبار الفرضيات :

* المبادئ و الفرضيات المحاسبية هي المتعارف عليها دوليا و تطرقنا إلى ذلك في الفصل الأول.

* القيام بالجرد و التسوية لجميع عناصر الأصول و الخصوم و تطرقنا إلى ذلك في الفصل الثاني.

* الجرد الفعلي للموجودات المؤسسة و مقارنته مما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و تطرقنا إلى ذلك في الفصل الثالث.

الاقتراحات:

* الإسراع إلى محاولة تدريس العلام المالي و المحاسبي الجديد في المعاهد و الجامعات.

* ضرورة تنظيم ملتقيات و محاضرات تحصى النظام المالي و المحاسبي الجديد.

* ضرورة إجراء تريضات لصالح العمال المصلحة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

* تطبيق النظام المالي الجديد في الجزائر للتوافق دوليا مع المعايير الحاسبة الدولية.

* محاولة تبيان المابدى و القواعد التي حاء بها هذا النظام.

افاق الدراسة:

لاتساع هذا الموضوع لم تستطع الوقوف على كافة الجوانب و لها تقترح بعض المواضيع التي تحصى النظام المالي الحاسبي الجديد.

* دراسة الأصول الثابتة في النظام المالي المحاسبي الجديد.

* كيفية تقيد نظام المعلومات في الحاسة المالية.

* انعكاس النظام المالي و المحاسبي الجديد على الجانب الضريبي في الجزائر.

قائمة المراجع

- 1-عمر الصخري، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2002.
- 2 . ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، طبعة 2، دار محمدية ، الجزائر سنة 1984.
3. صمويل عبود، اقتصاد مؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر سنة 1984.
4. ان حاح علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار يلقى للنشر و التوزيع، دار البيضاء الجزائر، سنة 2009.
- 5 عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبية المالية، ج1، دار وائل للنشر و الطباعة، الأردن، سنة 2002.
7. عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة، ج2، دار وائل للنشر و الطباعة، الأردن، سنة 2002.
8. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية، الحرائر 2002.
9. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، للجزائر، سنة 1999.
10. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج2، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك سنة 2007 17. منصور بن عوف عبد الكريم، المحاسبة المالية وديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، ط3، الحرائر، 1998.
11. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي، ح1 ؛ ديوان المطبوعات الجامعي 2002.
- 12 محمد مطر مبادئ المحاسبة المالية الجزء 1، دار النشر و الطباعة، الأردن، سنة 2002.
12. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق المظام المحاسبي المالي الجديد، دار النشر الجيطلي، الجزائر، 2009.

المذكرات

- 1 كروش صبرينة، اعمال الجرد و التسوية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد مذكرة الماستر جامعة المدية، سنة 2013.

الملخص:

المحاسبة الحديثة هي علم قائم يحد ذاته له منهجيته الخاصة وأهمية قصوى ودور مميز جدا في المحافظة على كيان أي مؤسسة اقتصادية أو غيرها من المؤسسات، وهذا إذا أمسكها المسكرون بمعاييرها الأساسية المتعارف عليها.

للمؤسسة علاقة وثيقة بالمحاسبة حيث تهتم هذه الأخيرة بالتسجيل الرقمي لجميع العمليات المالية التي تقوم بها وهذا لضمان معرفة المركز المالي الذي تحققه المؤسسة في نهاية كل دورة مالية، ويتمثل هذا التسجيل في جل الوثائق المحاسبية (دقر اليومية، دفتر الأستاذ و جدول حركات الأموال، جدول حسابات النتائج، الميزانية).

بعد التسجيل لجل العمليات على دفتر اليومية وفي نهاية ل سنة مالية يقوم المحاسبي بما يسمى بأعمال الجرد (المادي و المحاسبي) و التسوية، تم تحديد نتيجة الدورة المحاسبية من اجل إعداد الميزانية الختامية التي تصور المركز المالي الجديد للمؤسسة، فنقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الذي يبين الحركات الحقيقية للأموال، ثم نقوم بحساب النتيجة الصافية وهذا بخصم ما يجب أن يخصم من النتيجة الإجمالية للأعمال التي صورها ميزان المراجعة بعد الجرد، تم تغلق الحسابات المتعلقة بالدورة الجارية وهذا حفاظا على مبدأ استقلال السنوات المالية.