

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس \_ مستغانم \_

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكايمي

في التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير



## دور التنظيم المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

بوشيخي بحوص

مقدمة من طرف الطالبة :

بن فاطيمة كوثر صليحة

أعضاء لجنة المناقشة

| الرتبة      | الاسم و اللقب    | الصفة  |
|-------------|------------------|--------|
| أستاذ محاضر | بودراف جيلالي    | رئيسا  |
| أستاذ محاضر | بوشيخي بحوص      | مقررا  |
| أستاذ محاضر | يسعد عبد الرحمان | مناقشا |

2019 / 2018

## التشكرات

الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك  
نتقدم بشكرنا الجزيل إلى المشرف الذي أعطانا من وقته  
وجهدِه ونصائحه القيمة الأستاذ : بوشيخي بحوص  
كما نتقدم بالشكر لإدارة قسم محاسبة ومالية  
كما أتقدم بشكري إلى كل موظفي مؤسسة ملبنة الساحل لمستغانم  
وبالأخص السيدة شمالال جمعية على كل الجهود التي بذلتها معي لمساعدتي .  
دون أن ننسى شكر كل عمال المكتبة  
وأشكر الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة.  
وجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

## الاهداء

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه، الحمد لله الذي مهد لنا طريق النجاح

أهدي عملي هذا إلى :

الذي تحمل مشقة الحياة من أجل أن يوفر لي سبيل العلم. أبي . حفظه الله لي  
و أسمى وأغلى وأعزأم في الوجود . أمي التي زرعت فيا حب العلم والتي رافقتني

وأنستني فيدرب الحياة.

إخوتي الأعزاء على قلبي: بشرى، اية، امينة ربي يحفظهم لي،

جدتي الغالية أطال الله عمرها.

وكل أخوالي وخالاتي ، وأعمامي وعماتي

وكل أصدائي الأعزاء الذي لم يبخلوا عليا بمساعدة أتمنى لهم النجاح

والتوفيق في حياتهم.

إلى كل دفعة علوم الاقتصادية تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دفعة 2020/2019

«... اللهم انفعني بما علمتني، وعلمي ما ينفعني، وزدني علما»

## فهرس المحتويات:

| الرقم | العنوان   |
|-------|---|
|       | الشكر   |
|       | الاهداء   |
|       | الملمخص   |
| I     | فهرس المحتويات  |
| III   | قائمة الجداول   |
| IV    | قائمة الاشكال   |
| 1     | المقدمة العامة  |
| 4     | <b>الفصل الاول: التنظيم المحاسبي</b>                            |
| 5     | مقدمة الفصل   |
| 6     | المبحث الاول: مفاهيم اساسية                                     |
| 6     | المطلب الاول: ماهية المحاسبة                                    |
| 7     | المطلب الثاني: النظام المحاسبي                                  |
| 9     | المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي                                 |
| 12    | المبحث الثاني: مقومات التنظيم المحاسبي                          |
| 12    | المطلب الاول: القيد المحاسبي                                    |
| 15    | المطلب الثاني: الدورة المحاسبية                                 |
| 18    | المطلب الثالث: الدفاتر والمستندات المحاسبية                     |
| 24    | المبحث الثالث: طرق التنظيم المحاسبي                             |
| 24    | المطلب الاول: تنظيم الدفاتر الاساسية                            |
| 26    | المطلب الثاني: تنظيم الدفاتر المساعدة                           |
| 32    | المطلب الثالث: تنظيم الدفاتر الموحدة                            |
| 35    | خلاصة الفصل   |
| 36    | <b>الفصل الثاني: القوائم المالية وعلاقتها بالتنظيم المحاسبي</b> |
| 37    | مقدمة الفصل   |
| 38    | المبحث الاول: عموميات حول القوائم المالية                       |
| 38    | المطلب الاول: تعريف القوائم المالية                             |
| 39    | المطلب الثاني: أهمية أهداف القوائم المالية                      |
| 40    | المطلب الثالث: مستخدمى القوائم المالية                          |
| 42    | المبحث الثاني: محتوى القوائم المالية                            |
| 42    | المطلب الاول: مسؤولية وشروط إعداد القوائم المالية               |

|    |   |
|----|---|
| 43 | المطلب الثاني: عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج                                       |
| 50 | المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الاموال الخاصة والملاحق                   |
| 57 | المبحث الثالث: علاقة التنظيم المحاسبي بجودة القوائم المالية                             |
| 57 | المطلب الاول: الاطار العام للجودة   |
| 58 | المطلب الثاني: معايير جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها                       |
| 61 | المطلب الثالث: تأثير التنظيم المحاسبي على القوائم المالية                               |
| 62 | خلاصة الفصل   |
| 63 | الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمبنة الساحل مستغانم GIPLAIT                                |
| 64 | مقدمة الفصل   |
| 65 | المبحث الاول: تقديم الشركة محل الدراسة (مبنة الساحل لولاية مستغانم)                     |
| 65 | المطلب الاول: نبذة تاريخية عن الشركة  |
| 67 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ومهام كل قسم                                      |
| 70 | المبحث الثاني: عرض القوائم المالية في الشركة محل الدراسة (مبنة الساحل لولاية مستغانم) . |
| 70 | المطلب الأول: معالجة البيانات لإعداد القوائم المالية                                    |
| 73 | المطلب الثاني : عرض مخرجات النظام المحاسبي ( القوائم المالية )                          |
| 79 | خلاصة الفصل   |
| 80 | الخاتمة العامة  |
|    | قائمة المصادر والمراجع  |
|    | الملاحق.  |
|    |   |

قائمة الجداول :

| الصفحة | عنوان الجدول  | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 41     | المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم              | (1-II)     |
| 45     | الميزانية النهائية جانب الأصول                      | (2-II)     |
| 47     | الميزانية النهائية جانب الخصوم                      | (3-II)     |
| 49     | حساب النتائج  | (4-II)     |
| 52     | تغير قائمة التدفقات النقدية                         | (5-II)     |
| 53     | تغير أموال الخاصة                                   | (6-II)     |
| 55     | تطور التثبيات وأصول المالية غير الجارية             | (7-II)     |
| 55     | الاهتلاكات  | (8-II)     |
| 56     | خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية | (9-II)     |
| 56     | المؤونات  | (10-II)    |
| 71     | نموذج لعملية شراء المادة الأولية                    | (1 - III ) |
| 72     | نموذج لعملية بيع البضائع                            | (2 - III ) |
| 72     | نموذج لميزان المراجعة                               | (3 - III ) |
| 73     | عناصر الميزانية 2016 (جانب الاصول) .                | (4 - III ) |
| 75     | عناصر ميزانية 2016 (جانب الخصوم)                    | (5 - III ) |
| 76     | جدول حساب النتائج                                   | (6 - III ) |

قائمة الاشكال:

| الصفحة | عنوان الشكل  | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| 24     | نموذج لدفتر اليومية العامة.                                | (1-1)     |
| 25     | نموذج دفتر الأستاذ العام                                   | (2-1)     |
| 26     | نموذج يومية المبيعات الأجلة                                | (3 -1)    |
| 27     | نموذج يومية المبيعات الأجلة في حالة الخصم الممنوح للعملاء  | (4 -1)    |
| 27     | نموذج يومية المشتريات الأجلة                               | (5 -1)    |
| 28     | نموذج يومية المشتريات الأجلة في حالة الخصم الممنوح للمؤسسة | (6 -1)    |
| 29     | نموذج دفتر اليومية النقدية الشامل                          | (7 -1)    |
| 30     | نموذج دفتر اليومية المدفوعات النقدية                       | (8 -1)    |
| 33     | التنظيم الموحد في النظام المحاسبي،                         | (9 -1)    |
| 44     | عناصر أصول الميزانية                                       | (1-II)    |
| 45     | عناصر الخصوم الميزانية                                     | (2- II)   |
| 57     | المفهوم العام للجودة                                       | (3-II)    |
|        | الهيكل التنظيمي للشركة                                     | (1-III)   |

1. تمهيد

لقد صاحب التطور الذي شاهده العالم تطور على مستوى حجم و نشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة تنفصل الملكية فيها عن التسيير.

إن هذا التطور الاقتصادي جعل للقوائم المالية أهمية بالغة داخل المؤسسة بحيث تشمل القوائم المالية وملحقاتها على كافة المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدمي هذه القوائم من الاعتقاد بأنها تمثل بعدالة المركز المالي ، ونتائج الأعمال للمؤسسة ، كما تجعل مستخدميها يثق بأنها تتضمن معلومات تساعد في تقييم أداء المؤسسة التي يرغب في اتخاذ قرار استثماري في شأنها. و يتمحور موضوع بحثنا حول جودة القوائم المالية و مدى مساهمة التنظيم المحاسبي في تطوير جودة هذا الأخير، حيث يعمل التنظيم المحاسبي على تطبيق نفس القواعد والمبادئ الأساسية المتبعة في سائر المؤسسات، من أجل تسجيل المعلومات والتعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية بغية إعداد القوائم المالية، بهدف حماية أصول المؤسسة و ممتلكاتها قصد تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد وتوفير المعلومات المحاسبية بالدقة المطلوبة .

2. الاشكالية:

فبوجود تنظيم محاسبي فعال داخل المؤسسة من شأنه أن يوفر قوائم مالية ذات جودة عالية وعلى ضوء ما تقدم فان الإشكالية الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة هي:

ما مدى تأثير التنظيم المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ؟

ولمعالجة الإشكالية العامة يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية :

أ- كيف يتم تطبيق التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ب\_ هل للتنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي دور في تحسين جودة القوائم المالية؟

ج\_ هل كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل على تطبيق القوائم المالية كاملة على حسب ما ورد في

النظام المحاسبي المالي؟

3. الفرضيات: للإجابة على التساؤلات قمنا بعرض الفرضيات التالية:

أ- يعتمد التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على تطبيق القانون التجاري في تنظيم الدفاتر المحاسبية وعلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في تنظيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية .

ب- من الطبيعي أن يكون للتنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي دورا ايجابيا في تحسين جودة

القوائم المالية .

ج- كل مؤسسة اقتصادية تمسك القانون التجاري ملزمة بإعداد جميع القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

4. مبررات اختيار الموضوع: تتمثل مبررات اختيارنا للبحث في هذا الموضوع فيما يلي:

- قلة البحوث الخاصة بدراسة مثل هذه المواضيع نظريا وتطبيقيا في جامعتنا.
  - لمعرفة ما هو الأثر الجيد في التنظيم المحاسبي حتى يجعل القوائم المالية ذات مصداقية.
  - لمعرفة هل يساعد التنظيم المحاسبي بشكل كبير على إعداد القوائم المالية .
  - الميل الى دراسة المواضيع المحاسبية والاهتمام بها .
5. أهمية الموضوع: تتجلى أهمية دراسة موضوع دور التنظيم المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية فيما يلي:

- ان موضوع التنظيم المحاسبي في المؤسسة هو من المواضيع الهامة في المحاسبة إذ أن التنظيم المحاسبي هو الذي يمكن المؤسسة من إعداد نظامها المحاسبي وقوائمها بسهولة في نهاية السنة المالية.
  - أن التنظيم المحاسبي بكل مفاهيمه ومقوماته وطرقه هو أساس العمل المحاسبي في المؤسسة لأنه شامل لمفاهيم محاسبية أساسية سواء المتعلقة بالقيود المحاسبي أو الدورة المحاسبية أو الدفاتر والمستندات المحاسبية .
  - كما تكمن أهمية دراسة موضوع التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على ضوء النظام المحاسبي المالي في أن النظام المحاسبي المالي بدأ تطبيقه حديثا في هذه المؤسسات مما أدى بعموم الممارسين للمهنة والمهتمين بما إلى طرح عدة تساؤلات فيما يتعلق بأهمية تطبيق هذا النظام ومدى إمكانية نجاح تطبيقه وعن دوره في تنظيم المحاسبة في هذه المؤسسات وتحسين وضعيتها فتأتي دراستنا النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع للإجابة على هذه التساؤلات.
6. أهداف الدراسة: نهدف من خلال بحثنا هذا أساسا إلى معرفة كيف يتم التنظيم المحاسبي في المؤسسة ودوره على القوائم المالية، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف قمنا بتقسيمه إلى أهداف جزئية:

- ✓ إظهار ماهية التنظيم المحاسبي ومقوماته.
- ✓ الخطوات التي تعمل بها المؤسسات الجزائرية في التنظيم الحاسبي حتى تكون أمام قوائم مالية جيدة.
- ✓ معرفة أو قياس مدى إمكانية نجاح تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية .

## 7. حدود الدراسة:

• الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة ملينة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته.

• الحدود الزمنية: دامت فترة الدراسة في المؤسسة 3 أشهر.

## 8. المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

المنهج المتبع: من أجل دراسة الإشكالية المطروحة ومحاولة الإجابة عليها ونظرا لطبيعة الموضوع، فإن البحث يركز على المنهج الوصفي والذي يعتمد على عدة أساليب في المعالجة، كالاستقراء، القوانين والتشريعات المتعلقة بالمجال الاقتصادي والتنظيمي .

الأدوات المستخدمة: أما الوسائل والتقنيات التي اعتمدنا عليها فهي

من الجانب النظري: الكتب، الملتقيات، الجريدة الرسمية، المذكرات السابقة ومختلف الوثائق

الصادرة من هيئات معنية لها علاقة بالموضوع بالإضافة إلى بعض المواقع على شبكة الانترنت.

من الجانب التطبيقي: المعلومات المتحصل عليها من طرف أعوان (مؤسسة الحليب ومشتقاته

مستغانم).

## 9. تقسيم الدراسة:

تم تحليل الإشكالية واختبار صحة الفرضيات في إطار ثلاثة فصول متمثلة كالتالي

- الفصل الأول: تناولنا فيه التنظيم المحاسبي من خلال ثلاثة مباحث، الأول شمل مفاهيم أساسية ، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه لمقومات التنظيم المحاسبي، ثم ختمنا الفصل الأول بطرق التنظيم المحاسبي.

- الفصل الثاني: وجاء تحت عنوان القوائم المالية وعلاقتها بالتنظيم المحاسبي، أيضا تم دراسته من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول عن عموميات حول القوائم المالية، أما المبحث الثاني فكان عنوانه كما يلي محتوى القوائم المالية ، وفي الأخير المبحث الثالث حول علاقة التنظيم المحاسبي بجودة القوائم المالية.

- الفصل التطبيقي "دراسة ميدانية لمدينة الساحل لولاية مستغانم : "من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى تقديم نظرة عامة عن الشركة ملينة الساحل)، التعرف على الهيكل التنظيمي ومهام كل قسم وكذا إلى معوقات مؤسسة الحليب بمستغانم. وعرض قوائمها المالية .

## 10. صعوبات الدراسة:

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع واجهنا بعض الصعوبات:

(1) قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال التنظيم المحاسبي.

(2) مواجهة بعض الصعوبات في الدراسة الميدانية مع المسؤولين

# الفصل الأول

## مقدمة الفصل

يعتبر التنظيم المحاسبي من المراحل الرئيسية لإعداد القوائم المالية من خلال الدفاتر والمستندات المحاسبية التي تمسكها المؤسسة، حيث يتم تقييم تسجيل البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها وعرضها في صورة صادقة وموثوقة.

وعلى هذا الأساس ولتوضيح الفكرة، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث نعرض في الاول مفاهيم أساسية فيما يخص ماهية المحاسبة والنظام المحاسبي والتنظيم المحاسبي .

اما الثاني سنتناول فيه المقومات الثلاثة للتنظيم المحاسبي بشيء من التفصيل، لأنها الأساس الذي يقوم عليه التنظيم المحاسبي، وقبل التطرق إلى الحديث عن القيد المحاسبي، سنتناول مفاهيم أساسية لا بد من معرفتها لفهم القيد المحاسبي و بالأخص مفهوم العمليات المالية ومفهوم الحساب، ثم نتناول المقوم الثاني وهو الدورة المحاسبية مبينين مفهومها ومراحلها، ثم نتناول المقوم الثالث وهو الدفاتر والمستندات المحاسبية مبينين أنواع الدفاتر والمستندات المحاسبية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية

المطلب الأول : ماهية المحاسبة.

#### ❖ تعريف المحاسبة

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المحاسبة بأنها عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها<sup>1</sup> تعتبر من تقنيات التسيير الموحد، التي تتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالإستغلال أو الهيكل لدى مؤسسة والنتيجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج إعتمادا على طريقة فنية في التسجيل<sup>2</sup> هي إصلاح مالي موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا للاعتبارات القانونية والأحداث ذات الطابع الاقتصادي من خلال الحسابات التي تقدم على شكل تسجيل و تبويب وتلخيص النشاط المالي<sup>3</sup>.

#### ❖ أنواع المحاسبة

من السمات الرئيسية للمحاسبة أنها تتطور باستمرار في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للمجتمع في مجالات مختلفة، مما أدى إلى ظهور أنواع عديدة منها:

- 1- المحاسبة المالية: أول فروع المحاسبة ظهورا تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وإعداد القوائم المالية وفقا لمعايير القياس المحاسبي.<sup>4</sup>
- 2- المحاسبة التحليلية: المحاسبة تحليلية ضرورية من الناحية التقنية لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتكلفته وتوزيعه والمصاريف المباشرة والغير المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف.
- 3- المحاسبة العامة: المحاسبة العامة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة.
- 4- المحاسبة الضريبية: وتعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي وفق أحكام القوانين الضريبية، وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماما كافيا بقوانين الضريبة وجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبيا وضرائبيا"
- 5- المحاسبة الدولية: يهتم هذا النوع من المحاسبة بالتجارة العالمية التي تقوم بها المنشآت التجارية في الأسواق العالمية، ولذا فإن على المهتمين بهذا الحقل الإلمام الجيد بأنظمة الجمارك وقوانينها والتشريعات التجارية والمالية والضريبية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ، ص:02

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003 ، ص : 09

<sup>3</sup> بو يعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص. ص: 11- 14

<sup>4</sup> رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص : 18.

<sup>5</sup> حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص: 19.

6- المحاسبة الإدارية: تؤمن المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة عن طريق إعداد التقارير المحاسبية للأغراض الداخلية<sup>6</sup>.

### ❖ مبادئ المحاسبة

هناك عدد هائل من المبادئ المحاسبية غير أن بعض هذه المبادئ معترف بها عالمياً وصالحة لكل زمان ومكان ونذكر منها<sup>7</sup>:

- 1- استمرارية النشاط: أي أن المؤسسة تستمر في نشاطها لمدة معينة وكأدنى مدة هي المدة المتعلقة بنوعية المشروع الذي انشأت من أجله.
- 2- مبدأ تحقق الإيراد: طبقاً لهذا المبدأ في المحاسبة ينبغي تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق زيادة في قيمة الأصول عند إتمام عملية البيع
- 3- محاسبة الالتزام: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.
- 4- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: حسب هذا المبدأ لا يسجل أي إيراد إلا إذا سجلت كل المصاريف المتعلقة به والعكس صحيح
- 5- استمرارية الاستغلال: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.
- 6- مبدأ الحيطة والحذر: حسب هذا المبدأ يجب تسجيل كل الخسائر المحتملة في المستقبل وذلك عن طريق تكوين مؤونة (مخصص) لمواجهة تلك الخسارة، أما الإيراد لا يسجل إلا إذا كان حقيقياً.
- 7- مبدأ الموضوعية: حسب هذا المبدأ فعلى المحاسب أن يسجل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء كان في صالحها أو ضدها أي أنه يسجل كل العمليات بكل موضوعية.
- 8- استقلالية الدورات: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها.
- 9- مبدأ إثبات طرق التقييم: أي أن تقييم العمليات تكون بطرق ثابتة لمختلف السنوات.
- 10- مبدأ التقييم النقدي: أي كل العمليات تكون مقيمة بالنقود.

### المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي :

نظراً لضرورة وأهمية وجود النظام المحاسبي في جميع المؤسسات، ارتأينا أنه من الضروري أن نقدم دراسة شاملة ومعقدة لهذا النظام.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي: يقصد بالنظام المحاسبي كيفية المحاسبة عن الأحداث المالية للمشروع ويتطلب هذا المعرفة بالعنصرين التاليين<sup>8</sup>:

<sup>6</sup> حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن 1997، ص: 16  
<sup>7</sup> هوام جمعه، تقنيات المحاسبة المعقدة، الجزء الأول، بن عكنون، الجزائر، 2002، ص: 15

- الأعراف : هي مجموعة التقاليد أو العادات الحركية و المؤلفات للمحاسبين والتي تم الاتفاق عليها في المحاسبة العملية، فمثلا وضع الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية ووضع الخصوم في الجانب الأيسر يعتبر عرفا محاسبيا في إعداد الميزانية، حيث نجد كذلك وعلى سبيل المثال الأعراف الآتية :
- عرف الاحتياط والحذر .
- عرف الثبات .
- عرف الإفصاح .
- المعايير المحاسبية : فهي أسس توضح لغرض القياس أو المقارنة أو التصرف أو السلوك ، ويتم وضع هذه المعايير عن طريق سلطة ( كجمعيات مهنية ) أو عادة أو موافقة عامة كأساس أو كنموذج كما يجب أن يحتذى به سلوك أو إجراء أو عمل معين حيث أن الاحتذاء به يعتبر عملا سليما مناسبا للأداء .
- ومن المعايير ما يلي :
- معيار الموضوعية .
- معيار القابلية للتطبيق .
- معيار الاستفادة .

#### الفرع الثالث : أهمية النظام المحاسبي :

- 1- أهمية النظام المحاسبي : تعتبر المحاسبة تقنية ضرورية للمؤسسة للأسباب التالية<sup>1</sup> :
  - 1 - 1 : توحيد البيانات : التوحيد الوظيفي ( المظهر القانوني ) والتوحيد الاقتصادي، والتعريف بقواعد الوحدة من ناحية التسجيل والترتيب وتلخيص البيانات الاقتصادية، هو ضروري للمؤسسة وكذلك الاقتصاد الوطني .
  - 1 - 2 : حساب الوعاء الضريبي : فالمحاسبة تزود الإدارة بالبيانات، فاسحة لها المال لمراقبة التصريحات الضريبية التي أعدت من قبلها ( المؤسسة ) .
  - 1 - 3 : حماية عمال المحاسبة : فلهم حق الإطلاع على محاسبة المؤسسة ، وذلك من خلال الهيئات المالية أو الاقتصادية ، بجمعية عمال الوحدة للمؤسسة، مساهمة العمال في أرباح المؤسسة وذلك حسب ماهي معرفة في ميثاق التسيير الاشتراكي للعمال.
  - 1 - 4 : حماية المتعاملين مع المؤسسة ( الزبائن ، البنوك ، الموردن ) :
    - لهم الحق في الإطلاع على وضعية المؤسسة ، فعلى سبيل المثال لا بد على المؤسسة أن تودع لدى الهيئات المالية الوضعيات المحاسبية في حالة ما إذا فكرت في الحصول على قرض.
- 1 - 5 : القضاء : إن مسك المحاسبة ( التسجيل للعمليات حسب تواريخ حدوثها ) :

<sup>8</sup> عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، إسكندرية : 1993 ، ص:15 .  
<sup>1</sup> هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2002 ، ص:9-10

يكون دليل إثبات في حالة وقوع نزاع بين التجار، وذلك حسب نص المادة 12 من القانون التجاري الجزائري :  
>>الدفاتر التجارية التي تمسك بشكل مضبوط يمكن أن نستخدم من قبل القاضي كدليل بين التجار  
للمعاملات التجارية.<<

1- 6 بالنسبة للدارسين والباحثين:

تعتبر المعلومات المالية والاقتصادية التي تعدها المحاسبة بمثابة مصادر أساسية يستفاد منها عند القيام  
بالبحوث الاقتصادية والمالية<sup>2</sup>

1- 7 بالنسبة للدولة : تساعد المحاسبة الدولة في حساب الدخل الوطني. RN

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: مفهوم التنظيم المحاسبي

يتمثل التنظيم المحاسبي في مجموعة الدفاتر والسجلات التي تستخدمها المؤسسة وفي الطريقة المحاسبية التي  
تتبعها، والتي تناسب طبيعة عملياتها ونشاطها، كما يشمل التنظيم المحاسبي الوسائل المتبعة في العمل  
المحاسبي سواء كانت هذه الوسائل يدوية أو آلية أو كليهما.<sup>1</sup>

- يقصد بالتنظيم المحاسبي مجموعة الدفاتر المحاسبية من دفاتر يومية عامة ودفاتر أستاذ عام التي تحفظ  
بها المؤسسة في نظامها المحاسبي، لتتمكن في نهاية السنة المالية من إعداد النظام وتحضير القوائم والتقارير  
المالية بسهولة.<sup>9</sup>

- تختلف الدفاتر المحاسبية من مؤسسة إلى أخرى بسبب الاختلاف في الأحجام المؤسسات، فهناك المؤسسات  
الكبيرة، الصغيرة، والمتوسطة، وأيضا بسبب الاختلاف في طبيعة الأعمال والأنشطة، فهناك المؤسسات  
التجارية والصناعية والخدمية .

- كما يعرف التنظيم المحاسبي مسك الدفاتر القانونية ( اليومية العامة دفاتر الجرد ) التي تنص عليها المادة  
12/11/10 من القانون التجاري.

- كما جاء في قرار 11 / 07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي عن تنظيم المحاسبة حيث عرفت في الإطار  
التصوري للنظام المحاسبي المالي ( مجال تطبيق المبادئ والاتفاقات المحاسبية والأصول والخصوم والأموال  
الخاصة والنواتج والأعباء التي تحدد إطار تصوري للمحاسبة عن طريق تنظيم المحاسبة، حيث حدد المواد  
من 10 إلى 24 من قانون 10/07 من تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها:

- يجب إن تستوفي المحاسبة الالتزامات والانتظام المصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات  
المحاسبية .

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية ؛

- تحرر الكيانات المحاسبية حسب القيد المزدوج ؛

<sup>2</sup>نصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998 ، ص: 13.  
<sup>1</sup> سيد عطا الله، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 45.  
<sup>9</sup> هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، الأسس العملية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الإصدار الأول  
دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص: 132- 131.

- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

- تحتفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي يقوم مقامها وكذلك الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية.

### الفرع الثاني: التنظيم المحكم للتنظيم المحاسبي

لتنظيم المحاسبة يجب أن تكون مصداقية المحاسبة مبنية على التنظيم المحكم والرقابة الفعالة، لتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبة وفي إطار احترام مبدأ الحيطة والحذر، لا بد أن تلي المحاسبة التزام الدقة والمصداقية والشفافية أثناء المسك وعند إجراء الرقابة، وتعد تقديم القوائم وكذا تبليغ المعلومة المعالجة . كما يجب الإشارة إلى العملة المستعملة وعملية التقريب في الوثائق التي تشكل القوائم المالية ، فالمؤسسة تحدد موقع التنفيذ لنظام الإجراءات الضرورية التي تجعل موقع التنفيذ لنظام محاسبي يسمح لها من إجراء الرقابة الداخلية والخارجية ، كذلك من أجل ضمان فهم ومراقبة النظام معالجة المعلومة المحاسبية لا بد من وجود نظام توفيق فعال يصف بالإجراءات والتنظيم المحاسبي.

فأصول وخصوم الوحدة يجب أن يخضعوا مرة على الأقل سنويا لعملية الجرد العيني الكمي، والقيم انطلاقا من الرقابة المادية والإحصائية للوثائق الثبوتية.

### الفرع الثالث: ثبات التسجيلات في التنظيم المحاسبي

مصداقية المعلومات المحاسبية تتطلب منع التغيرات في التسجيلات طبعا للقيود المحاسبية وتتم حسب طريقة القيد المزدوج وأي تسجيل محاسبي بين أصل ومحتوى وتحميل كل معلومة كما يحتوي أيضا على مرجع الوثيقة التبريرية التي تسنده فكل القيود المحاسبية يجب أن تسند بالوثائق المبررة، التي تتطلب تنظيمًا يمكن الرجوع إليها بكل سهولة وربطها بالقيد المحاسبي المناسب هذه الإجراءات طبعا تجعل القيود المحاسبية في مناي عن أي تغيير في محتواها كما أن تثبيت التسلسل التاريخي يضمن عدم مس التسجيلات المحاسبية .

مما لاشك فيه أن حجز الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي من خلال تطبيق مراحل الدورة المحاسبية هو عملي التسجيل وإثبات الإحداث الاقتصادية والمعاملات المالية في الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات تليها عملية التسجيل والتبويب كعملية تشغيل لتلك البيانات فكل وحدة مطالبة بمسك دفتر اليومية دفتر الأستاذ ودفتر للجرد، حيث أن دفتر اليومية يسجل فيه الحركات التي تتم على الأصول الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والنواتج، الوحدة وذلك بتجميع جميع مجاميع العمليات المسجلة على الأقل مرة في كل شهر المادة 9 من القسم 2 من القانون التجاري.

التسجيلات في دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ حيث يعتبر هذا الإجراء جزءا من عملية التلخيص والتبويب، حيث أن دفتر الجرد يسجل فيه كل البيانات التي تخص حسابات القوائم المالية لكل فترة ، وعليه فان دفتر اليومية ودفتر الأستاذ سيتم تجزئتهم إلى يوميات مساعدة حسب احتياجات الوحدة والمحاسبة يمكن مسكها يدويا أو بواسطة نظام إعلام الآلي وفي هذه الحالة الأخيرة لا بد من تلبية متطلبات الأمان والمصداقية اللازمة فيها يخص حفظ المعطيات ووجود سبيل للمراجعة، وأن يتم استرجاع كل المعلومات التي

دخلت في نظام المعالجة على أوراق بشرط إن تكون مفهومة، وبالنسبة للمؤسسات التي تقوم بنشر قوائمها المالية وفق قواعد تشريعها الوطني غير ملزمين بإعداد دفتر الجرد جراء عملية النشر.

### الفرع الرابع: الإثبات والاحتفاظ بالوثائق المحاسبية

الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية تؤرخ وتعد على أوراق تكون كركيزة تمكن من الاحتفاظ والرجوع إليها وقت الحاجة فالعمليات التي تكون من نفس الطبيعة، وتحقق في نفس الموقع خلال نفس اليوم يمكن تجميعها في نفس الوثيقة الثبوتية، حيث أن الدفاتر المحاسبية والوثائق الموجودة لدى الوحدة يحتفظ بها لمدة يحددها التشريع الوطني<sup>10</sup>

<sup>10</sup> 1 Arve puteaux (2004) normes i f rs et pme français machin (50) jean François des pobert édition du nord, 2002, p:146.

المبحث الثاني: مقومات التنظيم المحاسبي

المطلب الأول: القيد المحاسبي

### 1 .. تعريف العملية المالية Accounting Transaction Définition

هي تلك العملية التي تحدث في المؤسسة والتي تؤثر على طبيعة أو مبلغ أحد الحسابات المعمول ما في هذه المؤسسة، إذ يقوم المحاسب والمحلل المالي بتحليل العمليات المؤيدة مستندات ووثائق ثبوتية تثبت صحتها<sup>11</sup>.

### 2 .. مفهوم القيد للعمليات المالية:

يقصد بالقيد للعمليات المالية الفكرة أو الكيفية أو اللغة التي يتم بموجبه تصور أو قياس أو ترجمة العملية المالية قبل تسجيلها في الدفاتر، البعض يرى أن القيد هو نظام والآخر يراه طريقة والآخر يراه نظرية.

إن فكرة القيد للعمليات المالية هي نظرية معناها أن أية عملية تتم داخل المؤسسة أو بين المؤسسة والغير، فيها طرفين أو حانين يؤثران على بعضهما البعض بشكل متوازن، ويعبر عن هذين الطرفين بواسطة الحسابات وعليه سنتطرق إلى فهم الحساب قبل تناول تفاصيل القيد<sup>12</sup>

### 3 . مفهوم الحساب

يستعمل مصطلح الحساب من أجل ترجمة حدث اقتصادي إلى لغة المحاسبة<sup>1</sup>

يعتبر الحساب المصطلح الأكثر أهمية في المحاسبة إذ يتم من خلاله تسجيل قيم التدفقات المحاسبية في المؤسسة<sup>2</sup>.

الحساب هو عبارة عن جدول مرقم مكون من عمودين أحدهما مدين والآخر دائن. يشمل الحساب معنيين معنى ضيق ومعني واسع، يشير مصطلح الحساب معناه الضيق إلى تصنيف المعلومات وتحديد الرصيد أما معناه الواسع فيشير إلى الحسابات المجمعة (الحسابات السنوية)<sup>3</sup>

### 4 . أنواع الحسابات Types of Accounts

4 . 1 التصنيف الأول : تصنف الحسابات إلى مايلي<sup>4</sup>:

<sup>11</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، عبد الاحمر ابراهيم نور وليد زكريا حيا، أصول الحاسبة المالية الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار النسوة للنشر والتوزيع والطاعة، عمان، 2005، ص:37

<sup>12</sup> د. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبية، الطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 76

<sup>1</sup> G Raimbault, comptabilité generale et analyse financière : outils de gestion, Alger : edition Eyrolles 1990 - 1992 ,édition chihab 1994, p : 5

<sup>2</sup> Nicolas Berland, comptabilité financière, cours de comptabilité approfondie, livre électronique sur site: www.4shared.com , date : 10/05/2019 here : 10 : 00 h, p: 13

<sup>3</sup> Sans cerivan Lexique de comptabilité, 2ème édition, edition Dalloz France : 1990, page : 55

<sup>4</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، مرجع سابق ، ص:3

4. 1. 1 الحسابات الشخصية Personal Accounts : تهتم هذه الحسابات بالأطراف المتعاملة مع المؤسسة سواء كانت هذه الأطراف متمثلة في أشخاص طبيعيين أو معنويين.

4. 1. 2 الحسابات الحقيقية Real Accounts : تمثل هذه الحسابات أصول وخصوم المؤسسة الملموسة وغير الملموسة .

4. 1. 3 الحسابات الاسمية Nominal Accounts : وهي حسابات مصاريف المؤسسة وحسابات إيرادات المؤسسة.

4. 2. التصنيف الثاني : تصنف الحسابات إلى مجموعات :

حسابات الأصول، حسابات الخصوم، حقوق الملكية، حسابات المصاريف، حسابات الإيرادات.

5. طرق القيد المحاسبية

5. 1. مفهوم طرق القيد المحاسبية

يتم تسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية وفقا لأسلوب القيد المحاسبي بعدة طرق تسمى طرق القيد المحاسبية والتي يسميها بعض الكتاب نظريات القيد المحاسبية.

تتميز كل طرق القيد المحاسبي بالمقومات الأساسية للنظام المحاسبي إذ تشمل كل من هذه الطرق :

- مجموعة الدفاتر والمستندات وما يرتبط بها من كشوف وقوائم وسجلات .
- الإجراءات المحاسبية وهي عبارة عن الأدوات المستخدمة من أجل ربط أجزاء النظام ببعضها البعض ليحقق النظام الأهداف المرجوة منه.

5. 2. نظريات القيد المحاسبي

❖ نظرية القيد المفرد:

استخدم نظام القيد المفرد في السابق لمدة زمنية طويلة، أما الآن فيستخدم على نطاق محدود جدا، يقوم هذا النظام على فكرة أساسها عدم إمكانية فصل الذمة المالية للمؤسسة عن ذمة مالكيها، وبالتالي لا توجد شخصية مستقلة للمؤسسة، لذا يؤخذ بالاعتبار عند القيد طرف واحد فقط، هو الطرف الخارجي عن المؤسسة للعملية المالية. وأهم سمات نظام القيد المفرد مايلي<sup>1</sup>:

- يأخذ بالاعتبار جانب واحد فقط من العملية المالية ولا يأخذها كاملة عند الترجمة أو القياس لذا يسمي بالقيد وحيد الجانب
- يأخذ بالاعتبار جزء فقط من العمليات وهي العمليات المرتبطة بالحسابات الشخصية أي المدينون والدائنون ولا يأخذ بعين الاعتبار كافة العمليات.

ويمكن تحديد سلبيات نظام القيد المفرد بما يلي :

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص:81.

- - عدم إمكانية إنجاز الحسابات في الموعد المناسب والمحدد مما يصعب عمل المؤسسة .
- - وقوع الأخطاء والغش بسبب صعوبة متابعة عمليات المؤسسة بشكل سليم وصحيحة .
- - عدم توفر البيانات والمعلومات الكافية في كثير من الدول مما يجعل نظام القيد المفرد غير قادر على الإيفاء بالمتطلبات القانونية والتشريعية والاقتصادية والاجتماعية.

### ❖ نظرية القيد المزدوج

في نظام القيد المزدوج يتم تحديد طرفي كل عملية تجارية حيث يمكن قيدها في السجلات، لأن هذا النظام يعتمد على مبدأ الثنائية في إنجاز الأنشطة الاقتصادية. يتطلب نظام القيد المزدوج إظهار الطرفين في الدفاتر عند إجراء القيد المحاسبي، إذ الطرف الأول هو المؤسسة والطرف الآخر هو جهة لها علاقة وثيقة ومباشرة بالمؤسسة .

1. الجانب الأول : يشمل الجهات المنتفعة من المؤسسة ، وهي :

- الزبائن العملاء المستثمرين .
- المدينين الذين يحصلون الائتمان.
- العاملين أو المنتسبين.
- المستثمرين الحاصلين على الأرباح .
- دوائر الضرائب ....الخ.

2. الجانب الثاني : ويشمل الجهات المانحة للمؤسسة وهم :

- الموردون.
- الدائنين الذين يقدمون الائتمان.
- المساهمين الذين يقدمون الأموال.
- المقرضون الذين يقدمون القروض ... الخ

### ● متطلبات إعداد القيد المزدوج

- أن تكون المؤسسة أحد طرفي القيد المزدوج، والذي يمثل الأثر المالي المترتب على المؤسسة ومثله بذلك أحد الحسابات في دفاتر المؤسسة .
- التساوي في القيمة المالية المحددة لجانبي القيد وذلك من أجل تحقيق التوازن المالي في قيد العمليات.
- أن يكون الجانب الأول ذا أثر إيجابي للمؤسسة في تحسين مركزها المالي أو زيادة أموالها، أو أن يكون ذا أثر سلبي على النتائج فيسبب خسائر مثلاً .

- أن يكون الجانب الثاني ذا أثر سلبي على وضعية المؤسسة في تقليص مركزها المالي أو تخفيض ممتلكاتها أو أن يكون ذا أثر إيجابي على نتائج أعمالها في تحقيق صافي الأرباح .
- أن تكون للمؤسسة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملاكها.
- لكل عملية طرفان طرف مدين يمثل الحق وطرق دائن يمثل الالتزام.

### ❖ القيد البسيط والقيد المركب

يشمل نظام القيد المزدوج نوعين من القيود المحاسبية، البسيطة والمركبة، يتكون القيد البسيط من حسابين فقط، أحدهما مدين والآخر دائن، وهو النوع السائد من القيود المحاسبية. أما في القيد المركب فيكون أحد حاني القيد أو كليهما يتضمن أكثر من حساب منفرد واحد ويشير إلى عبارة المذكورين للإشارة أن هناك أكثر من حساب واحد في هذا الجانب<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : الدورة المحاسبية.

#### 1. مفهوم الدورة المحاسبية

هي الدورة التي يتم فيها تسجيل العمليات المقيدة في المستندات المحاسبية، في دفاتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ و ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة، وأخيرا إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية والميزانية<sup>1</sup>.

#### 2. موقع عملية التسجيل المحاسبي ضمن الدورة المحاسبية

يعتبر التسجيل المحاسبي أساس علم المحاسبة وتطبيقاته العملية لأن أساس الدورة المحاسبية هو إثبات الأحداث الاقتصادية وتسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية .

#### 3. مراحل الدورة المحاسبية

يتم انجاز الدورة المحاسبية مرة على الأقل في السنة، لأن تطبيق النظام المحاسبي يمر بسلسلة من المراحل المنتظمة والمتكررة والدورية<sup>2</sup> ، وأهم مراحل الدورة المحاسبية مايلي :

#### 1.3. مرحلة تحقيق الأحداث

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، بدون مكان نشر، 2009، ص: 201.

<sup>2</sup> كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004 ، ص:133

في هذه المرحلة يتم تحديد الأنشطة الاقتصادية، الفنية التجارية، الخدمية الإدارية المالية وغيرها وتحليل العمليات المالية للأطراف المستفيدة منها.

### 2.3. مرحلة تحرير المستندات

في هذه المرحلة يتم تحرير المستندات وتداولها وكتابة البيانات في فواتير وإشعارات ونماذج مستنديه تعبر عن البيانات لإدخالها بهدف تحليلها.

### 3.3. مرحلة المراجعة المستندية

في هذه المرحلة يتم التحقق من صحة تحرير المستندات و سلامة بياناتها وتم المراجعة المستندية في إطار المراجعة الداخلية.

### 4.3 . مرحلة تحرير سندات القيد

في هذه المرحلة يتم تحرير سندات القيد وذلك بعد التأكد من صحة المستندات، يقوم كتبه الحسابات (ماسكي الدفاتر) بإعداد وتحرير سند القيد ليتم اعتماد هذا السند من طرف رئيس قسم الحسابات العامة ،

هناك ثلاثة أنواع من سندات القيد:

- سند إذن الصرف أو إذن الدفع : وهو للتعبير عن عمليات المدفوعات النقدية .
- سند إذن القبض : للتعبير عن عمليات المقبوضات النقدية .
- سند قيد اليومية ؛ وهو للإثبات و التسجيل في دفتر اليومية العامة عدا المقبوضات والمدفوعات النقدية .

### 5.3 مرحلة المراجعة المحاسبية

في هذه المرحلة يتم التأكد من صحة توجيه القيد المحاسبي، ومدى التزام كاتب الحسابات بالأصول والمبادئ العلمية والقواعد الدولية في المحاسبة.

### 6.3 ، مرحلة إثبات وتسجيل القيود المحاسبية في دفتر اليومية العامة

تعتبر هذه المرحلة أساس في العمل المحاسبي إذ كانت المحاسبة في السابق هي مجرد مسك الدفاتر والسجلات.

### 7.3 . مرحلة الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام

يتم في هذه المرحلة فتح الحسابات الخاصة في دفتر الأستاذ العام، طبقا للقيد الافتتاحي لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وكذا طبقا للعمليات المالية في بداية السنة المالية بالنسبة لحسابات المصاريف

والإيرادات ثم ترحل القيود المحاسبية المسجلة في دفتر اليومية العامة إلى الحسابات الخاصة بما في دفتر الأستاذ العام، وذلك كل حسب طرفه مدين أو دائن.

### 8.3. مرحلة الترسيد وغلقي الحسابات

يتم في هذه المرحلة ترصيد الحسابات وغلقيها في نهاية الفترة المالية، وكحد أدن مرة في السنة أي في غاية السنة المالية.

### 9.3. مرحلة إعداد موازين المراجعة

يتم بناء على الأرصدة المحصل علمها من المرحلة السابقة إعداد موازين المراجعة بالأرصدة، سواء كانت شهرية أو فصلية أو نصف سنوية، ولابد من إعدادها سنويا في جميع الأحوال، كما يمكن إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع إذ يتضمن في هذه الحالة كل حساب جانبيين أحدهما للمبالغ المدينة والآخر للمبالغ الدائنة، ويتحدد الفرق بين هذين الجانبين بطبيعة رصيد ذلك الحساب من جهة، وكم هو رصيد نفس الحساب الذي يجب أن يظهره هذا المبلغ ذاته بالنسبة لنفس الحساب الذي تضمنه ميزان المراجعة بالأرصدة من جهة أخرى، وهذه إحدى وسائل التحقق من صحة العمل المحاسبي في كلا نوعي ميزان المراجعة .

### 10.3. مرحلة إجراء عملية الجرد

يشم الجرد للتأكد والمطابقة بين الواقع الفعلي والأرصدة الدفترية وبناء على نتائج الجرد يتم إجراء مايلي :

- قيود التسوية الجردية .

- قيود تصحيح الأخطاء .

- قيود الإقفال وتوحيد الحسابات الخاصة بجدول حسابات النتائج.

### 11.3. مرحلة إعداد موازين المراجعة المعدلة

يتم إعدادها بعد الجرد وإجراء التعديلات وقيود التسوية، لذا لابد من تعديل أرصدة ومجاميع ميزان المراجعة المعد قبل الجرد.

### 12.3. مرحلة إعداد الحسابات الختامية

يعتبر ميزان المراجعة بالأرصدة المعدلة أساس إعداد القوائم المالية في غاية السنة المالية ومن ضمنها الحسابات الختامية ،

### 13.3. مرحلة إعداد الميزانية العمومية

وهي تسير مع المرحلة السابقة والاختلاف بينهما في البعد الزمني .

### 14.3. مرحلة إعداد الميزانية الافتتاحية و القيد الافتتاحي

تعتبر هذه المرحلة نقطة البداية في الدورة المحاسبية للسنة المقبلة إذ تشكل همزة وصل بين نهاية السنة الحالية وبداية السنة اللاحقة.

المطلب الثالث: الدفاتر والمستندات المحاسبية

### ❖ تنظيم القانون التجاري

يلزم القانون التجاري الجزائري في المادتين 9 و 10 منه كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر أو يمارس نشاط تجاري بالتسجيل في الدفاتر التجارية، وأهم هذه الدفاتر دفتر اليومية و دفتر الأستاذ.

يحدد هذا القانون محتوى هذه الدفاتر وكيفية مسكها كما يلي :

#### 1.1 . دفتر اليومية

يلزم القانون التجاري أن تقيد يوما بيوم جميع العمليات التي يقوم بها التاجر والتي تدخل ضمن الأنشطة التجارية التي يمارسها وأن يراجع شهريا على الأقل نتائج هذه الأنشطة شرط أن يحتفظ بكافة الوثائق التي يمكن منها مراجعة تلك العمليات يوميا، وأن يكون الدفتر من نوعية جيدة ينقل فيه مضمون العمليات بطريقة سليمة وفقا المبدأ القيد المزدوج دون شطب ولا تكديس ولا ترك بياض وهكذا، كما يجب أن ترقم و تختتم كل صفحات هذا الدفتر وتؤشر ويصادق عليها من طرف رئيس محكمة الاختصاص..

#### 1.2. دفتر الجرد

يلزم التاجر بإجراء جرد سنوي لعناصر أصول وخصوم مقاولته، كما يجب عليه إقفال جميع الحسابات من أجل إعداد جدول الميزانية وجدول حسابات النتائج ثم يقوم بنسخ هذين الجدولين في دفتر الجرد. كما يجب أن تختتم كل صفحات هذا الدفتر ويصادق عليها من قبل رئيس محكمة الاختصاص.

### 1 الدفاتر المحاسبية

#### 1.1 أنواع الدفاتر المحاسبية

1.1.1 الدفاتر المحاسبية الإلزامية : وهي إجبارية بموجب القانون وتشمل<sup>1</sup> :

##### أ. دفتر المراسلات Correspondance

يتضمن هذا الدفتر كافة المراسلات الواردة للمؤسسة والصادرة عنها لتسهيل الرجوع إلى أوليات كل موضوع أو عملية ولأجل الرقابة .

##### ب. دفتر الجرد والميزانية Inventory and Balance Sheet |

يمسك هذا الدفتر لتثبيت تفاصيل البضاعة الموجودة فعلا في نهاية السنة المالية ومقارنتها بالرصيد الدفترى السجل الأستاذ، كما يتضمن هذا الدفتر صورة عن الميزانية العمومية للمؤسسة عن كل سنة مالية للمتابعة ومقارنة التطور في المركز المالي للمؤسسة.

<sup>1</sup>د. عبد الستار الكيسى، مرجع سابق، ص: 107 -

### ج. دفتر اليومية العامة journal

يتم مسك هذا الدفتر من أجل قيد العمليات المالية حسب تسلسلها الزمن اعتماداً على المستندات الثبوتية المؤيدة لوقوع هذه العمليات المالية.

#### 2.1.1. الدفاتر المحاسبية الاختيارية :

للمؤسسة الحرية في مسلك هذه الدفاتر وأهمها :

##### أ. دفتر المسودة ( التسوية )

ثبت فيه كافة العمليات بطريقة غير نظامية أو على شكل ملاحظات أو معلومات وذلك بسبب عدم وجود شخص مؤهل للعمل مباشرة بالدفاتر النظامية أو صغر حجم المؤسسة قيم موجب هذا الدفتر جمع العمليات يقوم شخص مهني مؤهل بتنظيمها في نهاية كل فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

##### ب . دفتر الأستاذ العام General Ledger

يتم في هذا الدفتر تخصيص صفحة لكل حساب من الحسابات التي تعمل ما المؤسسة، وذلك من أجل إعطاء ملخص عن هذا الحساب في نهاية كل فترة زمنية معينة.

#### ج. دفتر الموازين (موازن المراجعة) Trial Balance 1

يخصص هذا الدفتر لموازن المراجعة التي غالباً ما تعد كل شهر.

#### 2.1. الدفاتر المساعدة

قد تقوم المؤسسة مسك دفاتر يومية مساعدة لدفتر اليومية العامة ودفاتر أستاذ مساعدة لدفتر الأستاذ العام وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وحاجتها لذلك.

### 2. المستندات المحاسبية

#### 1.2. مفهوم المستندات المحاسبية

المستندات " Source Documents " هي سند القيد في المحاسبة وبرهان قانونيته وصحته ، وهي ضرورية لتحقيق مبدأ الموضوعية وقابلية المعلومات التحقيق والمراجعة<sup>2</sup>.

تشمل الدفاتر المحاسبية المستندات من وثائق ودلائل. تتضمن تفاصيل العمليات التي تنجزها المؤسسة والتي كانت طرفاً فيها، وتعكس هذه المستندات طبيعة الأحداث الحرة كما تؤكد وقوع الأحداث حتى يمكن إثباتها في النظام المحاسبي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الستار الكيسى، مرجع سابق، ص: 108 -

<sup>2</sup> السيد عطا الله ، مرجع سابق، ص: 220 .

<sup>1</sup> هادي رضا الصغار، مرجع سابق ص: 86

2.2 , أهمية المستندات

تتلخص أهمية المستندات المحاسبية فيما يلي:

- تعتبر المستندات دليلا موضوعيا Objective Evidence أي الوثيقة التي تؤيد تسجيل العمليات المالية في دفاتر المؤسسة ودليل إثبات مكتوب حقوقها والتزاماتها.
- تعتبر المستندات أداة التلخيص العمليات المالية في زمن حدوثها و الصيغة التي يمكن تدوينها في سجلات المؤسسة .
- المستندات أداة لنقل البيانات والمعلومات من أماكن حدوثها سواء داخل المؤسسة أو بين المؤسسة والغير إلى السجلات و الدفاتر المحاسبية داخل المؤسسة.
- تعتبر المستندات أداة للتحقق من صحة العمليات المالية والرقابة عليها إذ يمكن الرجوع إليها لضمان ذلك.
- تعتبر المستندات أمر للقيام بأعمال معينة داخل المؤسسة كإخراج البضاعة أو استلامها أو صرف المبالغ أو قبضها.
- تعد بعض المستندات كالأوراق التجارية من شيكات و كمبيالات وسيلة لسداد الديون
- تعد بعض المستندات أداة لترجمة العمليات المالية بلغة المحاسبة، وهي مستندات القيد ومستندات الصرف و مستندات القبض.

3.2. أسباب تنوع المستندات في المحاسبة

تنوع المستندات المستخدمة في المحاسبة بسبب :

- اختلاف أنشطة المؤسسات لذا لا بد من توفر المستند الذي يتناسب ونوع النشاط أو العملية.
- الشكل القانوني للمؤسسة وتنظيم العمل فيها المرتبط بالأهداف والإمكانات.
- ضرورة توفير المعلومات المحاسبية للجهات المستخدمة لها من عملاء وموردين وضرائب وهيئات رقابية .
- مستوى الدقة المطلوبة في البيانات الخاصة بعمليات المؤسسة، إذ كلما رغبت المؤسسة برقابة أوسع وأدق كلما تنوعت المستندات المستخدمة لذلك.
- يجب مراعاة مايلي في المستندات المحاسبية للمؤسسة التحقق الفائدة المرجوة من استخدامها :
- لا بد أن تتناسب أنواع وأشكال المستندات المحاسبية مع طبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني.
- لا بد أن تغطي المستندات بمختلف أنواعها جميع نشاطات وعمليات المؤسسة .
- لا بد من توفير النسخ اللازمة من المستندات المحاسبية لكافة أقسام المؤسسة المعنية، وإعطائها أرقام متسلسلة مع استخدام ألوان وأحجام مناسبة لتمييز بعضها عن البعض الأخر و كل ما يساهم في تسهيل تنظيم العمل والرقابة عليه.

#### 4.2 . أنواع المستندات

تقسم المستندات وفق أسس عديدة أهمها :

- حسب الجهة التي تقوم بإعداد المستندات توجد : المستندات الداخلية والمستندات الخارجية .
- حسب الغرض من استخدام المستند توجد : مستندات ثبوتية (عامة) و مستندات خاصة بالقيود المحاسبي

#### ❖ حسب الجهة التي تقوم بإعداد المستندات

##### ● المستندات الداخلية

وهي المستندات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة, مثل فواتير بيع البضائع أو تقديم الخدمات و مستندات الإدخال والإخراج و التحويل المخزني, قوائم الرواتب والأجور, الإشعارات المدينة والإشعارات الدائنة الصادرة من المؤسسة, وكذا المستندات المحاسبية التي تعزز تلك المستندات وهي مستندات القيد ومستندات الصرف ومستندات القبض.

##### ● المستندات الخارجية

وهي المستندات التي ترد إلى المؤسسة من الغير (جهات خارجية) مثل فواتير الشراء, وفواتير الماء والكهرباء والهاتف.

تميز المستندات الخارجية بالأقوى حجة في إثبات صحة العمليات المالية من المستندات الداخلية.

#### ❖ حسب الغرض من استخدام المستند

##### ● المستندات الثبوتية (العامة):

وهي المستندات التي تعد في مختلف أقسام و وحدات المؤسسة حسب الحاجة وطبيعة العمليات أو التي ترد من الخارج, يصعب حصر أنواعها وتفصيلها, وأهمها :

- فاتورة البيع

- الاستثمارات.

- الكشوفات أو القوائم .

- الإشعارات المدينة .

- الإشعارات الدائنة.

##### ● المستندات المحاسبية

وفي المستندات التي تعزز البيانات الواردة في المستندات العامة السابقة وترجم العمليات الواردة فيها إلى لغة المحاسبة بموجب القيد المزدوج, إذن هذه المستندات ليست معدة للإثبات الموضوعي للعملية المالية إنما لغرض إثبات القيد المحاسبي, ويتم إعدادها في الأقسام المالية.

من الناحية العملية تغني هذه المستندات عن استخدام دفتر التسويده الذي يستخدم لتسجيل العمليات تمهيدا لإثباتها في دفتر اليومية وحرصا على تجاوز الأخطاء الفنية. تتكون هذه المستندات من :

- مستند القبض .
- مستند الصرف.
- مستند القيد .

## 5.2 . نماذج المستندات

### أ- فاتورة البيع

تعد المؤسسة هذه القائمة عند بيع البضائع للزبائن وتعتبر مستند إثبات لعملية البيع بالنسبة للبائع أو المورد وفي نفس الوقت مستند إثبات لعملية الشراء بالنسبة للمشتري إذ لا فرق في محتوى الفاتورة عند البيع أو الشراء إلا من حيث الجهة التي أعدها أو حررتها . وأهم بيانات الفاتورة مايلي :

- اسم المؤسسة.
- اسم البائع وعنوانه.
- اسم الزبون وعنوانه.
- بيان ما إذا كانت فاتورة بيع نقدي أم بالأجل.
- رقم الفاتورة وتاريخها .

كل ذلك في الأعلى، وفي المتن هناك تفاصيل عن نوع البضاعة وكميتها وثمانها، ثم توقيع الجهة المستلمة إضافة إلى توقيع الشخص المسؤول عن التجهيز.

هناك فواتير تشبه فاتورة البيع مثل فواتير الخدمات، كخدمات الماء والكهرباء والهاتف، وجميعها قد تكون مستندات إثبات عمليات بيع أو عمليات شراء.

### ب- الاستثمارات

وأهم هذه الاستثمارات تلك المتعلقة بإدخال البضائع المشتراة، إلى مستودعات المؤسسة (مستندات إدخال مخزني)، وإخراج البضائع المباعة (مستندات إخراج مخزني) وبطاقة الصنف (الخاصة بكل نوع من أنواع البضاعة مبينا فيها الحركة والرصيد بالكميات والمبالغ)، وكذا استثمارات الجرد الفعلي للبضاعة والأصول الثابتة .

### ت- الكشوفات أو القوائم

من الكشوفات أو القوائم نجد كشوفات أو قوائم الرواتب والأجور وصرف السلف المستديمة وتسويتها واستثمارات صرف أجور النقل، وأنواع المصاريف والإيرادات من نشاطات عدا مبيعات البضائع .

ث- الإشعارات المدينة

تقوم المؤسسة بتنظيم مثل هذه الإشعارات لزيائتها أو للتعبير عندما يكون لها حق عليهم مثل وجود نقص في مبلغ فاتورة بيع سابقة لأحد الزبائن، أو تحمل المؤسسة لمصاريف مثل مصاريف نقل البضاعة نيابة عن الزبون والإشعار المدين الذي يرسله المشتري إلى البائع (المورد) عند إرجاع أورد بضاعة، وأيضا ما تقوم به البنوك مقابل الخدمات التي تقدمها للمؤسسات . الإشعارات الدائنة

تعتبر الإشعارات المرسله من المؤسسة إلى الغير كالزبائن، إشعارات دائنة وليست مدينة وذلك عندما تمنح المؤسسة خصم معين عن قيمة البضاعة المباعة، أو تعويضا عن قيمة مردودات بضاعة مباعة أو بسبب الزيادة في قيمة فاتورة بيع سابقة صدرت عن المؤسسة، ترسل البنوك مثل هذه الإشعارات إلى المؤسسات عندما تحصل لها مبالغ تضاف إلى أرصدة حسابات لديها.

ج- مسند الفيض (الاستلام)

وهو إيصال صادر من قبل المؤسسة بإثبات المبالغ المقبوضة نقدا أو بشيكات من الغير، ويعد المسند بناها على فواتير المبيعات النقدية أو بموجب شيكات وكذا عند استلام إيرادات الخدمات المقدمة للغير، و الأمانات والديون .

ح- مسند الصرف الدفع

وهو إيصال بالنقدية المدفوعة مثل سند صرف بشيك للعمليات التي يتم سدادها بشيكات كمشتريات البضاعة أو لأغراض السحب من البنك لسداد الدائنين.

مسند قيد اليومية Journal Voucher

يعد هذا المسند إذا لم تكن العملية عملية قبض أو صرف نقدي (من الصندوق أو بشيكات) بل عملية غير نقدية، كالمبيعات والمشتريات على الحساب والإشعارات المدينة والمالية لمختلف العمليات، وكذا عمليات تصحيح الأخطاء، فإنه يعد بالعمليات من هذا النوع مسند قيد اليومية .

المبحث الثالث : طرق تنظيم المحاسبي

المطلب الأول : تنظيم الدفاتر الأساسية

تنظيم الدفاتر الأساسية معناه استخدام الدفاتر المحاسبية الأساسية في النظام المحاسبي وهي دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ العام. تطبق هذه الطريقة في إيطاليا التي تعتبر أول بلاد نشأت فيه المحاسبة وتطورت بسبب ظهور المؤسسات التجارية الفردية لذا يعتبر هذا النظام أول التنظيمات الدفترية<sup>1</sup>.

يعتمد هذا النوع من أنواع التنظيم المحاسبي على استخدام دفتري لتسجيل وتبويب العمليات المالية هما دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ العام، إذ يتم تسجيل العمليات المالية في دفتر اليومية العامة ثم ترحل إلى حساباتها الخاصة بها في دفتر الأستاذ<sup>2</sup>.

### 1.1 . دفتر اليومية العامة

يتم تسجيل العمليات المالية في دفتر يومية موحد للنشاط يحتوي على كافة أعمال المؤسسة خلال الفترة المالية، يعتبر هذا الدفتر المصدر الأساسي لكافة البيانات عن العمليات المحاسبية لأنه دفتر شامل لجميع أنشطة المؤسسة<sup>3</sup>.

الشكل (1-1): نموذج دفتر اليومية العامة .

اسم المؤسسة.....

رقم الصفحة.....

| المبلغ بالدينار | اسم الحساب والبيان | رقم القيد | نوع المستند | صفحة الأستاذ | التاريخ |
|-----------------|--------------------|-----------|-------------|--------------|---------|
|                 |                    |           |             |              |         |
|                 |                    |           |             |              |         |
|                 |                    |           |             |              |         |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 132

### 1.2 . دفتر الأستاذ العام

يتضمن هذا الدفتر المتكامل جميع حسابات الأستاذ التي تحتفظ بها المؤسسة في نظامها المحاسبي من أجل تبويب عملياتنا خلال الفترة المالية وتصنيفها حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

<sup>1</sup> هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص: 132.

<sup>2</sup> حسام الدين مصطفى الخداش، عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص: 337.

<sup>3</sup> هادي رضا الصفار، نفس المرجع، ص 133:.

الشكل رقم (1-2): نموذج دفتر الأستاذ العام.

| المبلغ بالدينار | اسم الحساب والبيان | قيد اليومية | التاريخ | المبلغ بالدينار | اسم الحساب والبيان | قيد اليومية | التاريخ |
|-----------------|--------------------|-------------|---------|-----------------|--------------------|-------------|---------|
|                 |                    |             |         |                 |                    |             |         |
|                 |                    |             |         |                 |                    |             |         |
|                 |                    |             |         |                 |                    |             |         |
|                 |                    |             |         |                 |                    |             |         |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 132

### 3.1 . الطريقة الألمانية

#### ❖ مفهوم الطريقة الألمانية

تعتبر هذه الطريقة تفصيلا للطريقة الإيطالية وتقوم على استخدام دفترين لليومية الأول هو دفتر يومية للعمليات النقدية (عمليات الصندوق والبنك) والثاني هو دفتر يومية للعمليات الأخرى غير العمليات النقدية إذ يتم استخدام دفتر أستاذ واحد يرحل إليه من دفترى اليومية الأول والثاني<sup>1</sup>.  
يتم إعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية انطلاقا من دفتر الأستاذ العام. تناسب هذه الطريقة المؤسسات الصغيرة.

#### ❖ الدفاتر المستخدمة في الطريقة الألمانية

##### (1) دفاتر اليومية:

##### 1- دفتر يومية العمليات النقدية

في هذا الدفتر يتم تسجيل العمليات النقدية الخاصة بالصندوق والبنك ثم يتم ترحيل القيود من دفتر العمليات النقدية إلى دفتر الأستاذ العام .

##### 2- دفتر يومية العمليات غير النقدية

في هذا الدفتر تسجل جميع العمليات غير النقدية ثم يتم الترحيل من هذا الدفتر إلى دفتر الأستاذ العام .

##### (2) دفتر الأستاذ العام:

يعنبر هذا الدفتر شاملا لجميع حسابات المؤسسة سواء الخاصة بالعمليات النقدية أو غير النقدية .

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، مرجع سابق (الجزء الثاني)، ص: 338

المطلب الثاني : تنظيم الدفاتر المساعدة

في هذه الطريقة يتم استخدام دفاتر محاسبية مساعدة من أجل اختصار العمل المحاسبي وتقليل القيود المحاسبية الكثيرة في المؤسسات الكبيرة وفي الغالب يسمى هذا التنظيم بالطريقة الانجليزية لأن الدفاتر اليومية استخدمت وطورت في هذه البلدان، تتشابه الطريقة الفرنسية مع هذه الطريقة في بعض الدفاتر المساعدة وتختلف عنها في بعض الدفاتر الأخرى.

يتم بموجب هذه الطريقة إثبات القيود اليومية المتكررة في الدفاتر المساعدة المقسمة إلى عدة دفاتر حسب طبيعة العمليات المحاسبية في المؤسسة، ثم يتم تجميعها وإثباتها بقيود إجمالية في دفتر اليومية العامة، وأخيرا ترحل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة ذات العلاقة .

❖ أنواع الدفاتر المساعدة

1. دفتر يومية المبيعات الآجلة

في هذا الدفتر تسجل فقط عمليات البيع الآجل دون عمليات البيع النقدي التي تسجل مباشرة في دفتر النقدية، في هذا الدفتر تسجل الأطراف المدينة لعمليات البيع وهم العملاء ..  
الشكل رقم (1-3): نموذج يومية المبيعات الآجلة .

| اسم المؤسسة ..... |         |        |              |              |         |
|-------------------|---------|--------|--------------|--------------|---------|
| رقم الصفحة .....  |         |        |              |              |         |
| المبلغ بالدينار   | العملاء | البيان | رقم الفاتورة | صفحة الأستاذ | التاريخ |
|                   |         |        |              |              |         |
|                   |         |        |              |              |         |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 137

يتم الترحيل من واقع يومية المبيعات الآجلة أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للمدينين في دفتر أستاذ مساعد المدينين وفي نهاية كل فترة يتم جمع يومية المبيعات الآجلة ويثبت المجموع بقيد مركزي (إجمالي) في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من ح / إجمالي المدينين

إلى ح / المبيعات

وفي حالة وجود خصم ممنوح من المؤسسة إلى العملاء، فإنه يتم إظهار القيمة الصافية والقيمة الإجمالية لعملية المبيعات ،

الشكل (1-4): يومية المبيعات الآجلة في حالة الخصم الممنوح للعملاء.

| صافي المبلغ | الخصوم المسموح بها | الإجمالي | العملاء | الفاتورة | صفحة الأستاذ | التاريخ |
|-------------|--------------------|----------|---------|----------|--------------|---------|
|             |                    |          |         |          |              |         |
|             |                    |          |         |          |              |         |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 137

## 2. دفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة

يفضل تخصيص دفتر يومية مستقل لمردودات المبيعات الآجلة إذا كانت هذه المردودات كثيرة. في هذا الدفتر تسجل العمليات المتعلقة بمردودات المبيعات الآجلة فقط أما مردودات المبيعات العادية فيتم تسجيلها في دفتر النقدية. تعتبر كل عملية تسجيل في هذا الدفتر بمثابة قيد طرفه المدين حساب مردودات المبيعات وطرفه الدائن حساب العميل المتعلق بعملية رد المبيعات .

### أ- دفتر يومية المشتريات الآجلة

في هذا الدفتر تسجل عمليات الشراء النقدي المثبتة في دفتر النقدية، إذ يسجل فيه الطرف الدائن لعملية الشراء وهم الموردون .

الشكل رقم (1-5): نموذج يومية المشتريات الآجلة.

| المبلغ بالدينار | الموردين | البيان | رقم الفاتورة | صفحة الأستاذ | التاريخ |
|-----------------|----------|--------|--------------|--------------|---------|
|                 |          |        |              |              |         |
|                 |          |        |              |              |         |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 139

يتم ترحيل القيود المثبتة في هذا الدفتر أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية في دفتر أستاذ مساعد الدائن ثم يتم جمع في نهاية كل فترة يومية المشتريات الآجلة ويثبت المجموع يقيد مركزي (إجمالي) في دفتر اليومية كما يلي:

من ح / المشتريات

إلى ح / إجمالي الدائنين

في حالة حصول المؤسسة على خصومات فانه يجب تخصيص المؤسسة، حقل للخصومات المكتسبة التي تحصل عليها كما هو مبين في الشكل.

الشكل رقم (1-6): نموذج يومية المشتريات الآجلة في حالة الخصم الممنوح للمؤسسة .

| صافي المبلغ | الخصم المكتسب | الإجمالي | الموردين | البيان | الفاتورة | صفحة الأستاذ | التاريخ |
|-------------|---------------|----------|----------|--------|----------|--------------|---------|
|             |               |          |          |        |          |              |         |
|             |               |          |          |        |          |              |         |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 139

يتم تجميع قيود صفحة اليومية المساعدة للمشتريات الآجلة على فترات زمنية دورية حسب حجم عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة، ثم يتم إثبات قيد إجمالي في دفتر اليومية العام.

#### ب- دفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة

في هذا الدفتر تسجل العمليات الخاصة بمردودات المشتريات التي لا يستعاد منها نقدا وإنما تخصم من رصيد حساب المورد لأن شراؤها ثم على الحساب .

في هذا الدفتر يسجل حساب المورد مدينا بدائية حساب مردودات المشتريات، يقوم التسجيل في هذا الدفتر على حذف طرف واحد من القيد المحاسبي وهو الطرف المتكرر لذا لا يظهر حساب مردودات المشتريات. دفتر يومية أوراق القبض

في هذا الدفتر تسجل العمليات التي ينتج عنها استلام المؤسسة أوراق تجارية ( كمبيالة ، سند ذاتي) من عملائها لسداد ديونها، يسجل في هذا الدفتر طرف واحد من القيد وهو العميل مانح الورقة التجارية ويحذف<sup>2</sup> الطرف الآخر من القيد وهو أوراق القبض، يجعل حساب أوراق القبض مدينا بدائية حساب العميل المانح.

#### ت- دفتر يومية أوراق الدفع

في هذا الدفتر تسجل جميع الكمبيالات التي تقبلها المؤسسة الأمر الدائنين (الموردين) أو السندات المحررة لأمرهم من قبل المؤسسة، يسجل في هذا الدفتر الطرف الدين وهو المورد ويحذف الطرف الدائن وهو حساب أوراق الدفع.

#### ث- يومية النقدية

تسجل في هذا الدفتر جميع العمليات النقدية من مشتريات ومبيعات ومصروفات نقدية وبقية العمليات ذات الصفة النقدية التي تتم خلال الفترة المحاسبية، يختلف شكل هذا الدفتر وطبيعته من مؤسسة الأخرى وذلك راجع النوع العمليات النقدية وحجم الأعمال-

يأخذ دفتر النقدية الأشكال البديلة التالية :

- دفتر نقدية شامل يحتوي على عمليات الصندوق والبنك ويخص جانب للمقبوضات وجانب للمدفوعات؛ - دفتر نقدية لعمليات الصندوق فقط من مقبوضات ومدفوعات نقدية ويكون منفصل عن دفتر نقدية البنك لعمليات الإيداعات و المسحوبات بالشيكات؛
- دفتر نقدية للمقبوضات والإيداعات أي المتحصلات النقدية فقط ويكون منفصل عن دفتر النقدية المخصص للمدفوعات و المسحوبات .
- كلما زادت عمليات الصندوق والبنك يستحسن تخصيص دفتر يومية مساعد منفصل للصندوق وآخر للبنك. (شكل دفتر يومية النقدية الشامل مبين في الملحق رقم (16)
- الشكل رقم (1-7): نموذج دفتر اليومية النقدية الشامل .

| التاريخ | صفحة الأستاذ | رقم المستند | البيان | البنك | الصندوق | التاريخ | صفحة الأستاذ | رقم المستند | البيان | البنك | الصندوق |
|---------|--------------|-------------|--------|-------|---------|---------|--------------|-------------|--------|-------|---------|
|         |              |             |        |       |         |         |              |             |        |       |         |
|         |              |             |        |       |         |         |              |             |        |       |         |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 141.

### ج- يومية المقبوضات النقدية

في هذا الدفتر تسجل عمليات المقبوضات النقدية المتأتية مما يلي :

- المبيعات النقدية ؛

- التحصيل من المدينين ومن أوراق القبض؛

- مصادر أخرى مثل بيع أصول ثابتة أو الحصول على قرض.

يمثل حساب النقدية الطرف المدين ويختلف الطرف الدائن باختلاف مصدر التحصيل، بقسم الجانب المدين من هذا الدفتر إلى خانة للصندوق وخانة للبنك وأخرى للخصم المسموح به كما يقسم الجانب الدائن إلى خانة للمبيعات وخانة للمدينين وأخرى لحسابات يسجل بها الحسابات التي تمثل مصادر تحصيل غير متكررة .

يتم إعداد دفتر نقدية تحليلي للمقبوضات لتحليل البيانات الظاهرة في كل جانب من دفتر يومية النقدية المساعد (دفتر المقبوضات النقدية) وذلك من أجل تسهيل العمل المحاسبي<sup>1</sup>.

1. هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص:143.

يتم تجميع دفتر النقدية التحليلي دوريا لإثبات قيود النقدية الإجمالية في دفتر اليومية العام،

ح- دفتر يومية المدفوعات النقدية في هذا الدفتر يتم تسجيل العمليات التي تشمل على عملية سداد تقدي وأهم المدفوعات النقدية :

- المشتريات النقدية؛

- المدفوعات للدائنين؛

- عمليات سداد أخرى مثل المصاريف أو شراء أصول ثابتة نقدا أو سداد قرض .

ويكون الطرف الدائن في هذه العمليات النقدية ويختلف الطرف المدين باختلاف عملية السداد.

يتم الترحيل من دفتر المدفوعات النقدية أولا بأول لحساب الدائنين في دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

في نهاية الفترة يجمع الدفتر ويتم تشكيل قيد اليومية العامة بجعل حساب المشتريات وإجمالي الدائنين والحسابات الأخرى مدينة، بينما حسابات الصندوق والبنك والخصم المكتسب دائنة بالمجاميع الظاهرة في دفتر اليومية .

الشكل رقم (1-8): نموذج دفتر اليومية المدفوعات النقدية .

| التاريخ | صفحة الأستاذ | رقم المستند | البيان | الإجمالي | خصم المكتسب | البنك | الصندوق |
|---------|--------------|-------------|--------|----------|-------------|-------|---------|
|         |              |             |        |          |             |       |         |
|         |              |             |        |          |             |       |         |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصفار، مرجع سابق ص 141.

يتم إعداد دفتر نقدية تحليلي للمدفوعات التحليل البيانات الظاهرة في كل جانب من دفتر اليومية النقدية المساعدة (دفتر المدفوعات النقدية) وذلك من أجل تسهيل العمل المحاسبي .

#### خ- دفتر اليومية المساعدة للعمليات المتنوعة

عندما ترى المؤسسة أنه من الضروري فتح دفتر يومية مساعدة للعمليات المتنوعة والتي لم تتمكن من إدراجها في اليومية المساعدة الأخرى فإنها تقوم بفتح يومية مساعدة للعمليات المتنوعة وشكلها هو نفس شكل اليومية العامة (الكلاسيكية) وتسجل العمليات يوميا ثم ترحل في نهاية الفترة مثل بقية اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2002، ص 68.

د- يومية صندوق المصروفات النثرية

يتم تخصيص هذا الصندوق من أجل مواجهة المصاريف قليلة القيمة، إذ يتم إيداع مبلغ ما في عهدة أحد الموظفين لمواجهة مثل هذه المصاريف ويمسك دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية لإثبات هذه المصاريف<sup>2</sup>.

❖ أهمية الدفاتر المساعدة

يتم استخدام اليوميات و الدفاتر المساعدة من أجل<sup>3</sup>:

- إثبات مجاميع اليوميات المساعدة .
- توفير إمكانية لتقسيم العمل بين الموظفين وهذا بناء على الفصل بين أنواع اليوميات والدفاتر.
- توفير بيانات تحليلية عن المبيعات والمشتريات والمردودات والخصوم وغيرها مما يساعد إدارة المؤسسة في التخطيط و تقييم الأداء.
- تحقيق الرقابة على حسابات العملاء والموردين باستخدام حساب إجمالي العملاء وحساب إجمالي الموردين مما يساهم في المقارنة مثل مجموع أرصدة العملاء في دفتر أستاذ مساعد العملاء مع رصيد إجمالي العملاء الظاهر في دفتر الأستاذ العام.
- السهولة والوضوح وسرعة انجاز الأعمال والحصول على البيانات الإجمالية والتحليلية في الوقت الملائم.

❖ الطريقة الفرنسية

تسمى هذه الطريقة طريقة اليوميات المساعدة وتستخدم دفتر يومية مركزي (عام) و مجموعة من الدفاتر اليومية المساعدة ودفتر أستاذ مساعدة ودفتر أستاذ عام. كما يطلق على هذه الطريقة طريقة اليومية المركزية<sup>4</sup>.

في هذه الطريقة يتم تخصيص دفاتر للعمليات المتكررة في المؤسسة وهي دفاتر يومية مساعدة إذ بعد الإثبات في هذه الدفاتر يتم في كل فترة معينة إثبات قيود يومية إجمالية إذ يشتمل قيد إجمالي لكل دفتر يومية مساعد

❖ الطريقة الانجليزية

تعتمد هذه الطريقة على استخدام دفاتر اليومية الأصلية ثم مباشرة يتم ترحيل القيود المحاسبية إلى دفتر الأستاذ العام دون استخدام دفتر اليومية المركزي كما تستخدم هذه الطريقة دفتر يومية العمليات الأخرى تسجل فيه العمليات المتشابهة التي لا يوجد لها دفتر مستقل . كما تسمى هذه الطريقة طريقة اليوميات الأصلية.

<sup>2</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، مرجع سابق (الجزء الثاني)، ص:335.

<sup>3</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبوزيد، محمود السيد سليمان، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002 ، ص:9.

<sup>4</sup> عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص:109.

يسمي دفتر اليومية العام حسب الطريقة الانجليزية بدفتر يومية العمليات الأخرى وهو الدفتر المركزي حسب الطريقة الفرنسية الذي تتجمع فيه العمليات المالية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : تنظيم الدفاتر الموحدة

#### ❖ مفهوم تنظيم الدفاتر الموحدة

يتم في هذا التنظيم تحضير دفاتر محاسبية موحدة لدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام وذلك للحصول على أكبر اختصار في الدفاتر المحاسبية إذ يخصص دفتر موحّد يقسم إلى جانبين أحدهما لإثبات القيود اليومية والأخر لبيان حسابات الأستاذ الأساسية، كما يطلق على هذا التنظيم الطريقة الأمريكية<sup>2</sup>. تسمى الطريقة الأمريكية بطريقة kalamazoo نسبة إلى مدينة في الولايات المتحدة الأمريكية وهي طريقة تجمع بين دفتر اليومية و دفتر الأستاذ في دفتر واحد تستخدم عدة حسابات إجمالية. تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تكثّر فيها عمليات الشراء والبيع، تعتبر هذه الطريقة أسهل من غيرها خاصة في إعداد موازين المراجعة.

بموجب الطريقة الأمريكية يخصص لكل حساب هام خانة تقسم إلى قسمين قسم التدوين المبالغ التي تجعل بها الحساب دائناً منها : ح / الصندوق، ح / البنك، ح / المبيعات، ح / المشتريات، ح / المصروفات العمومية، وحسابات إجمالية للدائنين وأخرى للمدينين.

أما الحسابات التي لا تتكرر عملياتها كالألات، السيارات، المسحوبات، فتخصص لها خانة واحدة تجمعها حسابات أخرى، وبمجرد قيد العمليات في اليومية ترحل على نفس السطر في الحساب المدين ثم في الحساب الدائن وهنا يتم الترحيل فوراً إلى دفتر الأستاذ.

قد تستخدم هذه الطريقة دفاتر مساعدة لدفتر اليومية والأستاذ مثل دفتر أستاذ مساعد المدينين، دفتر أستاذ مساعد الدائنين، دفتر أستاذ مساعد المصاريف إذ تستخدم هذه الدفاتر المراقبة هذه الحسابات لذا يرحل إليها من المستندات مباشرة.

#### ❖ . تطبيقات الطريقة الأمريكية

تستخدم الطريقة الأمريكية مصادر إثبات القيد وهي المستندات والأوراق الثبوتية كأساس عند تسجيل العمليات المالية اليومية، مثل بقية الطرق المحاسبية، في الجزء المخصص لإثبات القيد المحاسبي في الدفتر الأساسي وفق الطريقة الأمريكية نجد الخانات الآتية<sup>1</sup> :

#### 1. خانة التاريخ : يثبت فيها تاريخ العملية المالية عند حدوثها؛

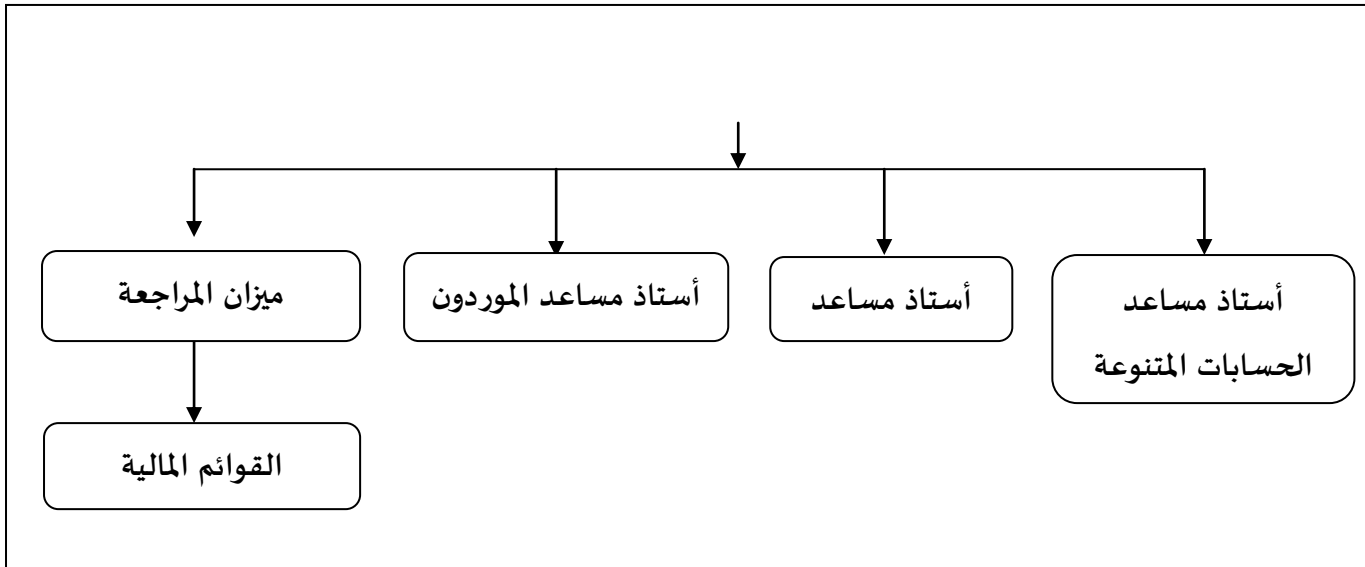
<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، وآخرون، مرجع سابق (الجزء الثاني)، ص 357.

<sup>2</sup> هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص: 146.

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدّاش، عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، مرجع سابق ( الجزء الثاني)، ص: 339

2. خانة رقم المستند: يثبت فيها رقم مستند القبض أو مستند الصرف أو مستند القيد المؤيد لصحة العملية المالية.
3. خانة الحساب: وتتجزأ إلى ثلاثة خانات رئيسية : خانة من خانة إلى خانة البيان، وهي خانات مخصصة لإثبات القيد المحاسبي مع شرحه في خانة البيان؛
4. خانة الإجمالي: تستخدم لإثبات القيمة الإجمالية للعملية المالية. يخصص الجزء الباقي من الدفتر الأساسي المستخدم في الطريقة الأمريكية للحسابات وتكون على شكل حرف T ، إذ تحدد الحسابات الأكثر أهمية ويوضع كل حساب في خانة مستقلة وتوضع بقية الحسابات في خانة الأستاذ العمومي، قد يمسك دفتر أستاذ مساعد للدلالة على الحسابات الفرعية التي تظهر في خانة الأستاذ العمومي في الدفتر الأساسي،

الشكل رقم (1-9): التنظيم الموحد في النظام المحاسبي،



المصدر: من إعداد المطالبة بالاعتماد على : هادي رضا الصغار، مرجع سابق، ص:148

### 3.3. مزايا الطريقة الأمريكية

- يتصف التنظيم المحاسبي وفق الطريقة الأمريكية بالسهولة في إثبات القيود اليومية ثم يتم الترحيل إلى حسابات الأستاذ و الترسيد في دفتر القيد المحاسبي ذاته<sup>1</sup>.
- يوفر هذا التنظيم الدقة والمتابعة المستمرة لعمليات الدورة المحاسبية مما يسهل إعداد الحسابات الختامية بشكل أسرع و بمنظور شامل في دفتر المحاسبة الموحد.

<sup>1</sup> هادي رضا الصغار، مرجع سابق، ص: 147.

- توفير الجهد والوقت.
- تسمح هذه الطريقة مراجعة صحة الترحيل الدفتر الأستاذ أولاً بأول.
- تمكن هذه الطريقة من إعداد ميزان المراجعة لكل صفحة من خلال جمع كل ما سجل في الجانب المدين من الحسابات والجانب الدائن منها إذ يتفق كل من هذين المجموعتين مع مجموع كل جانب من جانبي اليومية.
- قلة التكاليف المستخدمة في هذه الطريقة لاعتمادها على مجموعة قليلة من الدفاتر.

#### 4. III . عيوب الطريقة الأمريكية

- لا تصلح هذه الطريقة للاستخدام في المؤسسات الكبيرة.
- تقارب خانات الحسابات في الدفتر يجعل احتمال حدوث الخطأ كبير.
- يؤدي التسجيل في دفتر واحد إلى كثرة العمليات المحاسبية في كل صفحة مما يتطلب توفر الدقة الكبيرة لدى المحاسبين المتبعين طريقة التنظيم الموحد للدفاتر.

خلاصة الفصل

بعد تعرضنا لهذا الفصل، والذي يتضمن مفاهيم أساسية حول التنظيم المحاسبي وكذا مقوماته، تم الاستنتاج الآتي:

إن التنظيم المحاسبي هو عبارة عن كيفية المحاسبة عن الأحداث المالية للمشروع ، حيث يقصد بالمحاسبة أو تعتبر تقنية من تقنيات التسيير ، موضوعها التسجيل الرقمي واليومي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، والتي تسمح لها بمعرفة وضعها المالي ونتيجتها المحققة بعد مزاوله نشاطها خلال دورة الاستغلال. هناك ثلاث طرق أساسية للتنظيم المحاسبي هي تنظيم الدفاتر الأساسية، تنظيم الدفاتر المساعدة، تنظيم الدفاتر الموحدة.

يعتمد تنظيم الدفاتر الأساسية على استخدام دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ العام، وقد ظهر هذا التنظيم في ايطاليا ويسمى بالطريقة الايطالية وهو أول التنظيمات الدفترية.

تمثل تنظيم الدفاتر الأساسية أيضا الطريقة الألمانية التي تعتبر تفصيلا للطريقة الايطالية والتي تقوم على استخدام دفتريين لليومية هما دفتر يومية العمليات النقدية ودفتر يومية العمليات غير النقدية وتستخدم هذه الطريقة دفتر أستاذ واحد يرسل إليه من هاتين اليوميتين ثم يتم إعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية انطلاقا من دفتر الأستاذ.

يعتمد تنظيم الدفاتر المساعدة على استخدام دفاتر محاسبية مساعدة للاختصار العمل المحاسبي و تقليل القيود المحاسبية في المؤسسات الكبيرة وتمثل هذا التنظيم الطريقتين الانجليزية والفرنسية.

يعتمد تنظيم الدفاتر الموحدة على استخدام دفتر واحد يقسم إلى جانبين أحدهما لإثبات القيود اليومية والأخر لبيان حسابات الأستاذ الأساسية.

تمثل الطريقة الأمريكية تنظيم الدفاتر الموحدة و تناسب هذه الطريقة المؤسسات الصغيرة.

# الفصل الثاني

## مقدمة الفصل :

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وحتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها لا بد أن تعد وفق مبادئ وأسس متعارف عليها دولياً، وبما أن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين لتقديم معلومات محاسبية كمية للعديد من الأطراف، فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد المحاسبية التي تحكم إعداد البيانات والتقارير من قبل المستخدمين أصبح أمراً ضرورياً، إذ من المتوقع ألا يكون هناك تحليل مفيد للقوائم المالية بدون فهم كاف للمعايير والطرق المحاسبية المتبناة في إعداد هذه القوائم

وعليه ستناول في هذا الفصل الإطار النظري للقوائم المالية وقسمناه إلى ثلاث مباحث رئيسة فالمبحث الأول تطرقنا فيه على عموميات حول القوائم المالية والمبحث الثاني يتناول محتوى القوائم المالية والمبحث الثالث سوف نتطرق إلى العلاقة بين التنظيم المحاسبي وجودة القوائم المالية.

### المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتوج النهائي لأي نظام محاسبي، والتي تعكس امتزاج مجموعة من العناصر التي تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة أو تسيطر عليها والتعبير عنها بقيمة نقدية، فالعملية الإنتاجية المحاسبية لهذه القوائم تحكمها مجموعة من الإجراءات والمبادئ في قياس التغيرات التي تحدث خلال الفترة والمتعارف عليها في المجال المحاسبي على أنها سنة مالية، وتمثل القوائم المالية أداة اتصال بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها .

و انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

- تعريف القوائم المالية.
- اهمية وأهداف القوائم المالية.
- مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر.

تعريف 01: عرفت القوائم المالية بأنها " مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية".<sup>1</sup>

تعريف 02: وعرفت أيضا أنها "الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية"<sup>132</sup>.

تعريف 03: ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها "هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة"<sup>3</sup>

يمكن تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعملها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات، أما الوثائق المحاسبية والمالية التي تكون القوائم المالية تتمثل في الميزانيات وبيانات الدخل أو حسابات الأرباح والخسائر، وبيانات التغيرات في المركز المالي، والإيضاحات والإقرارات الأخرى والمواد

<sup>1</sup> Pascal Barneto, "Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers". DUNOD, Paris, 2ème édition, 2006, P:261.

<sup>2</sup> طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص:35.

<sup>3</sup> عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، داروائل، عمان الأردن، ط2، 2010، ص: 481.

التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية، وتعد القوائم المالية وتنتشر عادة مرة في السنة وتكون موضع تقرير مدقق الحسابات، إن معايير المحاسبة الدولية تطبق على تلك القوائم المالية لأي شركة تجارية أو صناعية أو شركات الأعمال.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، أو الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، بحيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي والتدفقات النقدية، بحيث تعد القوائم بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم المالية، ومن بينهم إدارة الشركة والمساهمين وحملة السندات والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابية، فضلا عن الجهات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

أولا: أهمية إعداد القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:<sup>2</sup>

- أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، في همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

- تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها

القوائم المالية تستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة

- وسيلة لاتخاذ القرارات

حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

ثانيا: أهداف القوائم المالية

الفقرات 12، 13، 14 من الإطار النظري الذي تنشره في عام 1989 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حددت الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها فيما يلي:

1. تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغيير في الوضع

<sup>1</sup> ناصح حورية، أهمية نظام المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016، ص: 6، غير منشورة.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص: 7

المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2. تلي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإن

تلك القوائم لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمون في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرجع ذلك في حد كبير أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

3. تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقديم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها

عن الموارد المؤتمتة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقديم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية، قد تشمل على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين: - القسم الأول: يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع وهؤلاء المستخدمين يشملون الملاك الحاليين والمستقبلين وكذلك الدائنين والموردين وإدارة المشروعات والسلطات الضريبية والعاملين وكذلك المستهلكين.

- القسم الثاني: فهم المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم هم مساعدة أو حماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم بالمحاسبة أو لعدم توفر عنصر الوقت لإدارة استثماراتهم ، ويشمل هذا القسم المستخدمين المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، مصدري المعايير، الناشرين للمعلومات المالية، اتحادات العمال وغيرهم.

ونظرا لوجود العديد من مجموعات المستخدمين الحاليين والمحتملين والذين يكون لديهم نماذج اتخاذ قرارات مختلفة ومتنوعة، فإن احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة ومتنوعة وهو ما يؤثر على طريقة إعداد القوائم المحاسبية والاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية كما يوضحه الشكل رقم (1-2)، ولهذا السبب فإن القوائم المالية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين والذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية وهم المستثمرين والدائنين.

والجدول التالي يبين أهم المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم

الجدول رقم (1-II): المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم .

| المستخدمين   | احتياجات المستخدمين   |
|--|---|
| المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة  | 1 (1) القياس الشامل للأداء<br>أ- مقاييس مطلقة .<br>ب- بالمقارنة مع الأهداف والمعايير.<br>ت- بالمقارنة مع شركات أخرى       |
| 1. المساهمين ( الحاليين والمحتملين) .<br>2. الدائنين قصيرة وطويلة الأجل .<br>3. المديرين .<br>4. المستهلكين.<br>5. الموردين.<br>6. المنافسين.        | (2) تقييم أداء الإدارة:<br>أ- الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد .<br>ب- المسؤولية القانونية.                            |
| المستخدمين ذوي المصلحة الغير مباشرة  | (3) التوقعات المستقبلية:<br>أ- الأرباح .<br>ب- التوزيعات والفوائد.<br>ت- الاستثمارات.<br>ث- التوظيف.                      |
| 1. محلي القوائم المالية وسماسة<br>البورصة .<br>2. اتحاد العمال.<br>3. الوكالات والهيئات العمومية.<br>4. الجهات المهنية ومصدري المعايير<br>المحاسبية. | (4) الحكم على المركز المالي:<br>أ- تقييم اليسر المالي.<br>ب- تقييم درجة السيولة .<br>ت- تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد . |
|  | (5) تخصيص الموارد   |
|  | (6) تقييم الديون وحقوق الملكية  |
|  | (7) تقييم الالتزام باللوائح والقوانين .   |
|  | (8) تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية<br>وخدمة البيئة والاقتصاد القومي.   |

المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم لغرض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث للنشر ، الإسكندرية، 2006، ص:15

المبحث الثاني : محتوى القوائم المالية.

المعلومات المالية عبارة عن معطيات تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة والوسيلة المستخدمة لترتيب وتوصيل هذه المعلومات في القوائم المالية بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة، والمتمثلة أساساً في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الأول : مسؤولية وشروط إعداد القوائم المالية

أولاً :مسؤولية إعداد القوائم المالية:

إن مسؤولية إعداد وتجهيز القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وعلماً ببيان أنها قد مارست الدقة والاكتمال في إعدادها، أما حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها فإن إدارة المؤسسة تتحمل المسؤولية الكاملة، حتى ولو استعانت بمدقق خارجي لإعدادها فذلك لا يعفيها من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها، وبذلك تستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الوصاية التي أسندها الملاك للإدارة بتسيير أعمال المؤسسة واستخدام مواردها.<sup>1</sup>

ثانياً: شروط إعداد القوائم المالية:

هناك قواعد لا بد من احترامها عند إعداد القوائم المالية والمتمثلة في:<sup>2</sup>

على المؤسسة أن تتأكد من فرضية استمرارية النشاط قائمة وفي عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لا بد من شرح الأساليب الكيفية لأعداد هذه القوائم في هذه الحالة.

-إن فرضية المحاسبية للالتزامات متوفرة وان المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغير ملحوظ في طبيعة العمليات او تغيرات جاء بها المعيار

-كل عنصر معتبر يظهر لمفرده وكل العناصر معتبرة تجمع.

-لا يتم المقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا لزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك. يمكن القيام بالمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان معيار يلزم أو يسمح بذلك وأن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة، وكل معلومة رقمية تعطي تقارن بالدورة السابقة -كل قائمة مالية تحمل اسم المؤسسة ذكر الوثيقة التي تخص المؤسسة لوحدها أم المجمع تاريخ الوثيقة العملة المستعملة وتقريب الأرقام.

في حالة تغير إعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر على المؤسسة ذكر أسباب تغير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتواة مع الأرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.

<sup>1</sup> ناصح حورية، مرجع سبق ذكره، ص:42، غير منشورة.

<sup>2</sup> حنان بن منصور، القوائم المالية ودورها في تقييم الاداء، دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب oravio، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2017، ص: 17

المطلب الثاني: عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج

أولاً: عرض الميزانية.

تعريف الميزانية: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة

تقدم الميزانية الموجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو شكلان منفصلان عن بعضهما البعض وتضم المعطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية<sup>1</sup>.

عناصر قائمة الميزانية :

الأصول: الأصول في الموارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة الأحداث الماضية والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها. وتتمثل هذه المنافع في إمكانية أن يؤدي الأصول بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة

الأصول الجارية : هي الأصول النقدية وشبه النقدية والأصول المحتفظ بها بغرض التحصيل البيع والاستهلاك خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو الأصول المحتفظ بها والتي سيتم تداولها خلال 12 شهر الموالية وبقاى الأصول الأخرى لا تعتبرها جارية<sup>2</sup>.

الإلتزامات الجارية : هي التعهدات التي ينتظر تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة أو المستحقة خلال 12 شهر أو تلك التي يتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة. أو تلك التي تمتلك المؤسسة الحق في تأجيل تسديدها إلى ما بعد 12 شهر وبقاى التعهدات الأخرى لا تعتبر جارية .

الخصوم : الخصوم هي الإلتزام الراهن المؤسسة المترتب عن الأحداث وقعت سابقا والذي انقضائه بحلول المؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.

الإفصاح عن عناصر قائمة الميزانية.

تضم جانبين : جانب الأصول وجانب الخصوم .

(1 - 1) الأصول : ضم كل الأصول العناصر التالية<sup>2</sup>:

( 1 - 1 - 1 ) الأصول غير الجارية:

القيم الثابتة المعنوية وشهرة محل ,قيم معنوية أخرى .

القيم الثابتة المادية تضم الأراضي المباني ,قيم ثابتة أخرى قيم ثابتة للتنازل ,القيم الثابتة الجارية .

الأصول المالية وتضم سندات معاد تقييمها سندات مساهمة ثابتة ,مساهمات وحقوق مماثلة قروض وأصول مالية غير متداولة ,أصول ضريبية مؤجلة .

( 2 - 1 - 1 ) الأصول جارية:

<sup>1</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، دار النشر مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2008، ص: 14

<sup>2</sup> المرجع نفسه ، ص.ص:77-78.

المخزونات والحسابات الجارية .

الزبائن ومدينون الآخرون ,مدينون آخرون .

حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها .

2 - 2) الخصوم : تضم الخصوم العناصر التالية :

2 - 2 - 1) الأموال الخاصة : رأس المال المطلوب وغير المطلوب والاحتياطات فرق إعادة التقدير

الأموال الخاصة محول من جديد نتيجة الدورة .

2 - 2 - 2) الخصوم غير الجارية : قروض وديون مالية ,التزام ضريبي مؤجل خصوم أخرى غير متداولة

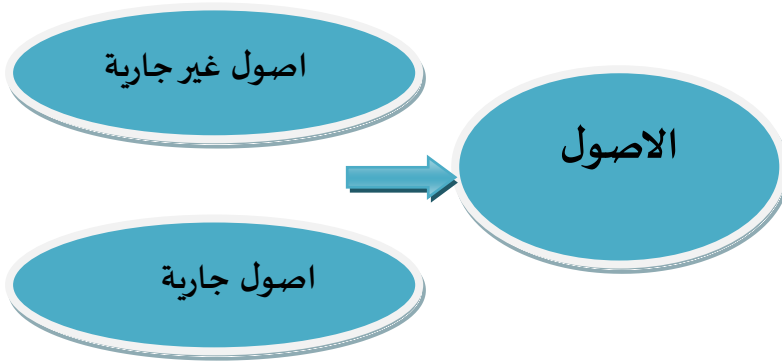
مؤونات وإيرادات مقدمة وخصوم المماثلة.

2 - 2 - 3) الخصوم الجارية : الموردين والحسابات الملحقه ,ضرائب ,ديون ودائنون آخرون ,حسابات الخزينة

(السالبة) وما يعادلها .

تقدم عناصر الميزانية وتقسم إلى مجموعتين بحيث يكون :<sup>1</sup>

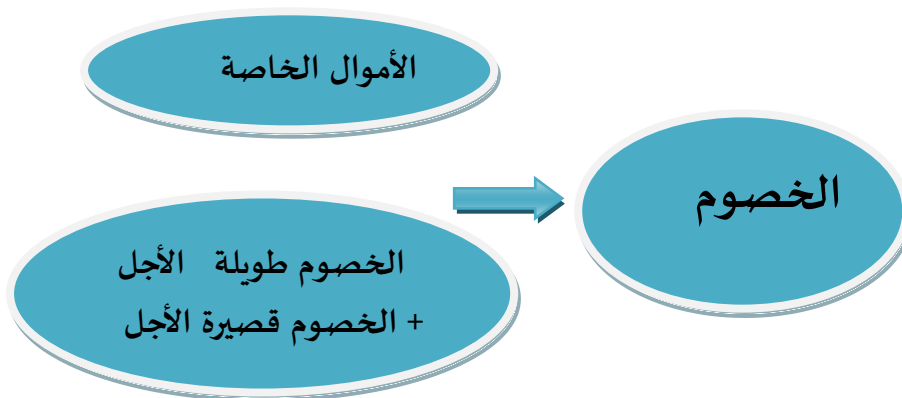
الشكل رقم (1-11):عناصر أصول الميزانية



المصدر : شعيب شنوف ,نفس مرجع السابق، ص: 79.

<sup>1</sup> شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 79

الشكل رقم (II-2): عناصر الخصوم الميزانية



المصدر: شعيب شنوف, نفس مرجع السابق ص: 79

#### عرض الميزانية :

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية حيث تصنف البنود المختلفة ضمن : الأصول والخصوم والأموال الخاصة. ويتم تنظيم الأصول الميزانية ضمن عناصر جارية وغير جارية وفقا لشروط أبرزها المدة الزمنية ويتم ترتيبها وفقا لبنية الهيكلية التالية :

جدول رقم (2-ii): الميزانية النهائية جانب الأصول

| الأصول                         | الملاحظة | إجمالي N | اهتلاك | الصافي N | الصافي N-1 |
|--------------------------------|----------|----------|--------|----------|------------|
| الأصول غير الجارية             |          |          |        |          |            |
| فرق الشراء-شهرة موجبة أو سالبة |          |          |        |          |            |
| أصول معنوية                    |          |          |        |          |            |
| أصول مادية                     |          |          |        |          |            |
| أراضي                          |          |          |        |          |            |
| مباني                          |          |          |        |          |            |
| أصول مادية أخرى                |          |          |        |          |            |
| أصول ممنوحة كامتياز            |          |          |        |          |            |
| أصول قيد الإنجاز               |          |          |        |          |            |
| أصول مالية                     |          |          |        |          |            |

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | سندات للمعادلة  |
|  |  |  |  |  | مساهمات أخرى وديون مرتبطة<br>سندات تجهيز أخرى<br>قروض وأصول مالية أخرى غير جارية<br>أصل الضرائب المؤجلة   |
|  |  |  |  |  | مجموع الأصول الغير جارية  |
|  |  |  |  |  | الأصول المتداولة<br>المخزون<br>مدينون آخرون<br>ضرائب ومشابهه<br>مدينون آخرون وتوظيفات أخرى<br>النقديات ومشابهه<br>توظيفات وأصول مالية متداولة أخرى<br>الخزينة |
|  |  |  |  |  | مجموع الأصول المتداولة  |
|  |  |  |  |  | مجموع الاصول العامة   |

المصدر: المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ص: 263.

الجدول رقم (3-II): الميزانية النهائية جانب الخصوم

| N-1 | N | الملاحظة | الخصوم   |
|-----|---|----------|--|
|     |   |          | رؤوس الأموال الخاصة<br>رأس المال المصدر<br>رأس المال الغير مطلوب<br>علاوات واحتياطات-احتياطات موحدة (1)<br>فروق إعادة التقييم<br>فرق المعادلة (1)<br>النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة<br>المجموعة (1) رؤوس أموال أخرى - مرحل من جديد<br>حصة الشركة الموحدة (1)<br>حصة الأقلية (1) |
|     |   |          | <b>المجموع 1</b>   |
|     |   |          | الخصوم غير الجارية<br>قروض وديون مالية<br>ضرائب (مؤجلة ومخصصة)<br>ديون غير متداولة أخرى<br>مخصصات ومنتجات مقيدة مسبقا  |
|     |   |          | <b>مجموع الخصوم غ الجارية 2</b>  |
|     |   |          | الخصوم الجارية<br>موردون وحسابات مرتبطة<br>ضرائب<br>ديون أخرى<br>خصم الخزينة   |
|     |   |          | <b>مجموع الخصوم المتداولة 3</b>  |
|     |   |          | <b>مجموع الخصوم العام</b>  |

(1) تستخدم فقط عند عرض القوائم المالية الموحدة

المصدر: شعيب شنوف، نفس المرجع السابق ص: 84..

ثانيا: عرض حساب النتائج

أولاً: تعريف حاسب النتائج: هو بيان ملخص الأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

ويتم عرض الأعباء إما حسب الوظيفية، أو تصنيف الأعباء حسب طبيعتها. وتعتبر جدول حسابات النتائج التي بدأ إليها الاهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن الميزانية إذا تقوم بتحقيق الميزات التالية:

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أداؤها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء .
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية .

ثانيا : عناصر حساب النتائج : تتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسين هما المنتجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي كما يلي:

• المنتجات : تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مدا خيل، أو زيادة في الأصول، أو الانخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتجات استعادة خسارة في القيم والاحتياطات.

• الأعباء : تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب القرار.

ثالثا: إفصاح عن عناصر حساب النتائج

كما فرضا لنظام المحاسبي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي<sup>1</sup>:

❖ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية :

- الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتوجات الأنشطة العادية، منتوجات الأنشطة العادية.

<sup>1</sup>القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 ص:24.

- المنتوجات المالية والأعباء المالية , أعباء المستخدمين, الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية, مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .
- نتيجة الأنشطة العادية, العناصر غير العادية (منتوجات وأعباء) .
- النتيجة الصافية لفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة على مؤسسات المساهمة .
- تحليل المنتجات الأنشطة العادية .

ثالثا : عرض حساب النتائج

يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل سنة مالية, حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة) من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات.

لقد حدد نظام المحاسبي المالي عرض حسابات النتائج يجب مولاتها مع كل مؤسسة قصد تقديم المعلومات المالية تستجيب لمعطيات التنظيم

**الجدول رقم (4-11): حساب النتائج**

| العناصر  |       |
|--|-------|
| المبيعات والمنتجات الملحقه                             | 70    |
| تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع | 72    |
| الإنتاج المثبت   | 73    |
| إعانات الاستغلال                                       | 74    |
| 1-إنتاج السنة المالية                                  |       |
| المشتريات المستهلكة                                    | 60    |
| 62-61 الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى             | 62-61 |
| 2-استهلاك السنة المالية                                |       |
| 3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)                        |       |
| أعباء المستخدمين                                       | 63    |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة                    | 64    |
| 4-إجمالي فائض الاستغلال                                |       |
| المنتوجات العمليانية الأخرى                            | 75    |
| الأعباء العمالتية الأخرى                               | 65    |

|           |   |
|-----------|---|
| 68        | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيم 68               |
| 78        | استرجاع على خسائر القيم والمؤونات 78                      |
|           | 5-النتيجة العملياتية                                      |
| 76        | المنتوجات المالية 76                                      |
| 66        | الأعباء المالية 66  |
|           | 6-النتيجة المالية   |
|           | 7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)                       |
| 695 و 698 | الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية 695 و 698         |
| 692 و 693 | الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن نتيجة العادية 692 و 693       |
|           | مجموع المنتجات الأنشطة العادية                            |
|           | 8-النتيجة الصافية الأنشطة العادية ②                       |
| 77        | عناصر غير العادية (منتجات يجب تبيانها)                    |
| 76        | عناصر غير العادية (أعباء) (يجب تبيانها)                   |
|           | 9-نتيجة غير العادية                                       |
|           | 10-صافي نتيجة السنة المالية                               |
|           | حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) |
|           | 11-صافي نتيجة المجموع المدمج (1)                          |
|           | ومنها حصة ذوي الأقلية(1)                                  |
|           | حصة المجمع (1)  |

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره ص:34.

المطلب الثالث: عرض التدفقات النقدية، تغيرات الأموال الخاصة والملاحق

أولاً: عرض التدفقات النقدية

1-1 تعريف قائمة التدفقات النقدية : يعرف بجدول تدفقات الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية والتي هي عبارة عن الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخدامها، وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Stéphan burn IAS/IFRS : les norms internationales d'information fianciere. Edition gualima , paris ,2006,p :204

ويتم إعداد هذه القوائم المالية وفق الأسس النقدي عن طريق تقسيم التدفقات النقدية إلى التدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة ضمن ثلاثة أنشطة رئيسية في الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية<sup>1</sup>.

### 1-2 عناصر جدول التدفقات النقدية

المؤسسة عليها دائماً أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارها هدفين متعارضين في المؤسسة، فهي تمكن من تحديد المركز النقدي لمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة المالية، أي تمثل رصيد التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية وتمويلية خلال الدورة المالية لمؤسسة<sup>2</sup>.

يتم تصنيف المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة في قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنشطة مختلفة هي الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية وفيما يلي تعريف كل من هذه التصنيفات

\*الأنشطة التشغيلية: وتتضمن الآثار النقدية للصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل.

\*الأنشطة الاستثمارية: وتتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها(سواء استثمارات في ديون أو حقوق ملكية)وكذلك اقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها.

\*الأنشطة التمويلية: وتختص ببند الالتزامات وحقوق الملكية وتشمل:

(أ) الحصول على رأس مال من الملاك وإمدادهم بعائد على استثماراتهم أورد هذه استثمارات.

(ب) اقتراض الأموال من الدائنين وسداد الأموال المقترضة .

إن طريقة تقييم التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات

النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب ...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي، ثم تقريب ومقارنة

هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة زمنية معينة، ويأخذ جدول تدفقات الخزينة كما هي موضحة في الجدول التالي.

<sup>1</sup> عبد الناصر السيد أحمد، النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من جهة نظر محلي الانتعاش في البنوك التجارية الاردنية ومحلي الاوراق المالية في بورصة عمان،مجلة جامع الشرق الأوسط الدراسات العليا، فلسطين،كانون الثاني 2008، ص: 14.

<sup>2</sup> دونالد كيسو، جيرري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة كمال الدين سعيد، ج2، دار المريخ للنشر، ط 2، الرياض، 1988، ص: 133

جدول رقم (5-11): تغير قائمة التدفقات النقدية

| السنة<br>المالية n+1 | الستة<br>المالية n | الملاحظة |  |
|----------------------|--------------------|----------|--|
|                      |                    |          | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية                     |
|                      |                    |          | التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن                                    |
|                      |                    |          | المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين                                |
|                      |                    |          | الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المقبوضة                            |
|                      |                    |          | الضرائب عن النتائج المدفوعة  |
|                      |                    |          | تدفقات الأموال الخزينة قبل العناصر غير العادية                       |
|                      |                    |          | تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعناصر غير العادية                     |
|                      |                    |          | صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة العملية <sup>2</sup> (أ) |
|                      |                    |          | تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة العملية                       |
|                      |                    |          | تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن الأنشطة الاستثمار                   |
|                      |                    |          | المسحوبات عن اقتناء التثبيتات العينية أو معنوية                      |
|                      |                    |          | التحصيلات عن عملية تنازل التثبيتات العينية أو معنوية                 |
|                      |                    |          | المسحوبات عن اقتناء التثبيتات مالية                                  |
|                      |                    |          | التحصيلات عن عملية لتنازل عن تثبيات المالية                          |
|                      |                    |          | الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة                          |
|                      |                    |          | صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)          |
|                      |                    |          | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من نشاط التمويل                        |
|                      |                    |          | التحصيلات في أعقاب إصدار السهم                                       |
|                      |                    |          | الحصص وغيرها من التوزيعات التميم القيام بها                          |
|                      |                    |          | التحصيلات المتأتية من القروض   |
|                      |                    |          | تسديدات القروض أو ديون الأخرى المماثلة                               |
|                      |                    |          | صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من نشاط التمويل (ج)               |
|                      |                    |          | تأثيرات تغيرات سعر الصرف على سيولات وشبه السيولات                    |
|                      |                    |          | تغير في أموال الخزينة في فترة (أ+ب+ج)                                |
|                      |                    |          | أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية                     |
|                      |                    |          | أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية                      |
|                      |                    |          | تغير أموال الخزينة خلال الفترة                                       |
|                      |                    |          | المقاربة مع النتيجة المحاسبية  |

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 19 , مرجع سبق ذكره ص 35

2- تغيرات الأموال الخاصة

2 - 1 تعريف : هي الحلقة الرابطة بين حسابات النتائج وبين النتائج، ولكن تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغيير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997. وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها "تشكيل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية .

2 - 2 عناصر تغيرات الأموال الخاصة

حسب نص المعيار المحاسبي IAS 01 المعدل فإن الجدول حصص التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين كتوزيع الأرباح، زيادة رأس المال، وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة عن النتيجة الشاملة في هذا الجدول غير مسموح به ، لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوبة تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي<sup>1</sup>:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها كرؤوس أموال.

-المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح .

-عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).

توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية ، ويأخذ جدول تغيرات الأموال الخاصة كما هي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم(II-6): تغير أموال الخاصة

| ملاحظة                                     | رأس المال | علاوة إصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الاحتياطات ونتيجة |
|--|-----------|-------------|--------------|--------------------|-------------------|
| الرصيد في 31 ديسمبر N-2                    |           |             |              |                    |                   |
| تغير الطريقة المحاسبية                     |           |             |              |                    |                   |
| تصحيح الأخطاء الهامة                       |           |             |              |                    |                   |
| الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات |           |             |              |                    |                   |
| الحصص المدفوعة                             |           |             |              |                    |                   |
| زيادة رأس المال                            |           |             |              |                    |                   |

<sup>1</sup> لقرار العدد 19، مرجع سابق، المادة رقم 1.250، ص:26

|  |  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  |  | صافي نتيجة السنة المالية                   |
|  |  |  |  |  |  | الرصيد في 31 ديسمبر N-1                    |
|  |  |  |  |  |  | تغير الطريقة المحاسبية                     |
|  |  |  |  |  |  | تصحيح الأخطاء الهامة                       |
|  |  |  |  |  |  | الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات |
|  |  |  |  |  |  | الحصص المدفوعة                             |
|  |  |  |  |  |  | زيادة رأس المال                            |
|  |  |  |  |  |  | صافي نتيجة السنة المالية                   |
|  |  |  |  |  |  | الرصيد في 31 ديسمبر N                      |

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 37.

### 3-الملاحق

3 - 1 تعريف : يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة, فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم القوائم المالية، ويقدم بطريق منتظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة

3 - 2 عناصر الملاحق: يشمل الملاحق على المعلومات ذات أهمية بالغة يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وإعداد الكشوف المالية ..
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يتم عند الاقتضاء.
- المعلومات ذات الطابع العام.

ويأخذ جداول الملاحق كما هي موضحة في الجدول

جدول رقم (7-II): تطور التثبيتات وأصول المالية غير الجارية

| الفصول والأقسام   | الملاحظات | القيم الإجمالية عند افتتاح السنة المالية | زيادات السنة المالية | انخفاضات السنة المالية | القيم الإجمالية عند إقفال السنة المالية |
|---|-----------|--|----------------------|------------------------|---|
| التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية<br>المساهمات<br>الأصول المالية الأخرى غير الجارية |           |  |                      |                        |   |

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سبق ذكره ص 41 .

جدول رقم(8-II): الاهتلاكات

| الفصول والأقسام  | الملاحظات | اهتلاك المجمع في بداية السنة المالية | زيادة في مخصصات الأهلاك | انخفاضات في عناصر الخارجية | اهتلاكات مجمعة في آخر السنة |
|--|-----------|--------------------------------------|-------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| GOOD WILL<br>تثبيتات المعنوية<br>تثبيتات العينية<br>مساهمات<br>أصول المالية الأخرى غير الجارية |           |                                      |                         |                            |                             |

المصدر: جريدة الرسمية, العدد 19 , مرجع سبق ذكره ص: 42

جدول رقم (9-II): خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

| خسائر القيم<br>في نهاية السنة<br>المالية | استرجاع في<br>خسائر القيم | ارتفاعات<br>خسائر القيم<br>خلال السنة | خسائر القيم<br>في بداية السنة<br>المالية | الملاحظات | الفصول والأقسام   |
|--|---------------------------|---------------------------------------|--|-----------|---|
|  |                           |                                       |  |           | GOOD WILL<br>تثبيات المعنوية<br>تثبيات العينية<br>مساهمات<br>أصول المالية الأخرى غير<br>الجارية |

المصدر : الجريدة الرسمية, العدد 19 , مرجع سبق ذكره ص:42

جدول رقم(10-II): المؤونات

| أرصدة في<br>نهاية السنة | استرجعات<br>السنة<br>المالية | مخصصات<br>السنة المالية | أرصدة في<br>بداية<br>السنة | الملاحظات | الفصول والأقسام  |
|-------------------------|------------------------------|-------------------------|----------------------------|-----------|--|
|                         |                              |                         |                            |           | مؤونات الخصوم مالية غير الجارية<br>مؤونات للمعاشاة والواجب مماثلة<br>مؤونات للضرائب<br>مؤونات للنزاعات                 |
|                         |                              |                         |                            |           | المجموع  |
|                         |                              |                         |                            |           | مؤونات الخصوم المالية غير الجارية<br>مؤونات للمعاشاة والواجب مماثلة<br>مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين<br>مؤونات الضرائب |
|                         |                              |                         |                            |           | المجموع  |

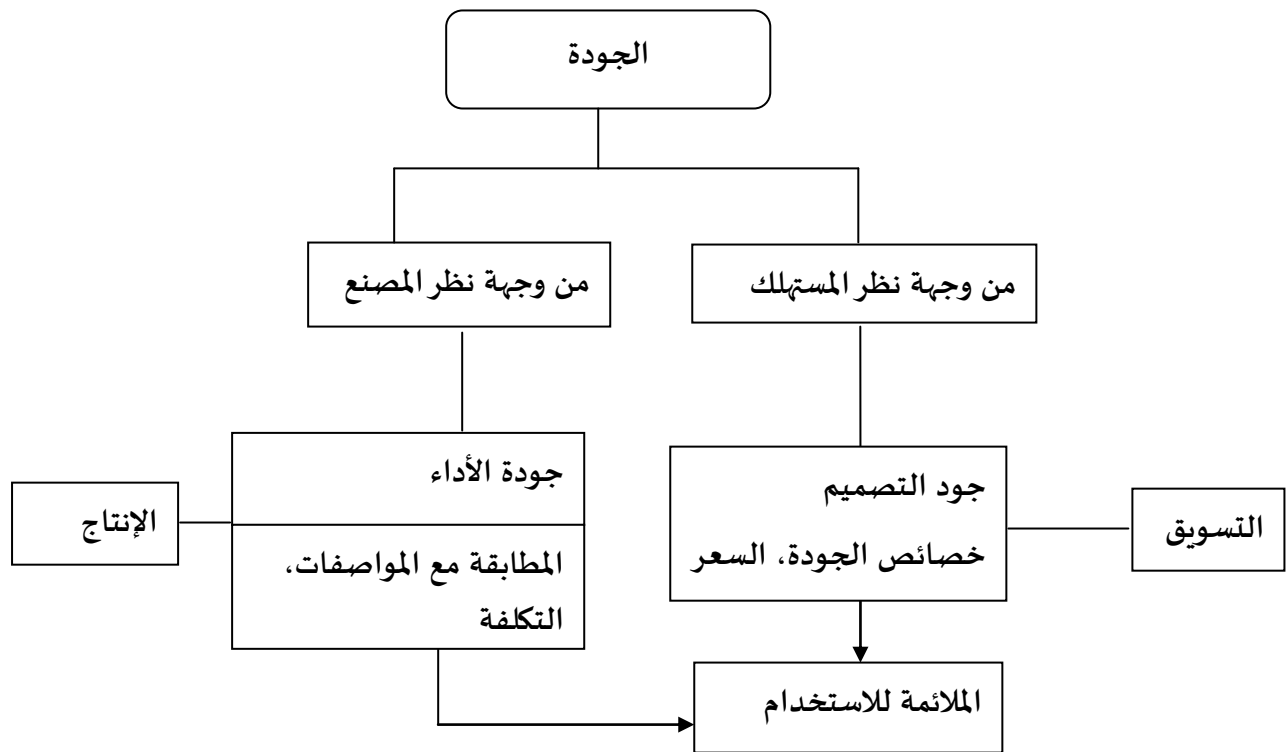
المصدر: الجريدة الرسمية, العدد 19 , مرجع سبق ذكره ص:43

المبحث الثالث : علاقة التنظيم المحاسبي بجودة القوائم المالية .

المطلب الأول: الإطار العام للجودة

الجودة في الالتزام بمتطلبات وتوقعات العملاء بصفة دائمة هدفها هو تحقيق أو اجتياز توقعات العملاء في جميع الأوقات بحيث هي تقاس بمدى رضا العملاء وتتحقق من خلال الوقاية ومنع حدوث العيوب والأخطاء.<sup>1</sup> ومعنى الجودة في المفهوم العام يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(II-3): المفهوم العام للجودة



المصدر: محمد عيشوني، مفاهيم أساسية عن الضبط الشامل للجودة وإدارة الجودة الشاملة، الباب الثامن قسم التقنية الميكانيكية، الكلية التقنية بحائل، 2005، ص 3، منشورة على البريد الإلكتروني: <http://aichouni.tripod.com> تاريخ الإطلاع 14-02-2019، ساعة 17:29.

والجودة في هذا المجال تعني مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتظليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

<sup>1</sup> محمد عيشوني، مفاهيم أساسية عن الضبط الشامل للجودة وإدارة الجودة الشاملة، الباب الثامن قسم التقنية الميكانيكية، الكلية التقنية بحائل، 2005، ص: 3، منشورة على البريد الإلكتروني: <http://aichouni.tripod.com> تاريخ الإطلاع 14-02-2019، ساعة 17:29.

ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة وأهم هذه الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB هي: ملائمة المعلومات ، إمكانية الاعتماد على المعلومات أو درجة الثقة بها، ومن الأمور المهمة أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات<sup>1</sup>.

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصورة حقيقية وواقعية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم بواقعية صادقه لبنود حسابات بهذه القوائم. إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة، وهناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة ومنها إدارة الريج وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح إدارة الشركة<sup>2</sup>

ويلعب نظام المعلومات المحاسبي دور في تقييم جودة القوائم المالية باعتبارها هي مخرجاته الأساسية وذلك من خلال الخصائص التي تتصف بها المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم وكلما كان نظام المعلومات المحاسبي فعال وبسيط سوف يسهل له تقييم جودة القوائم المالية وإذا كان تقييم نظام المعلومات المحاسبي ايجابي سوف يعطي لنا تقييم صحيح لجودة القوائم المالية، وعكس فإذا كانت هناك أخطاء في نظام المعلومات المحاسبي سواء في مرحلة إدخال البيانات أو تشغيلها أو تجهيز المخرجات وتوزيعها وحفظها هذا سوف يؤثر جودة القوائم المالية .

### المطلب الثاني: معايير جودة القوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها

#### أولاً: معايير جودة القوائم المالية

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد.

<sup>1</sup> بلقاسم تويبة، رشيد هولي، جودة المعلومة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية ومحددات استخدامها في عملية اتخاذ القرار، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، (MAS IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين الحميد بن باديس، مستغانم ، 13-14 جانفي، 2013، ص: 6

<sup>2</sup> عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع عشر، المجلد السابع، 2015، ص:14، منشورة على الموقع الالكتروني [iasj.net](http://iasj.net) تاريخ الاطلاع

واستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن تتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية

المعلومات للمقارنة، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر العناصر التالية:<sup>1</sup>

#### 1- معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير الجودة التقارير والقوائم المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

#### 2 معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصدقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

#### معايير مهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية ، مما ابرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم ، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير والقوائم المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

#### 4 معايير فنية:

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

<sup>1</sup> ابن معمريمينة، أثر حوكمة الشركات في جودة القوائم المالية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2014،

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

خلال السنوات العشرة الأخيرة اعتبر الباحثون موضوع جودة التقارير المالية من القضايا الحيوية في البحث المحاسب ودراسات جودة التقارير المالية تهتم بقياس المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير، كما تهتم أيضا بالعوامل المؤثرة في الجودة.

فالبحث المحاسبي اقترح العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر مؤشرات على الجودة، من هذه المتغيرات، مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية، إتباع الإدارة سياسات هجومية في الاعتراف بالأرباح، درجة الشفافية في القوائم المالية، وخاصة وقتية الربح المحاسبي، تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المنشأة لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن تلخيصها في مايلي<sup>1</sup>:

-المقومات المادية:

وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

-المقومات البشرية:

وتتمثل في مجموعة من الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

- المقومات المالية:

وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

قاعدة البيانات :

وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه

وبالتالي تعد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة

نظام المعلومات المحاسبي فضلا عن عوامل أخرى مثل كفاءة تشغيل وجودة تصميم نظام المعلومات

المحاسبي، كما وان جودة المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات

الاقتصادية وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات

وتخفف من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لاتخاذ مثل تلك القرارات رولكي تمتاز تلك المعلومات بالجودة

فإنها يجب أن تتصف بالخصائص الآتية:

الفعالية والكفاءة والسرية والكمال والوفرة والالتزام والاعتماد على المعلومات ( الموثوقية، والموضوعية

والحيادية وتمثيلها بصدق للأحداث الاقتصادية.

<sup>1</sup> ابن معمر يمينة، مرجع سابق الذكر، ص: 80

المطلب الثالث: تأثير التنظيم المحاسبي على القوائم المالية

❖ دور التنظيم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يساهم التنظيم في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال<sup>1</sup>:

- يساهم التنظيم في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء .
- يساهم في تنظيم البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار .
- يعمل على تسهيل سيرورة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التنظيم على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا.
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجبها النظام المحاسبي في المؤسسة.

❖ أثر التنظيم المحاسبي على القوائم المالية :

- مسك دفتر اليومية يعتبر كدليل مالي موثوق به للحسابات المسجلة محاسبيا.
- التنظيم المحاسبي يعمل على توفير البيانات اللازمة لقياس نتيجة عمل المؤسسة والمركز المالي بصورة سليمة.
- التنظيم المحاسبي يعمل على تحسين ورفع نوعية الدقة المحاسبية والجبائية في إعداد القوائم المالية؛
- يساعد على تكوين حوصلة من المجاميع وفق القوائم المالية من خلال إعداد القوائم المالية لمعرفة مدة تطور المؤسسة وتقهقرها في الجانب المالي والمحاسبي والجبائي؛
- التنظيم المحاسبي يعطي الصورة الصادقة عن صدق المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية؛ - يساعد على اكتشاف الأخطاء إن وجدت.

<sup>1</sup> زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية العلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010/2009، ص: 67

خاتمة الفصل :

في هذا الفصل تم إبراز أهمية تنظيم المحاسبة حتى تكون لها مصداقية ومنع التغيرات في السجلات كما تم توضيح أهمية مسك الدفاتر المحاسبية من حيث كونها تمثل حجر الزاوية في تطبيق أي نظام محاسبي من خلال مراحل الدورة المحاسبية التي تتطلب التسجيل وإثبات الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، في الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات المحاسبية التي تشكل المصدر الأساسي للبيانات كمدخلات تليها عملية التسجيل والتبويب كعملية تشغيل تلك البيانات تليها عملية إعداد القوائم المالية التي هي عبارة على مخرجات النظام المحاسبي .

# الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

يعتبر الحليب المادة الأساسية والضرورية في غذاء الفرد، باعتباره واسع الاستهلاك فإنه يجعل المؤسسات القائمة به ذات بعد استراتيجي و حيوي لاقتصاد البلاد.

وعلى هذا الأساس فإننا حاولنا أن نجعل لمدينة الساحل لولاية مستغانم عينة البحث وقد حاولنا بلوغ الأهداف الآتية:

1. تقديم نظرة عامة عن الوحدة .
2. تعرف على مهام كل قسم من أقسام الوحدة .
- 3- عرض بعض القوائم المالية .

المبحث الأول: تقديم الشركة محل الدراسة (مبنة الساحل لولاية مستغانم )  
هي العلامة التجارية التي تعرف بها مبنة الساحل لولاية مستغانم وتنتج مادة الحليب ومشتقاته (Giplait).  
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الشركة.

مع مرور سنوات بعد الاستقلال تم تأسيس مؤسسة إنتاج الحليب سنة 1970 والتي عرفت بالديوان الوطني للحليب ومشتقاته وبمرسوم رقم 81-354 وفي إطار إعادة تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاثة فروع:

#### 1) الديوان الجهوي الشرقي:

- وحدة إنتاج عنابة .
- وحدة إنتاج قسنطينة.
- وحدة إنتاج سوق أهراس.

#### 2) الديوان الجهوي الوسط ومقره الجزائر العاصمة ومن بين وحداته :

- وحدة إنتاج بودواو .
- وحدة إنتاج ذراع نحدة.

#### 3) الديوان الجهوي الغربي الذي تأسس في 12 ديسمبر 1981 وضم الوحدات التالية:

- وحدة إنتاج وهران .
- وحدة إنتاج سيدي بلعباس.
- وحدة إنتاج مستغانم.
- وحدة إنتاج سعيدة.
- وحدة إنتاج معسكر.
- وحدة إنتاج تيارت
- وحدة إنتاج بشار (إقلي).

حيث تسببت الأزمة الاقتصادية التي مست المؤسسات الجزائرية بإفلاس الديوان الجهوي الشرقي ليحل محله في (1) سبتمبر 1997) المجمع الصناعي لمنتجات الحليب والذي يقع مقره في الجزائر

العاصمة ببيئر الخادم وبامتلاك المجمع أسهم الشركة أصبحت مؤسسة عمومية ذات أسهم ، و Giplait

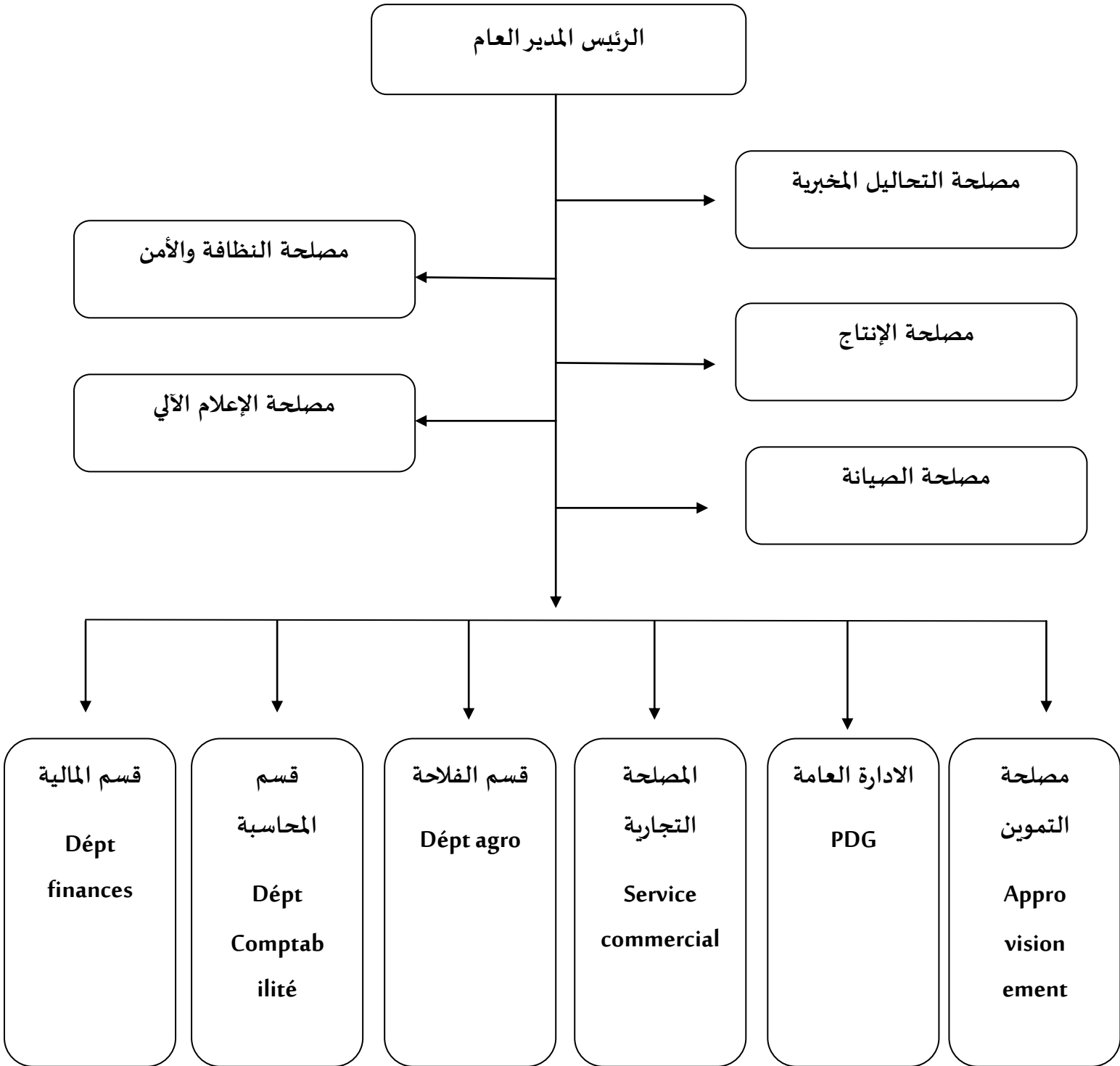
هي عبارة عن كلمة مختصرة ل ( Group industrielle de production laitiere ) حيث تم إنشاء مجمع الحليب على مستوى المنطقة الصناعية لولاية الواقع مستغانم في ( 01 أكتوبر 1997)، وتعتبر مبنة الساحل الولاية مستغانم من أهم المؤسسات سواء على المستوى المحلي أو الوطني تعود أهمية المؤسسة لكونها تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي إلا وهي مادة الحليب ومشتقاته.

كما تسعى المؤسسة إلى الحصول على شهادة إيزو (ISO) بتحسين نوعية منتجاتها باستمرار مع إبقاء سعرها في متناول الجميع، ويقدر رأس مال الشركة بـ 290.480.000 دج وتمارس نشاطها في إطار قانوني ممثل في سجل تجاري وطابع إنتاجي صناعي ويضم المجمع 65 عامل مؤقت في إطار عقود ما قبل التشغيل و 40 عامل دائم يتوزعون كالآتي:

- 05 إطارات عليا.
- 46 كمنفذ.
- 34 مؤطر.
- 17 إطارات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام كل قسم .

الشكل رقم (1-III): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة إسنادا على مجلة لمبنة الساحل بمستغانم.

❖ مهام كل قسم :

1. الرئيس المدير العام (Président directeur général): هو بمثابة المشرف العام وصاحب القرارات.
2. مساعد رئيس المدير (Assistant PDG): يتمثل عمله في أنه ينوب عن المدير في حالة الغياب.
3. مكتب مراقبة التسيير (Bureau contrôle gestion): وتتمثل مهنته في مراقبة السير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل.
4. مصلحة التحاليل المخبرية (sous direction laboratoire): وتقوم بإجراء التحاليل المخبرية للمنتوج قبل كل عمالية توزيع للتأكد من جودة المنتوج وسلامته من الناحية الصحية.
5. مصلحة النظافة والأمن (service hygiène et sécurité): حيث تتكفل هذه المصلحة بتسيير الشؤون المتعلقة بالنظافة والأمن.
6. مصلحة الصيانة (Service maintenance): وتتكفل بصيانة العتاد، الكهرباء....
7. مصلحة الإعلام الآلي (Service logistiques): دورها يتمثل في إعداد وصيانة برامج الإعلام الآلي.
8. قسم المالية (Département finances): مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.
9. قسم المحاسبة (Département comptabilité): تساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية.
10. قسم الفلاحة (Département agro): مسؤول عن جمع حليب الأبقار من الفلاحين.
11. المصلحة التجارية (Service commercial): تتكفل بالعمليات التجارية.
12. الإدارة العامة (PDG): حيث تتكفل بتسيير الإدارة الداخلية.
13. مصلحة التمويل (Service commercial): تتكفل بتوزيع المنتوجات.
14. مصلحة الإنتاج (service production): تكمن في مراحل الإنتاج وتحديد كمية الإنتاج. كما توجد في المؤسسة نقابة تعمل على حل مشاكل العمال والدفاع عن حقوقهم.

❖ معوقات مؤسسة الحليب بمستغانم:

- . التنافسية في السوق فهي تعتبر من أهم العوائق التي تشغل المؤسسة فهي دائما في صراع في السوق.
- . ارتفاع سعر الحليب فهي 30 دج وتضطر لبيع الحليب 25 دج فهي تتحمل جزء (الدولة) من هذا الفارق والباقي تتحمله المؤسسة.
- : ارتفاع سعر مسحوق الحليب المستورد من الخارج.

- ❖ أهداف مؤسسة الحليب بمستغانم :
- محاولة المنافسة من خلال زيادة الإنتاج.
- فرض نفسها في السوق كمؤسسة جيدة ومهمة.
- المساهمة في الاقتصاد الوطني.
- تزويد مختلف مناطق مدينة مستغانم و المناطق المجاورة بالحليب.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة (مبنة الساحل لولاية مستغانم) .  
المطلب الأول: معالجة البيانات لإعداد القوائم المالية .

وبعد الدراسة التي تمت في وحدة مبنة الساحل الإنتاج الحليب تعرفنا على المؤسسة وجميع المهام بها، خاصة قسم المحاسبة العامة، حيث يتم في هذا القسم معالجة مختلف الوثائق وذلك بحفظ و ترتيب وتسجيل المعطيات وتبويبها للوصول إلى النتيجة ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، إذ تقوم هذه المؤسسة بعمليات تجارية وإنتاجية، فالعمليات التجارية تتمثل في الشراء والبيع.

وفي هذه المرحلة الشراء: تتم بإتباع دورة تبدأ بعملية طلب المادة الأولية "حليب البقر" من الموردين "الفلاحين" وذلك باستخدام وصل الطلب، وبدوره يقوم المورد بتسليم المادة الأولية مرفقة بوصل التسليم ثم إعداد الفاتورة ليتم تسديدها إما بوسائل الدفع الفوري إذا كان مورد غير دائم وإما عن طريق الشيك البنكي إذا كان مورد دائم وعند إعداد الفاتورة يتم إيصالها على مصلحة المحاسبة.

كما علمنا من رئيسة المصلحة بأنه يتم إعداد نسختين من وصل الطلب الأولى ترسل إلى المورد أما الثانية فتحفظ بها المؤسسة كإثبات على طلبيتها.

شراء المادة الأولية "بودرة الحليب" وهذه المادة تكون مدعمة من طرف الدولة.

ثم تنتقل إلى مرحلة الإنتاج: تتعلق مصلحة الإنتاج بمعظم الأقسام الأخرى حيث تتلخص خطوات الإنتاج كالآتي:

- جمع حليب الأبقار من الفلاحين والذي يعتبر بدوره المادة الأولية والأساسية للعملية الإنتاجية؛
- يقوم المسئولين في المخبر بالتحليل الكيميائي و الفيزيائي للحليب من ناحية الجودة والكمية؛
- وبعدها يتم إدخال الحليب إلى ورشات التصنيع وبعد التأكد من جودته تتأتى مرحلة التعقيم ويتم فيها التعقيم من المكروبات للتأكد من نظافته.

أما في مرحلة "التحليل النهائي": وهنا يتم قياس جودة المنتج النهائي إذ كان مطابقا للمعايير . مرحلة التعليب ويأتي دور الآلات في إعطاء الشكل النهائي بوضعه في علب تحمل اسم ورمز الشركة، ثم تنتقل مهمة العملية الإنتاجية إلى مصلحة التسويق لترويج المنتج "حليب، لبن رايب والزبدة".

بعد تدفق البيانات من مختلف المصالح المديرية يتم جمعها وترتيبها وتصنيفها ومقارنتها ومعالجتها وفق برنامج إلكتروني لتسجيل البيانات والمعلومات الناتجة عن مختلف المعاملات الداخلية والخارجية .

\* السجلات التي تقوم بها المؤسسة لإعداد القوائم المالية :

- التسجيل في سجل اليومية.
- ترحيل من سجل اليومية إلى دفتر الأستاذ .
- تحضير ميزان مراجعة قبل الجرد بالمجاميع والأرصدة .
- تحضير قيود الإقفال في سجل اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ لإظهارها نتائج الحسابات الختامية .

- تحضير الكشوفات والقوائم المالية.

1- التسجيل في سجل اليومية : يكون التسجيل في المؤسسة عن طريق برنامج إلكتروني مثبت في الحاسوب وتسجيل كل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية وفق القيد المزدوج .

\*معالجة المحاسبية للمشتريات : يتم تسجيل المشتريات انطلاقا من وثيقتين أساسيتين :

- نسخة من طلبية الشراء من طرف المديرية التجارية حيث يتم توجيه نسخة منها إلى الدائرة المحاسبية .

- نسخة من الوصل الدفع المعد من طرف مصلحة الخزينة لصالح المورد المعني.

بعد الاستلام فاتورة الشراء يتم إرسال إلى مصلحة المحاسبة حيث يتم المقارنة الفاتورة مع الطلبية وسند إدخال وفي حال تطابق هذه الوثائق يقوم المحاسب بتسجيل الفاتورة وعملية إدخال المواد إلى المخازن وفق القيد الآتين :

جدول رقم (III-1) : نموذج لعملية شراء المادة الأولية .

| المبالغ |      | البيان                        | رقم الحساب |      |
|---------|------|-------------------------------|------------|------|
| دائن    | مدين | التاريخ                       | دائن       | مدين |
|         | xxxx | مشتريات مواد أولية            |            | 381  |
|         | xxxx | رسم على القيمة المضافة المحصل |            | 445  |
| xxxx    |      | موردو المخزون                 | 401        |      |
|         |      | والخدمات                      |            |      |
|         |      | تسجيل شراء الفاتورة رقم....   |            |      |
|         | xxxx | مواد أولية ولوازم             |            | 31   |
| xxxx    |      | مشتريات مواد أولية            | 381        |      |
|         |      | سند إدخال رقم .....           |            |      |

\* المعالجة المحاسبية للمبيعات : تسجل المؤسسة مبيعاتها انطلاقا من وثيقتين تصل إلى دائرة المحاسبية من مصلحتين مختلفتين :

- فاتورة المبيعات والمعدة من طرف المصلحة التجارية بالمؤسسة انطلاقا من طلبية الزبون .

- سند إخراج المنتجات المعد من طرف مصلحة التخزين .

ويتم تسجيل عملية البيع وفق الطريقة الآتية :

جدول رقم (III-2) : نموذج عملية بيع البضائع.

| المبالغ |      | البيان  | رقم الحساب |      |
|---------|------|---|------------|------|
| دائن    | مدين | التاريخ   | دائن       | مدين |
| xxxx    | xxxx | الزبائن   | 700        | 411  |
| xxxx    | xxxx | مبيعات البضائع ×<br>رسم على القيمة المضافة قابلة<br>للاسترجاع | 4451       |      |
|         |      | فاتورة بيع رقم....  |            |      |
| xxxx    | xxxx | مواد أولية و لوازم  | 30         | 600  |
|         |      | مشتریات مواد أولية  |            |      |
|         |      | وصل إخراج رقم .....   |            |      |

يتم تسجيل قيمة البضائع بتكلفة شراء أما قيمة مبيعات فتكون بكلفة البيع.

\*معالجة المحاسبية للعمليات الأخرى: تعالج العمليات المختلفة التي تتكرر مرات قليلة خلال السنة كمصاريف المختلفة التي تخص فواتير الكهرباء والغاز الماء أقساط التأمين ..... إلخ.

2- ترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ

فيما يخص الترحيل إلى دفتر الأستاذ فإن البرنامج يقوم بوضع الأرصدة تلقائيا .

3- التسجيل في ميزان المراجعة قبل الجرد : بعد معرفة أرصدة الحسابات نستطيع الآن نقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة حيث نجده يتكون من أربعة أعمدة . كما هو موضح بشكل مصغر.

جدول رقم (III-3) : نموذج لميزان المراجعة.

| رقم الحساب | اسم الحساب | أرصدة مدينة | أرصدة دائنة |
|------------|------------|-------------|-------------|
|            |            |             |             |

4- ميزان مراجعة بعد الجرد : تقوم المؤسسة بإعداد ميزان مراجعة بعد الجرد بجملة من الإجراءات في حالة اعتمادها على ميزان المراجعة قبل الجرد لتحديد النتيجة (كقيود التسوية). تصحيح الأخطاء إحصاء أصول المؤسسة مقارنة بما هو مسجل محاسبيا وذلك بمجرد الانتهاء من التسجيل المحاسبي N/ 12/31. لأن هذا الأخير يعتبر أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات ومن خلاله نقوم بخطوة أخرى وتتمثل في اعداد الكشوفات القوائم المالية.

المطلب الثاني : عرض مخرجات النظام المحاسبي ( القوائم المالية ):

مؤسسة لمبنة الساحل كغيرها من المؤسسات الاقتصادية مجبرة على العمل بالمحاسبة العامة (المحاسبة المالية) ومسك كل الدفاتر المحاسبية وبالتالي إنتاج القوائم المالية وفق ما بنص عليه النظام المحاسبي المالي والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات وتشمل كلا من الميزانية ، حساب النتائج ، وجدول تدفقات النقدية تغيرات في رأس المال ، الملاحق .

1. الميزانية : يتم إعداد الميزانية في نهاية كل دورة مالية بعد الانتهاء من عملية الجرد حسب القانون النظام المحاسبي المالي ( القانون رقم 07-11 المؤرخ 25/11/2007) والقانون التجاري ( الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 / 12 / 1996 ) . كما موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (III-4): عناصر الميزانية لمبنة الساحل مستغانم 2016

\*جانب الأصول

| NET - 1        | NET            | مخصصات<br>الاهتلاك<br>وخسائر قيمة | المبلغ الإجمالي | الأصول   |
|----------------|----------------|-----------------------------------|-----------------|--|
|                |                |                                   |                 | الأصول الغير جارية                                 |
|                |                |                                   |                 | فارق بين الاقتناء-<br>المنتوج الايجابي أو<br>السلي |
| 225 000,00     | 140 500,00     | 562 000,00                        | 702 500,00      | تثبيات معنوية                                      |
|                |                |                                   |                 | تثبيات عينية                                       |
| 277 555 900,00 | 277 555 900,00 | 0,00                              | 277 555 900,00  | الأراضي  |
| 38 850 200,00  | 28 000 000,00  | 112 000 000,00                    | 140 000 000,00  | المباني  |
| 98 070 225,00  | 151 200 040,00 | 604 800 160,00                    | 756 000 200,00  | التثبيات العينة الأخرى                             |
|                |                |                                   |                 | تثبيات ممنوع امتيازها                              |
| 4 876 480,39   | 4 876 480,39   | 0,00                              | 4 876 480,39    | تثبيات يجري انجازها                                |
|                |                |                                   |                 | تثبيات مالية                                       |

|                       |                       |                       |                         |  |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|--|
|                       |                       |                       |                         | سندات موضوعة موضع معادلة                   |
| 500 000,00            | 700 000,00            | 0,00                  | 700 000,00              | مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها       |
|                       |                       | 0,00                  |                         | سندات أخرى مثبتة                           |
| 554 967,97            | 352 666,00            | 0,00                  | 352 666,00              | قروض وأصول مالية أخرى غير جارية            |
| 15 987 666,00         | 15 888 999,00         | 0,00                  | 15 888 999,00           | ضرائب مؤجلة على الأصل                      |
| <b>436 620 439,36</b> | <b>478 714 585,39</b> | <b>717 362 160,00</b> | <b>1 196 076 745,39</b> | مجموع الأصول الغير جارية                   |
|                       |                       |                       |                         | أصول جارية                                 |
| 89 222 748,30         | 83 688 000,30         | 5 978 989,00          | 89 666 989,30           | مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ                |
|                       |                       |                       |                         | حسابات دائنة وحسابات مماثلة                |
| 84 087 691,66         | 85 685 622,95         | 79 904 346,35         | 165 589 969,30          | الزبائن                                    |
| 48 012 154,55         | 54 702 932,04         | 0,00                  | 54 702 932,04           | مدينون آخرون                               |
| 45 894 296,92         | 51 212 248,92         | 0,00                  | 51 212 248,92           | ضرائب وما شبهها                            |
|                       |                       |                       |                         | حسابات دائنة أخرى واستخدمات مماثلة         |
|                       |                       |                       |                         | الموجودات ومشابهها                         |
|                       |                       |                       |                         | الأموال الموظفة وأصول المالية الجارية أخرى |
| 73 793 373,81         | 70 986 668,00         | 0,00                  | 70 986 668,00           | الخزينة                                    |
| <b>341 010 265,24</b> | <b>346 275 472,21</b> | <b>85 883 335,35</b>  | <b>432 158 807,56</b>   | مجموع الأصول الجارية                       |
| <b>777 630 704,60</b> | <b>824 990 057,60</b> | <b>803 245 495,35</b> | <b>1 628 235 552,95</b> | مجموع العام للأصول                         |

## جانب الخصوم

جدول رقم (III-5): عناصر ميزانية لمبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الخصوم).

| N-1                   | N                     | الخصوم                                  |
|-----------------------|-----------------------|---|
|                       |                       | رؤوس الاموال الخاصة                     |
| 300 000 000,00        | 300 000 000,00        | راس مال تم إصداره                       |
|                       |                       | راس مال غير مستعان به                   |
|                       |                       | علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة (1)    |
|                       |                       | فوارق إعادة التقييم                     |
|                       |                       | فارق المعادلة (1)                       |
| 35 172 628,10         | 68 721 811,21         | نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة الجمع (1) |
| -5 580 730,52         | 40 195 580,10         | رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد    |
|                       |                       | حصة الشركة المدمجة (1)                  |
|                       |                       | حصة ذوي الأقلية (1)                     |
| <b>329 591 897,58</b> | <b>408 917 391,31</b> | <b>المجموع (أ)</b>                      |
|                       |                       | الخصوم الغير جارية                      |
| 1 759 869,00          | 1 759 869,00          | قروض وديون مالية                        |
| 7 898 698,00          | 7 898 698,00          | ضرائب ( مؤجلة ومرصود لها )              |
|                       |                       | ديون أخرى غير جارية                     |
| 26 879 258,00         | 40 589 698,00         | مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقة              |
| <b>36 537 825,00</b>  | <b>50 248 265,00</b>  | <b>مجموع (ب)</b>                        |
|                       |                       | الخصوم الجارية                          |
| 173 394 910,74        | 125 989 636,00        | الموردون والحسابات الملحقة              |
| 2 208 412,28          | 2 030 053,91          | ضرائب                                   |
| 235 897 659,00        | 237 804 711,38        | ديون أخرى                               |
|                       |                       | خزينة الخصوم                            |
| <b>411 500 982,02</b> | <b>365 824 401,29</b> | <b>مجموع (ج)</b>                        |
| <b>777 630 704,60</b> | <b>824 990 057,60</b> | <b>المجموع العام للخصوم</b>             |

المصدر: أنظر (الملحق رقم 1) مصلحة المحاسبة والمالية الميزانية المالية سنة 2016.

الأصول = الخصوم

نتيجة الدورة : نتيجة المالية (الربح أو الخسارة) التي توصلت إليها المؤسسة بعد القيام بنشاط الاقتصادي خلال دورة معينة.

- حساب النتيجة الاقتصادية = الأصول - الخصوم .

\* ميزانية المؤسسة محل الدراسة : نتيجة الصافية سنة 2015 كانت 35 172 628,10

وأما في سنة 2016 فكانت 68 721 811,21

تزايد في قيمة الأرباح المؤسسة وراجع ذلك إلى انخفاض قيمة القروض على المؤسسة وكذلك مديونية حقوق الزبائن مما أدى إلى انخفاض الأعباء والتي هي الأخير تأثر على نتيجة الصافية .

2- حساب النتائج .

جدول(III-6) : جدول حساب النتائج لمبنى الساحل مستغانم .

| N-1                    | N                      | البيان                             |
|------------------------|------------------------|------------------------------------|
| 495 588 686,94         | 537 063 324,34         | المبيعات والمنتجات الملحقة         |
| -1 058 225,00          | -1 805 525,00          | انتاج مخزن أو غير مخزن             |
|                        |                        | اعانات التجهيز                     |
| 9 273 139,00           | 8 950 255,00           | اعانات الاستغلال                   |
| <b>503 803 600,94</b>  | <b>544 208 054,34</b>  | <b>1- انتاج السنة المالية</b>      |
| -408 712 788,71        | -421 787 467,00        | المشتريات المستهلكة                |
| -9 428 881,09          | -10 886 058,24         | الخدمات الخارجية الأخرى            |
| <b>-418 141 669,80</b> | <b>-432 673 525,24</b> | <b>2- استهلاك السنة المالية</b>    |
| <b>85 661 931,14</b>   | <b>111 534 529,10</b>  | <b>3- القيمة المضافة للاستغلال</b> |
| -50 519 083,76         | -46 714 075,53         | أعباء العاملين                     |
| -1 196 098,50          | -597 436,50            | الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة |
| <b>33 946 748,88</b>   | <b>64 223 017,07</b>   | <b>4- إجمالي فائض الاستغلال</b>    |
| 15 977 525,89          | 19 642 237,18          | المنتجات العملية الأخرى            |
| -1 500 699,35          | -1 207 483,32          | الأعباء العملية الأخرى             |

|                        |                        |   |
|------------------------|------------------------|---|
| -10 357 193,18         | -9 203 266,93          | مخصصات الرهن والمخصصات وخسائر<br>انخفاض القيمة  |
| 980 256,00             | 1 500 487,00           | مخصصات الاهتلاك والمؤونات                       |
| <b>39 046 638,24</b>   | <b>74 954 991,00</b>   | <b>5 - النتيجة العملياتية</b>                   |
|                        |                        | المنتوجات المالية                               |
|                        |                        | الاعباء المالية                                 |
|                        |                        | 6 - النتيجة المالية                             |
| <b>39 046 638,24</b>   | <b>74 954 991,00</b>   | <b>6- النتيجة العادية قبل الضرائب</b>           |
| -3 874 010,14          | -6 233 179,79          | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية         |
|                        |                        | منتوجات الأنشطة العادية                         |
| <b>520 761 382,83</b>  | <b>565 350 778,52</b>  | <b>إجمالي المنتجات للأنشطة العادية</b>          |
| <b>-485 588 754,73</b> | <b>-496 628 967,31</b> | <b>إجمالي المصروفات للأنشطة العادية</b>         |
| <b>35 172 628,10</b>   | <b>68 721 811,21</b>   | <b>7- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>       |
|                        |                        | البنود الاستثنائية (المنتجات) (سيتم<br>تحديدها) |
|                        |                        | البنود الاستثنائية (الرسوم) (سيتم تحديدها)      |
|                        |                        | النتيجة الغير عادية                             |
| <b>35 172 628,10</b>   | <b>68 721 811,21</b>   | <b>صافي نتيجة السنة المالية</b>                 |

➤ من خلال ما تم استخلاصه من الجدول أعلاه، جدول حسابات النتائج والذي هو عبارة عن تقرير يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، توصلنا إلى أن المؤسسة في وضعية جيدة وملائمة وهذا واضح من خلال النتيجة الصافية للسنة المالية التي قدره ب (68 721 811,21) والتي هي بمثابة القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين، وأن الجزء من الأرباح الموجه للاحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.

➤ كما رأينا في مصلحة المحاسبة أكثر الوثائق المحاسبية المعتمدة المتمثلة أساسا في الفاتورة، كشف الرواتب، دفتر اليومية، الميزانية، حساب النتائج، ميزان المراجعة وجدول التدفقات النقدية ...

**كشف الراتب :** حسب ما قالته لنا رئيسة المصلحة فإن كشف الأجر يختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن عامل إلى آخر، إلا أن المكونات الأساسية هي نفسها في كل الحالات. فهي تتضمن :

(الأجر القاعدي + نقطة المردودية الفردية + نقطة المردودية الجماعية + الأقدمية)، " فهي تزيد كل سنة ب: 2.5 نقطة" = أجر المنصب - اشتراكات الضمان الاجتماعي + تعويض النقل + تعويض القفلة = الأجر الإجمالي، الصافي الخاضع للضريبة، الضريبة على الدخل الإجمالي، ثم نحصل على الراتب.

**مكونات كشف الراتب:** اسم الوحدة والمقر "ملبنة الساحل بمستغانم"، رقم المستخدم، اسم العامل، نوع المهنة، رمز العامل، رقم الحساب البنكي، الشهر، السنة ، رقم الضمان الاجتماعي وفي الأخير الحالة المدنية .

## خلاصة الفصل:

في هذا الفصل أسقطنا الجانب النظري على الجانب التطبيقي لتبيين أهمية التنظيم المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية فقمنا بدراسة حالة لمبنة الساحل مستغانم وهي إحدى المؤسسات ذات الخبرة الطويلة في مجال إنتاج الحليب .

وبدءا تم التعريف بمؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول أما المبحث الثاني تم فيه عرض بعض القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية وحساب النتائج .

ومنه توصلنا إلى أن المؤسسة تعتمد على التمويل الذاتي بكثرة بدلا من التمويل الخارجي وهذا يدل على استقرار وسلامة المركز المالي للمؤسسة وأيضا المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل .

## الخاتمة العامة

يعتبر موضوع التنظيم المحاسبي وأهميته في تقييم جودة القوائم المالية من المواضيع الهامة التي لها انعكاسات مباشرة على قرارات الأطراف الداخلية والخارجية المهتمة بالقوائم المالية كون هذه الأخيرة ترتبط جودتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية المتضمنة فيها، فالمعلومات المحاسبية هي عبارة عن مخرجات النظام المعلومات المحاسبي في شكل قوائم مالية تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب حول الوضع المالي للمؤسسات.

ويهدف التنظيم المحاسبي إلى تزويد الإدارة بما تحتاجه من معلومات ضرورية لمزاولة نشاطها وإعداد قوائم مالية بصفة مباشرة ذات مصداقية وموثوقية حيث أن هناك ثلاثة أركان يمر بها التنظيم المحاسبي: مدخلات النظام، معالجة المعلومات المالية، مخرجات النظام، ويعتمد التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية على القانون التجاري وعلى النظام المحاسبي المالي في تنظيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية ويعتمد التنظيم المحاسبي على ثلاثة مقومات أساسية هي القيد المحاسبي، الدورة المحاسبية والمستندات المحاسبية.

ومن خلال تناولنا الموضوع أهمية التنظيم المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية ودارستنا لحالة مؤسسة ملبنة الساحل مستغنام حوالنا معالجة الإشكال المتمثل في: ما مدى تأثير التنظيم المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟ وذلك من خلال فصلين نظريين وفصل التطبيقي وانطلاقا من الفرضيات الموضوعية، وبعد الاستعراض السابق لمختلف جوانب الموضوع يمكن عرض نتائج الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث كما يلي:

### نتائج اختيار الفرضيات:

- صحة الفرضية الأولى التي تفترض أن التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تعتمد على القانون التجاري في تنظيم الدفاتر المحاسبية (وهي الدفتر اليومية ودفتر الجرد)، وعلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في تنظيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية (الميزانية، جدول سيولة الحزينة، جدول حسابات النتائج، جدول تغيير الأموال الخاصة، الملاحق وعلى استخدام عدد من الحسابات والمستندات المحاسبية المتلائمة مع طبيعة النشاط الاقتصادي في هذه المؤسسات وهذه الحسابات هي حسابات الأصول وحسابات الخصوم، حساب المصاريف، حساب الإيرادات، والمستندات هي الفاتورة أو القوائم)؛

- صحة الفرضية الثانية التي تفترض أنه من الطبيعي أن يكون للتنظيم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي دورا ايجابيا في تحسين جودة القوائم المالية، مادام هذا النظام يأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسات.

- عدم التأكد من صحة الفرضية الثالثة التي تلزم على المؤسسة الاقتصادية التي تمسك القانون التجاري، أن تعد جميع القوائم المالية، وذلك من خلال وجود بعض المؤسسات التي تعد بعض القوائم المالية أي في حدود مهامها، والباقي من القوائم المالية تعده شركة الأم وخاصة جدول تغيير في حركة الأموال الخاصة.

عرض نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- ✓ يتمثل التنظيم المحاسبي في مجموعة الدفاتر المحاسبية التي تحتفظ بها المؤسسة في نظامها المحاسبي من أجل إعداد النظام المحاسبي والقوائم المالية في نهاية السنة المالية بسهولة.
- ✓ يعتمد التنظيم المحاسبي على ثلاث مقومات أساسية هي القيد المحاسبي، الدورة المحاسبية، الدفاتر والمستندات المحاسبية.
- ✓ هناك ثلاث طرق أساسية للتنظيم المحاسبي هي تنظيم الدفاتر الأساسية وتمثله الطريقتين الإيطالية والألمانية، تنظيم الدفاتر المساعدة وتمثله الطريقتين الفرنسية والانجليزية، تنظيم الدفاتر الموحدة وتمثله الطريقة الأمريكية.
- ✓ يعتمد التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على القانون التجاري في تنظيم الدفاتر المحاسبية وعلى النظام المحاسبي المالي في تنظيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية .
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ يجب أن تقوم المؤسسة بإعداد الملاحق التي توضح فيه مختلف المعلومات التي لم يتذكر في تلك القوائم وتقديم التبريرات اللازمة، لكي يتم فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال.
- ✓ جودة القوائم المالية تتمثل في مدى صدق هذه القوائم المالية ومدى سلامتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية ومدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية ومدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

التوصيات:

من خلال ما سبق يمكن اقتراح جملة من التوصيات إلى المؤسسات الاقتصادية:

- نوصي المحاسبين بالاهتمام أكثر بالجانب المفاهيمي للتنظيم المحاسبي لضمان أداء أحسن في الممارسة المحاسبية.
- إتباع القوانين المنظمة للعمل المحاسبي كما جاء في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري.
- نوصي باستعمال الدفاتر المسوكة بالأيدي التي تساعدنا في غياب الحاسوب بصفة مؤقتة وتسهيل عمل المحاسب.
- نوصي بحفظ الوثائق والمستندات المحاسبية كي تساعد المراجع الداخلي والخارجي أثناء عمله العملية الرقابة.

# قائمة المراجع

## 1. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. بلقاسم تويضة، رشيد هولي، جودة المعلومة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية ومحددات استخداماتها في عملية اتخاذ القرار، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، (MAS IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين الحميد بن باديس، مستغانم، 13-14 جانفي، 2013.
2. حسام الدين مصطفى الخدّاش، عيد الاحمر ابراهيم نور وليد زكريا حيا. أصول الحاسبة المالية الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار النسوة للنشر والتوزيع والطاعة، عمان، 2005.
3. حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن 1997
4. حمزة بشير أبوعاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان
5. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003
6. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة كمال الدين سعيد، ج2، دار المريخ للنشر، ط 2، الرياض، 1988
7. الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، بدون مكان نشر، 2009.
8. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، جزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000
9. سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
10. سيد عطا الله، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان 2009
11. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، دار النشر مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2008.
12. طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002.
13. عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، محمود السيد سليمان، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
14. عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2010
15. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية 1993 :

17. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
18. نصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998
19. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، الأسس العملية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الإصدار الأول دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2006
20. هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني المحاسبي ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2002

تانيا: المذكرات الجامعية ( مذكرات واطروحات)

1. ابن معمريمينة، أثر حوكمة الشركات في جودة القوائم المالية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2014.
2. حنان بن منصور، القوائم المالية ودورها في تقييم الاداء، دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب oravio، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2017.
3. زلامي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم اقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية العلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010/2009
4. عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع عشر، المجلد السابع، 2015، ص14، منشورة على الموقع الإلكتروني [iasj.net/iasj](http://iasj.net/iasj) تاريخ الاطلاع 21-02-2019.
5. محمد عيشوني، مفاهيم أساسية عن الضبط الشامل للجودة وإدارة الجودة الشاملة، الباب الثامن قسم التقنية الميكانيكية، الكلية التقنية بحائل، 2005، ص 3، منشورة على البريد الإلكتروني <http://aichouni.tripod.com/> تاريخ الإطلاع 14-02-2019.
6. ناصح حورية، أهمية نظام المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016، ، غير منشورة.

### ثالثا: المقالات والمنشورات

1. بلقاسم تويزة، رشيد هولي، جودة المعلومة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية ومحددات استخداماتها في عملية اتخاذ القرار، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، ( MAS IFRS )، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين الحميد بن باديس، مستغانم، 13-14 جانفي، 2013.
2. عبد الناصر السيد أحمد، النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من جهة نظر محلي الانتماء في البنوك التجارية الاردنية ومحلي الاوراق المالية في بورصة عمان، مجلة جامع الشرق الأوسط الدراسات العليا، فلسطين، 2008.

### رابعا: النصوص القانونية والتنظيمية:

1. القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

### ثانيا: باللغة الفرنسية

1. Arve puteaux (2004) normes i f rs et pme français machin (50) jean François des pobert édition du nord, 2002.
  2. G Raimbault, comptabilité generale et analyse financière : outils de gestion, Alger : edition Eyrolles 1990 - 1992 ,édition chihab 1994
  3. Nicolas Berland, comptabilité financière, cours de comptabilité approfondie, livre électronique sur site: [www.4shared.com](http://www.4shared.com) , date : 10/05/2019 here : 10 : 00 h
  4. Pascal Barneto, "Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers". DUNOD, Paris, 2émé édition, 2006.
  5. Sans cerivan Lexique de comptabilité, 2éme édition, edition Dalloz France : 1990
- Stépahn burn IAS/IFRS : les norms internationales d'information fianciere. Edition gualima , paris ,2006

الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الاصول)

## GIPLAIT MOSTAGANEM

SALAMANDRE MOSTAGANEM

### BILAN (ACTIF)

2016

| LIBELLE  | BRUT                    | AMO/PROV              | NET                   | NET N-1               |
|--|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
|  |                         |                       |                       |                       |
| <b>ACTIFS NON COURANTS</b>                             |                         |                       |                       |                       |
| <b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b> |                         |                       |                       |                       |
| <b>Immobilisations incorporelles</b>                   | 702 500,00              | 562 000,00            | 140 500,00            | 225 000,00            |
| <b>Immobilisations corporelles</b>                     |                         |                       |                       |                       |
| Terrains   | 277 555 900,00          | 0,00                  | 277 555 900,00        | 277 555 900,00        |
| Bâtiments  | 140 000 000,00          | 112 000 000,00        | 28 000 000,00         | 38 850 200,00         |
| Autres immobilisations corporelles                     | 756 000 200,00          | 604 800 160,00        | 151 200 040,00        | 98 070 225,00         |
| Immobilisations en concession                          |                         |                       |                       |                       |
| <b>Immobilisations encours</b>                         | 4 876 480,39            | 0,00                  | 4 876 480,39          | 4 876 480,39          |
| <b>Immobilisations financières</b>                     |                         |                       |                       |                       |
| Titres mis en équivalence                              |                         |                       |                       |                       |
| Autres participations et créances rattachées           | 700 000,00              | 0,00                  | 700 000,00            | 500 000,00            |
| Autres titres immobilisés                              |                         |                       | 0,00                  |                       |
| Prêts et autres actifs financiers non courants         | 352 666,00              | 0,00                  | 352 666,00            | 554 967,97            |
| Impôts différés actif                                  | 15 888 999,00           | 0,00                  | 15 888 999,00         | 15 987 666,00         |
| <b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>                         | <b>1 196 076 745,39</b> | <b>717 362 160,00</b> | <b>478 714 585,39</b> | <b>436 620 439,36</b> |
| <b>ACTIF COURANT</b>                                   |                         |                       |                       |                       |
| <b>Stocks et encours</b>                               | 89 666 989,30           | 5 978 989,00          | 83 688 000,30         | 89 222 748,30         |
| <b>Créances et emplois assimilés</b>                   |                         |                       |                       |                       |

|   |                             |                       |                       |                       |
|---|-----------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Clients   | 165 589<br>969,30           | 79 904 346,35         | 85 685 622,95         | 84 087 691,66         |
| Autres débiteurs                                | 54 702 932,04               | 0,00                  | 54 702 932,04         | 48 012 154,55         |
| Impôts et assimilés                             | 51 212 248,92               | 0,00                  | 51 212 248,92         | 45 894 296,92         |
| Autres créances et emplois assimilés            |                             |                       |                       |                       |
| <b>Disponibilités et assimilés</b>              |                             |                       |                       |                       |
| Placements et autres actifs financiers courants |                             |                       |                       |                       |
| Trésorerie                                      | 70 986 668,00               | 0,00                  | 70 986 668,00         | 73 793 373,81         |
| <b>TOTAL ACTIF COURANT</b>                      | <b>432 158<br/>807,56</b>   | <b>85 883 335,35</b>  | <b>346 275 472,21</b> | <b>341 010 265,24</b> |
| <b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>                      | <b>1 628 235<br/>552,95</b> | <b>803 245 495,35</b> | <b>824 990 057,60</b> | <b>777 630 704,60</b> |

الملحق رقم (02): ميزانية مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016 (جانب الخصوم).

## GIPLAIT MOSTAGANEM

SALAMANDRE MOSTAGANEM

### BILAN (PASSIF)

2016

| LIBELLE                                      | N                     | N-1                   |
|--|-----------------------|-----------------------|
| <b>CAPITAUX PROPRES</b>                      |                       |                       |
| Capital émis                                 | 300 000 000,00        | 300 000 000,00        |
| Capital non appelé                           |                       |                       |
| Primes et réserves - Réserves consolidés (1) |                       |                       |
| Ecart de réévaluation                        |                       |                       |
| Ecart d'équivalence (1)                      |                       |                       |
| Résultat net - Résultat net du groupe (1)    | 68 721 811,21         | 35 172 628,10         |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau   | 40 195 580,10         | -5 580 730,52         |
| <b>Part de la société consolidante (1)</b>   |                       |                       |
| <b>Part des minoritaires (1)</b>             |                       |                       |
| <b>TOTAL I</b>                               | <b>408 917 391,31</b> | <b>329 591 897,58</b> |
| <b>PASSIFS NON-COURANTS</b>                  |                       |                       |
| Emprunts et dettes financières               | 1 759 869,00          | 1 759 869,00          |
| <b>Impôts (différés et provisionnés)</b>     | <b>7 898 698,00</b>   | <b>7 898 698,00</b>   |
| Autres dettes non courantes                  |                       |                       |
| Provisions et produits constatés d'avance    | 40 589 698,00         | 26 879 258,00         |
| <b>TOTAL II</b>                              | <b>50 248 265,00</b>  | <b>36 537 825,00</b>  |
| <b>PASSIFS COURANTS:</b>                     |                       |                       |
| Fournisseurs et comptes rattachés            | 125 989 636,00        | 173 394 910,74        |
| Impôts                                       | 2 030 053,91          | 2 208 412,28          |
| Autres dettes                                | 237 804 711,38        | 235 897 659,00        |
| Trésorerie passif                            |                       |                       |
| <b>TOTAL III</b>                             | <b>365 824 401,29</b> | <b>411 500 982,02</b> |
| <b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>       | <b>824 990 057,60</b> | <b>777 630 704,60</b> |

الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج لمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم 2016,

## COMPTE DE RESULTAT /NATURE

2016

| LIBELLE   | NOTE | N                          | N-1                        |
|---|------|----------------------------|----------------------------|
| Ventes et produits annexes                                    |      | 537 063 324,34             | 495 588 686,94             |
| Variation stocks produits finis et en cours                   |      | -1 805 525,00              | -1 058 225,00              |
| Production immobilisée  |      |                            |                            |
| Subventions d'exploitation                                    |      | 8 950 255,00               | 9 273 139,00               |
| <b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>                             |      | <b>544 208 054,34</b>      | <b>503 803 600,94</b>      |
| Achats consommés  |      | -421 787<br>467,00         | -408 712<br>788,71         |
| Services extérieurs et autres consommations                   |      | -10 886 058,24             | -9 428 881,09              |
| <b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>                          |      | <b>-432 673<br/>525,24</b> | <b>-418 141<br/>669,80</b> |
| <b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>               |      | <b>111 534 529,10</b>      | <b>85 661 931,14</b>       |
| Charges de personnel  |      | -46 714 075,53             | -50 519 083,76             |
| Impôts, taxes et versements assimilés                         |      | -597 436,50                | -1 196 098,50              |
| <b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>                        |      | <b>64 223 017,07</b>       | <b>33 946 748,88</b>       |
| Autres produits opérationnels                                 |      | 19 642 237,18              | 15 977 525,89              |
| Autres charges opérationnelles                                |      | -1 207 483,32              | -1 500 699,35              |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs |      | -9 203 266,93              | -10 357 193,18             |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions                    |      | 1 500 487,00               | 980 256,00                 |
| <b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>                               |      | <b>74 954 991,00</b>       | <b>39 046 638,24</b>       |
| Produits financiers   |      |                            |                            |
| Charges financiers  |      |                            |                            |
| <b>IV-RESULTAT FINANCIER</b>                                  |      |                            |                            |
| <b>IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>             |      | <b>74 954 991,00</b>       | <b>39 046 638,24</b>       |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires                     |      | -6 233 179,79              | -3 874 010,14              |
| Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires       |      |                            |                            |
| <b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>            |      | <b>565 350 778,52</b>      | <b>520 761 382,83</b>      |
| <b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>             |      | <b>-496 628<br/>967,31</b> | <b>-485 588<br/>754,73</b> |
| <b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>             |      | <b>68 721 811,21</b>       | <b>35 172 628,10</b>       |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)              |      |                            |                            |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)               |      |                            |                            |
| <b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>                             |      |                            |                            |
| <b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>                           |      | <b>68 721 811,21</b>       | <b>35 172 628,10</b>       |

## TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE 2016

| LIBELLE  | NOTE | N           | N-1         |
|--|------|-------------|-------------|
| <b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>              |      |             |             |
| Encaissements reçus des clients  |      |             |             |
| Sommes versées aux fournisseurs et au personnel                                |      |             |             |
| Intérêts et autres frais financiers payés                                      |      |             |             |
| Impôts sur les résultats payés   |      |             |             |
| Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires                              |      |             |             |
| Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires                          |      |             |             |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>      |      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>         |      |             |             |
| Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles  |      |             |             |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles      |      |             |             |
| Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières                   |      |             |             |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations financières                       |      |             |             |
| Intérêts encaissés sur placements financiers                                   |      |             |             |
| Dividendes et quote-part de résultats reçus                                    |      |             |             |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>    |      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |
| <b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>              |      |             |             |
| Encaissements suite à l'émission d'actions                                     |      |             |             |
| Dividendes et autres distributions effectuées                                  |      |             |             |
| Encaissements provenant d'emprunts   |      |             |             |
| Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées                        |      |             |             |
| Subventions  |      |             |             |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>       |      |             |             |
| Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités |      |             |             |
| <b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>                           |      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |
| <b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>           |      |             |             |
| <b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>           |      |             |             |
| <b>Variation de la trésorerie de la période</b>                                |      |             |             |
| <b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>                                |      |             |             |

الملحق رقم (05): جدول تغيير رؤوس الاموال لمؤسسة ملينة الساحل مستغانم 2016.

## TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

2016

| <b>LIBELLE</b>   | <b>NOTE</b> | <b>Capital</b>            | <b>Prime</b>      | <b>Ecart</b>        | <b>Ecart de</b>     | <b>Réserves</b>    |
|--|-------------|---------------------------|-------------------|---------------------|---------------------|--------------------|
|  |             | <b>social</b>             | <b>d'emission</b> | <b>d'évaluation</b> | <b>réévaluation</b> | <b>et résultat</b> |
| <b>Solde au 31 décembre N-2</b>                                    |             | <b>286 644<br/>639,48</b> | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>        |
| Changement méthode comptable N-1                                   |             | 7 771 630,00              | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Correction d'erreurs significatives N-1                            |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Réévaluation des immobilisations N-1                               |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1 |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Dividendes payés N-1   |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Augmentation de capital N-1  |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Résultat net de l'exercice N-1                                     |             | 35 175 628,10             | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| <b>Solde au 31 décembre N-1</b>                                    |             | <b>329 591<br/>897,58</b> | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>        |
| Changement méthode comptable N                                     |             | 10 603 682,52             | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Correction d'erreurs significatives N                              |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Réévaluation des immobilisations N                                 |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N   |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Dividendes payés N   |             | 0,00                      | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| Augmentation de capital N  |             | 0,00                      | 0,00              |                     | 0,00                | 0,00               |
| Résultat net de l'exercice N                                       |             | 68 721 811,21             | 0,00              | 0,00                | 0,00                | 0,00               |
| <b>Solde au 31 décembre N</b>                                      |             | <b>408 917<br/>391,31</b> | <b>0,00</b>       | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>         | <b>0,00</b>        |

## الملخص:

اعتمد التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ سنة 1975 إلى غاية سنة 2007 أي لمدة 32 سنة على تطبيق المخطط الوطني المحاسبي إلى أن أصدرت وزارة المالية القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي بموجبه انتقلت الجزائر إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010.

ويتمثل التنظيم المحاسبي في مجموعة الدفاتر المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة وفي الطريقة المحاسبية التي تتبعها لتمكين في نهاية السنة المالية من مخرجات النظام المحاسبي وقوائمها المالية بسهولة، فحاولنا إبراز أهميته وأهدافه والدور الذي يلعبه تجاه العديد من الأطراف. ولقد كان هدفنا الأساسي هو توضيح أثر التنظيم المحاسبي على جودة القوائم المالية وتوضيح هل التنظيم المحاسبي يختلف من مؤسسة إلى أخرى ومعرفة هل المؤسسة ملزمة بإعداد الكشوفات المالية كاملة المنصوص عليها في الجريدة الرسمية للنظام المحاسبي المالي. الكلمات المفتاحية : تنظيم محاسبي، نظام محاسبي مالي، دفاتر محاسبية، قوائم مالية.

**Résumé:** L'aspect réglementaire de la tenue de la comptabilité dans le domaine économique de 1975 jusqu'à 2007 soit durant 32 années, était régie par la Plan Comptable Nationale, mais depuis la promulgation de la Loi 11/07 relative au système comptable et d'information financier par le biais du Ministère des Finances, un nouveau système a été donc décrété et son application obligatoire a été fixée pour l'exercice comptable de 2010.

Ce nouveau système, permet la tenue d'un ensemble de livres comptables que les entreprises économiques doivent tenir et où figurent toutes les inputs à la fin de l'exercice de l'année financière, les opérations financières réalisées, tout cela pour permettre l'établissement des états financiers avec plus de lucidité, a ce titre notre contribution consisté a montrée quelle est l'importance et les objectifs et rôles de ces états financiers pour chacun des parties concernées.

Notre principal objectif était donc d'établir une relation causale entre l'effet de l'organisation comptable sur la qualité des états financiers, identifier si cette organisation diffère d'une entité a une autre, également de savoir si ces entités sont obligées de présenter ces états financiers en totalité comme c'est énoncé par la réglementation.

**Mots-clés :** organisation de la comptabilité, système de comptabilité financier, livres comptables, états financiers.