



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر-سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم الاقتصادية

التخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

أهمية أعمال نهاية السنة لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات  
وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي  
دراسة حالة مؤسسة المنبع - سعيدة-

إشراف الأستاذ:

معراجي عبد المالك

إعداد الطالبين:

لعلمي هواري

قندوز مختار

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذ محمود العوني ..... رئيسا

الأستاذ معراجي عبد المالك ..... مشرفا

الأستاذة لشلاش عائشة ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

# الشكر والتقدير

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على سيدنا محمد وصحبه أجمعين

ومن تبعهم باحسان إلى يوم الدين أما بعد :

نتقدم بالشكر الجزيل للأساتذ المشرف معراجي الذي لم يخل علينا بالإرشاد

والنصح والتوجيه .

إلى جميع عمال ومسييري ملبنة المنبع سعيدة بدون استثناء .

إلى جميع أساتذة وعمال جامعة الدكتور الطاهر مولاي خاصة أساتذة قسم العلوم

الاقتصادية.

إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل من قريب أو بعيد .

# إهداء

أهدي عملي هذا إلى أعلى مالدي في حياتي إلى الوالدة الكريمة التي غرست حنانها في

قلبي وأعانتني على مساري العلمي.

إلى زوجتي وإلى جميع بناتي الأربع بدون استثناء ، مع تمنيات لهم بالنجاح والتوفيق في

حياتهم العلمية و العملية.

إلى جميع زميلاتي زملائي في التخصص محاسبة وجباية.

مختار

# الإهداء:

---

\* أهدي ثمرة عملي إلى التي رفع الله من مقامها وتجعل الجنة تحت أقدامها ،صاحبة القلب الواسع سعة

البحر

\* إلى أول اسم تلفضت به شفاهي لا ترقى لوصفها قواميس فكري و زخرفة حروفي، أُمي.

\* إلى مرشدي في طريق النور إلى من منحني الإرادة وله الفضل في تعليمي

إلى الذي حثني على العلم والعمل كل هذه السنين، أبي الكريم حفظه الله أطل في عمره

فلهم مني فضل كبير يعجز الوفاء به أي إهداء أو تقدير.

هوارى

## ملخص :

للمحاسبة دورا هاما في نجاح العديد من المؤسسات الاقتصادية لما توفره من معلومات تساعد في اتخاذ القرارات السليمة ، و بتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، وجب على جميع المؤسسات الاقتصادية تطبيقه ابتداء من سنة 2010 حيث ان كل مؤسسة ملزمة في نهاية كل سنة بالقيام بأعمال نهاية السنة المتمثلة في جرد الثبittات مع تحديد طرق الاهتلاك و كيفيات تسجيل خسارة القيمة و كذا جرد المخزون ، و تحديد طرق تقييم المخزون، و تسوية عناصر الأصول الأخرى و الخصوم، وكذا تسوية حسابات المصاريف و النواتج، و معالجة مختلف المؤونات حيث أن كل دورة تتحمل التكاليف و النواتج الخاصة بها . وعند نهاية عملية الجرد والتسويات و عند إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد يتوجب إعداد القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

## الكلمات المفتاحية:

أعمال نهاية السنة - الجرد - التسويات - النظام المحاسبي المالي - المعايير المحاسبية الدولية - المحاسبة - القوائم المالية ، خسائر القيمة ، الإهلاك ، المؤونات.

**Résumé :**

Comptabilité pour un rôle important dans la réussite de nombreuses entreprises de fournir des renseignements qui aideront à prendre les bonnes décisions et l'application du système de comptabilité financière conforme aux normes comptables internationales, toutes les institutions économiques s'appliquent à partir de l'année 2010 afin que chaque institution est tenue à la fin de chaque année à la fin de l'inventaire de l'année des installations avec identification amortissement moyens et comment record de perte et de l'inventaire et identifient les moyens d'évaluer les stocks et le règlement des éléments Autres actifs et passifs, ainsi que règlement des frais de comptes et sorties et aborder les diverses dispositions où chaque virage supporter les frais et leurs sorties. Et à la fin des ajustements de stocks et lors de la préparation de la dimension de l'inventaire de balance de vérification mise en place d'États financiers chargée institution économique.

**Mots clés :**

Travaux de la fin, les États financiers de l'année – inventaire – normes de comptabilité internationales ajustements – système de comptabilité financière – – IAS –, la perte de valeur, les amortissements, les dispositions.

# فهرس المحتويات

## المحتويات

| رقم الصفحة | العنوان                                                                                              |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            | الإهداء                                                                                              |
|            | شكر و عرفان                                                                                          |
|            | الملخص                                                                                               |
|            | قائمة الأشكال و الجداول                                                                              |
|            | المقدمة العامة                                                                                       |
|            | الفصل الأول عموميات تخص المحاسبة و المعايير المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي                     |
| 2          | مقدمة الفصل                                                                                          |
| 3          | المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة                                                               |
| 3          | المطلب الأول: عموميات تخص المحاسبة                                                                   |
| 5          | المطلب الثاني: وظائف و فروض ومبادئ المحاسبة                                                          |
| 8          | المطلب الثالث: فروع وأهمية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى                                          |
| 10         | المطلب الرابع: عناصر المحاسبة وأهميتها في الأنشطة الاقتصادية والفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية |
| 13         | المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية                                                            |
| 13         | المطلب الأول: قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة وتطورها التاريخي وأسبابها                     |
| 16         | المطلب الثاني: مفهوم ونشأة وأهمية المعايير المحاسبية الدولية                                         |
| 17         | المطلب الثالث : طبيعة المعايير المحاسبية وعملية إصدارها من طرف اللجنة المحاسبية الدولية              |
| 20         | المطلب الرابع: الهيئات والإطار النظري للمعايير المحاسبية والمالية IAS/IFRS                           |
| 25         | المبحث الثالث: عرض و تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي                                       |
| 25         | المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وطبيعته وبنيته                                            |
| 26         | المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أهداف وأهمية استعماله                        |
| 28         | المطلب الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد و مراحل إنجازه والإطار التصوري له                 |
| 31         | المطلب الرابع: القوائم المالية                                                                       |
| 46         | خلاصة الفصل                                                                                          |
|            | الفصل الثاني: أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي                                           |

|     |                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------|
| 47  | مقدمة الفصل                                                                 |
| 48  | المبحث الأول: جرد التثبيتات                                                 |
| 48  | المطلب الأول: جرد التثبيتات المعنوية                                        |
| 55  | المطلب الثاني: جرد التثبيتات العينية                                        |
| 62  | المطلب الثالث: جرد التثبيتات المالية                                        |
| 65  | المبحث الثاني: جرد المخزون                                                  |
| 65  | المطلب الأول: عموميات حول الجرد المخزونات                                   |
| 68  | المطلب الثاني: طرق الجرد وتقييم المخزون                                     |
| 73  | المطلب الثالث: تسوية عناصر الأصول الأخرى                                    |
| 77  | المبحث الثالث: جرد وتسوية حسابات الخصوم وحسابات التسيير                     |
| 77  | المطلب الأول: جرد وتسوية حسابات الخصوم                                      |
| 82  | المطلب الثاني: جرد و تسوية حسابات التسيير                                   |
| 85  | المطلب الثالث: ميزان المراجعة وعمليات الإقفال والانتقال لدورة محاسبية قادمة |
| 92  | خلاصة الفصل                                                                 |
|     | الفصل الثالث :دراسة حالة ملبنة المنبع سعيدة                                 |
| 93  | مقدمة الفصل                                                                 |
| 94  | تقديم عام للمؤسسة                                                           |
| 94  | الفرع الأول: التعريف بالمجمع الوطني للحليب ومشتقاته                         |
| 94  | الفرع الثاني: لمحة تاريخية عن OROLAIT                                       |
| 94  | الفرع الثالث: لمحة تاريخية عن ملبنة المنبع سعيدة                            |
| 95  | عدد العمال ونظام العمل                                                      |
| 95  | الفرع الأول: عدد العمال                                                     |
| 96  | الفرع الثاني: العمل في الورشات                                              |
| 96  | الهيكل التنظيمي للملبنة                                                     |
| 97  | الفرع الأول: تصميم الهيكل                                                   |
| 98  | الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للملبنة                                   |
| 101 | الفرع الثالث: تطور الإنتاج خلال أربع سنوات الماضية 2010-2013                |
| 102 | جرد حسابات التثبيتات و المخزونات                                            |

|     |                                           |
|-----|-------------------------------------------|
| 102 | الفرع الأول: جرد الشبكات                  |
| 104 | الفرع الثاني: جرد الخزونات                |
| 105 | جرد وتسوية عناصر الأصول الأخرى            |
| 105 | الفرع الأول: المقاربة البنكية             |
| 108 | الفرع الثاني: تسوية حسابات الزبائن        |
| 109 | جرد و تسوية عناصر الخصوم و حسابات التسيير |
| 109 | الفرع الأول: تسوية عناصر الخصوم           |
| 110 | الفرع الثاني: تسوية حسابات التسيير        |
| 112 | إعداد القوائم                             |
| 124 | خلاصة الفصل                               |
| 126 | الخاتمة العامة                            |
| 128 | قائمة المراجع                             |
| 130 | الملاحق                                   |

# فهرس الأشكال و الجداول

فهرس الأشكال و الجداول:

1- فهرس الأشكال :

| الصفحة | العنوان                                       | الرقم |
|--------|-----------------------------------------------|-------|
| 18     | هيكل لجنة المحاسبة الدولية                    | 01    |
| 19     | عملية إصدار المعايير المحاسبية                | 02    |
| 22     | الخريطة التنظيمية للمجلس (TASB)               | 03    |
| 23     | إجراءات تبني معيار جديد                       | 04    |
| 74     | المقاربة البنكية                              | 05    |
| 87     | عمليات الاقفال و الانتقال لدورة محاسبية قادمة | 06    |
| 97     | تصميم هيكل الملينة                            | 07    |

2- فهرس الجداول

| الصفحة | العنوان                                              | الرقم |
|--------|------------------------------------------------------|-------|
| 13     | قائمة المعايير المحاسبية الدولية                     | 01    |
| 33     | الميزانية الصول                                      | 02    |
| 34     | ميزاني الخصوم                                        | 03    |
| 35     | جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة                      | 04    |
| 36     | جدول حسابات النتائج حسب الوظائف                      | 05    |
| 37     | جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة                 | 06    |
| 39     | جدول تدفقات الخزينة الطريقة الغير المباشرة           | 07    |
| 40     | جدول تغيرات الأموال الخاصة الطريقة الأولى            | 08    |
| 41     | جدول تغيرات الأموال الخاصة الطريقة الثانية           | 09    |
| 44     | هدف القوائم المالية                                  | 10    |
| 51     | المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي | 11    |
| 58     | مخطط الإهتلاك                                        | 12    |
| 86     | مجموع ميزان المراجعة                                 | 13    |

|     |                                                   |    |
|-----|---------------------------------------------------|----|
| 101 | تطور الإنتاج خلال أربع سنوات الماضية 2010-2013    | 14 |
| 104 | المخزونات الموجودة لدى المؤسسة                    | 15 |
| 106 | المقاربة البنكية 1                                | 16 |
| 107 | المقاربة البنكية 2                                | 17 |
| 112 | ميزان المراجعة بعد الجرد                          | 18 |
| 115 | تابع لميزان المراجعة بعد الجرد                    | 19 |
| 117 | ميزانية الأصول الخاصة بمؤسسة المنبع لإنتاج الحليب | 20 |
| 118 | الميزانية الخصوم                                  | 21 |
| 119 | جدول حسابات النتائج                               | 22 |
| 120 | جدول سيولة الخزينة                                | 23 |
| 121 | جدول تغيير الأموال                                | 24 |
| 122 | الميزانية المختصرة لسنة 2010                      | 25 |
| 122 | الميزانية المختصرة لسنة 2011                      | 26 |
| 123 | نسب الاقتراض أو الاستدانة                         | 27 |

مقدمة عامة

## المقدمة العامة

في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة أصبح من الضروري تمكين الأنظمة الاقتصادية لجميع الدول أن تتماشى مع النظام العالمي الجديد ، وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق المفتوح الذي جاء في مضمونه بضرورة تطبيق النظام المالي و المحاسبي الجديد سعت الجزائر لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة و المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المركز اقتصادي الهام و الذي يسعى إلى تحقيق أهدافه و ضمان أحسن النتائج عن طريق المعلومات الضرورية عن التغيرات الحاصلة في المحيط الخارجي .

بدأ التوجه نحو التقارب المحاسبي و إنشاء محاسبة دولية موحدة، و كانت أهم المحاولات بإنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 م، و التي كانت تهدف إلى توحيد الأنظمة المحاسبية في مختلف دول العالم، و هذا بإصدار مجموعة من المعايير و التي قدر عددها إلى حد الآن 41 معيار .

الجزائر كغيرها من البلدان تبنت نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية، كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، الذي يقف مع اختلاف الطرق المحاسبية و وجود صعوبة في التأقلم والتعامل مع النظام المحاسبي القائم، خاصة إذا كان هذا النظام أقل تطورا كما يبدو الحال بالنسبة للجزائر وهي بذلك تسعى جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية.

فالمحاسبة هي نظام معلوماتي يقوم بترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية 'أهم ميزات الوضوح و الملائمة، كما تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية قد جاء النظام المحاسبي المالي بمهدف إبراز صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، و للوصول إلى هذه الصورة الصادقة هناك مجموعة من المراحل الواجب القيام بها المتمثلة في أعمال نهاية السنة التي تبدأ إنطلاقا من ميزان المراجعة قبل الجرد، فهي تشمل جرد كل ما للمؤسسة و ما عليها اتجاه الغير و ذلك من خلال مقارنة نتائج الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية ، إذ يجب أن تخضع هذه العناصر لعمليات جرد و تسويات دقيقة وذلك بمهدف التأكد من صحتها ومطابقتها بما هو موجود فعلا، فهو يتم عن طريق مراجعة الوثائق و الدفاتر المحاسبية و إحصاء كل عناصر الميزانية و تسجيل مختلف عمليات التسوية كالاهلاكات وخسائر القيمة و مقارنة الأرصدة و تعديل و تحليل حسابات التسيير و تحويل الحسابات الفرعية بالرئيسية و هذا بمهدف الفصل بين كل دورة محاسبية و أخرى و تحديد النتيجة الصافية عن طريق اعداد القوائم المالية التالية: الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، ملحق الكشف المالية .

## 1- الإشكالية :

ضرورة الاهتمام بأعمال نهاية السنة بالنسبة للمؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها نظرا للموضوع الذي جاء به النظام المالي المحاسبي ناهيك عن استقلالية السنوات و للبدء في سنة مالية جديدة يجب إقفال السنة المالية الجارية وهذا هو موضوع دراستنا و من هنا تتضح الإشكالية المطروحة لموضوعنا والمتمثلة في السؤال الرئيسي التالي:

- كيف يمكن تطبيق مبدأ استقلالية الدورات من خلال أعمال نهاية السنة ؟

وقد تم من خلال الإشكالية المطروحة إبراز الأسئلة الفرعية الآتية الذكر :

- ما مفهوم المحاسبة المالية و مبادئها ؟

- ما الحاجة الي ظهور المعايير المحاسبية الدولية ؟

- ما هي أهمية و أهداف تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد ؟

- ما هي الإجراءات المتبعة لتسجيل التسويات أعمال نهاية السنة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

- ما الهدف من إعداد القوائم المالية؟

- ماهي الطرق المتبعة لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات ؟

- كيف يتم تحديد المراحل المتبعة لنتيجة الدورة حسب SCF ؟

## 2- الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية :

\* المحاسبة المالية هي نظام معلوماتي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين.

\* ظهرت المعايير المحاسبية الدولية من أجل توحيد التقارب على مستوى القوائم المالية.

\* النظام المحاسبي المالي الجديد هو تقنية تسيير موحدة تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية و المحاسبية.

\* أعمال الجرد و التسوية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد هي أعمال دورية تقوم بها المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية.

\* تعتبر القوائم المالية العنصر الأساسي التي تقدم من خلالها حوصلة النشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل

دورة محاسبية و تبين نتيجة الدورة.

\* أعمال نهاية السنة هي الطريقة الأساسية لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات لتحديد نتيجة الدورة لابد من تسجيل كل العمليات إلى آخر مرحلة من ميزان المراجعة وهذا بعد إجراء مختلف التسويات.

\* يتم تحديد النتيجة بعد إنتهاء من جميع التسويات الخاصة بعناصر الميزانية وكذا حسابات التسيير و إعداد الميزان المراجعة بعد الجرد و الذي يحتوي علي أرصدة النهائية للمؤسسة و من خلالها يتم تحديد نتيجة الدورة.

### 3-أهمية الدراسة:

هناك أهمية حول هذا البحث الذي يعتبر أحد أهم مواضيع المحاسبة المالية فهو حوصلة لما تقوم به المؤسسة خلال نهاية السنة و معرفة الخطوات اللازم اتباعها للقيام بأعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي بصورة صحيحة داخل المؤسسة و هذا بهدف الفصل ما بين الدورات.

### 4-أهداف الدراسة:

- الرغبة الشخصية في دراسة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية في نهاية السنة.
- معرفة الايطار التصوري للمحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الذي يشتمل عليه النظام المحاسبي المالي.
- معرفة المعايير المحاسبية التي لها علاقة بأعمال نهاية السنة.
- ابراز العمليات و الاجراءات و المراحل المتسلسلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المتعلقة بأعمال نهاية السنة.
- دراسة و معرفة أعمال نهاية السنة من أجل الفصل بين الدورات و هذا بهدف تحديد النتيجة بدقة حسب SCF .

### 5- صعوبات الدراسة:

- لقد تعرضنا إلى صعوبات أثناء قيامنا بدراسة هذا البحث و هي كالتالي:
- نقص في توفر الكتب الخاصة بالمحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي.
- سوء الطبع و الترجمة خاصة في الكتب الجزائرية مما يعيق الفهم الجيد للمرجع؛
- وجود بعض التناقضات بين المراجع.

### 6-المنهج المستخدم:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي و المنهج دراسة حالة خلال قيامنا بهذا البحث حيث نستعين بالمنهج الوصفي في الجانب النظري

كما تم الاستعانة بالمنهج دراسة حالة بالنسبة للجانب التطبيقي.

### 7- محتوى الدراسة:

للشرح الجيد للدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول كالتالي:

الفصل الأول يتناول عموميات تخص المحاسبة و المعايير المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ، حيث تم اعطاء عدة تعاريف عن المحاسبة و كذا مختلف مبادئها و فروضها، و وظائفها و تم التطرق إلى قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة و أهميتها وعملية إصدارها من طرف اللجنة المحاسبية الدولية وفي نهاية الفصل الأول تم التطرق إلى مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي و مراحل إنجازه و هذا بإعطاء صورة وجيزة حول عرض و تقديم القوائم المالية.

أما في الفصل الثاني تم التطرق إلى أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي حيث تضمن : جرد التثبيات بأنواعها معنوية عينية، مالية و كذا جرد وتسوية العملاء، الموردين، المقاربة البنكية و كذا جرد و تسوية المؤونات و الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم و جرد وتسوية حسابات المصاريف و النواتج وإعداد القوائم المالية.

الفصل الثالث تم تخصيصه لدراسة الحالة و المتمثلة في ملبنة المنبع لإنتاج الحليب و مشتقاته بسعيدة حيث كانت بداية الدراسة بإعطاء تقديم عام لملبنة المنبع ، حيث تم اعطاء لمحة تاريخية و التعريف بالمجمع الوطني للحليب ومشتقاته ثم عن الملبنة و أهم منتجات. و الهيكل التنظيمي للملبنة كما تناول التسويات التي قامت بها الملبنة في نهاية السنة مع إبراز القوائم المالية لهذه الأخيرة.

## 8- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة :

**الحدود الموضوعية:** تتمثل الدراسة بتوضيح أهمية أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي و ذلك م أجل الفصل

ما بين الدورات بهدف مصداقية و دقة نتيجة كل دورة .

**الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية في دراسة أعمال الجرد و التسويات لسنة 2011 .

**الحدود المكانية:** سوف تكون الدراسة على مستوى ملبنة المنبع لإنتاج الحليب و مشتقاته بسعيدة.

# الفصل الأول

عموميات تخص المحاسبة

و المعايير المحاسبية وفق

النظام المحاسبي المالي.

## مقدمة الفصل

مما لا شك فيه أن المحاسبة أصبحت أمراً ضرورياً وحيوياً بالنسبة للمنشآت الاقتصادية بغض النظر عن طبيعة نشاطها ومثل المحاسبة بما توفره من معلومات أحد أهم المصادر اللازمة لتأكيد قدرة المنشأة على المنافسة في بيئة الأعمال، فالمحاسبة تعتبر وسيلة أساسية للاتصال، تختلف أساليبها وطرق تطبيقها من بلد إلى آخر، لذلك فالاختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية بين دول العالم أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات تعتمد على معايير موحدة، ودفع بالكثير من المنظمات الدولية والهيئات المهنية لتكثيف جهودها لإرساء معالم التوحيد والتوافق المحاسبي، من خلال البحث لزيادة الانسجام والتوافق بين الممارسات المحاسبية المختلفة، ووضع حدود لهذه الاختلافات وإيجاد ممارسات محاسبية تحظى بصفة القبول الدولي.

وعلى هذا تم تقسيم الفصل الأول إلى:

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة.

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

## المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة

عرفت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ القدم، حيث حظت بالاهتمام الكبير من طرف أصحاب العمل، وقد كانت دائماً تشكل الأداة الأساسية لمسك مختلف الحسابات، و اكتسبت أهميتها من خلال ما تقدمه من قوائم مالية لمختلف المتعاملين الاقتصاديين خارج أو داخل المؤسسة، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى عموميات تخص المحاسبة وفي المطلب الثاني وظائف وفروض ومبادئ المحاسبة وفي المطلب الثالث فروع وأهمية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى، أما في المطلب الرابع عناصر المحاسبة وأهميتها في الأنشطة الاقتصادية والفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية.

## المطلب الأول: عموميات تخص المحاسبة

## الفرع الأول: ماهية المحاسبة

ظهرت المحاسبة بشكل منظم مع اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة لقياس قيم السلع والخدمات، وهناك عدة تعريفات نذكر منها :

التعريف الأول:<sup>1</sup>

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة ( المعلومات البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما والتعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة تتم عن طريق التسجيل، الترتيب وتلخيص البيانات فهي الركيزة الأساسية للبيانات على مستوى المؤسسة .

التعريف الثاني:<sup>2</sup>

المحاسبة تقنية من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات مثل الإحصاء، الاقتصاد القياسي وبحوث العمليات ، ومن تتميز على أنها مطبقة منذ القدم في مختلف أنواع التنظيمات ( المؤسسات والإدارات ) مما ساعد كثيراً على تطورها كما هي نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين.

التعريف الثالث :<sup>3</sup>

تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما ، ومهما كان العون الاقتصادي ( والذي نعتبره محاسبياً مؤسسة أو مشروعاً )، فإن التعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة يتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لهذه الحركات وذلك حتى يمكن معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد إيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط .

<sup>1</sup> هوام جمع، تقنيات المحاسبة المعقدة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 2008، ص9 .

<sup>2</sup> نجل بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص1 .

<sup>3</sup> شبياكي سعدان، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002، ص2 .

#### التعريف الرابع :

المحاسبة هي نظام معلوماتي يقوم بترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فالمحاسبة كنظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية أهم ميزاتها الوضوح والملائمة، لتخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين ( مستثمرين، حكومات، عمال.... ) هذه العملية التي تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص للأحداث الاقتصادية وفقا ل قواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من معايير معرفة .

#### التعريف الخامس :<sup>1</sup>

يمكن تعريف المحاسبة على أنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية و اقتصادية من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات طابع مالي.

#### الفرع الثاني: نشأة المحاسبة و تطورها<sup>2</sup>:

\* لقد نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت جميعها إلى ظهور الحاجة إليها لبيان النتائج المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

\* وفي العهود البدائية كان أفراد المجتمع يعيشون بطريقة جماعية أو اشتراكية بسيطة حيث كانوا يقومون بعملية الصيد والحصول على مواد غذائية عن طريق مشاركة أفراد الجماعة كانوا يقومون بعملية الصيد والحصول على المواد الغذائية عن طريق مشاركة أفراد الجماعة فيها على حد سواء، في مثل هذه المجتمعات لم تكن هناك حاجة للمحاسبة نظرا لعدم وجود عمليات تبادل بين الأفراد ومع مضي الزمن وظهور التخصص في الحرف والمهن ، نشأت مشكلة مبادلة السلع والخدمات ومن ثم وجدت الأرقام طريقها إلى المحاسبة.

\* كان تطور المحاسبة على مدار السنين مثلها مثل المهن الأخرى، حيث تتغير هذه المهن بشكل مستمر مع تغير المجتمع.

\* كما وجدت المحاسبة عند المصريين القدماء والصينيين واليونان والرومانيين، ولم تكن هناك مجموعة القواعد للكيفية التي تتم فيها المحاسبة ، فكن كل نظام في هذه البلدان يصمم خصيصا لتلبية الاحتياجات الخاصة لكل منشأة ودرجة ثقافة هذه البلدان وقد تطورت فيممل بعد إلى أساليب تسجيل منظمة لجميع أنشطة المنشأة.

1 بوعقوب عبد الكريم , أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص13.

2 نعيم دهمش ،مبادئ المحاسبة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الطبعة الثانية، 2005 ص ص، 5 ، 6 .

## الفرع الثالث: أهداف المحاسبة:

- 1/ توفير المعلومات المالية.
- 2/ قياس النتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.
- 3/ التأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة ببيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل محدد يمكن مختلف الأطراف علاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محدد.
- 4/ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها النشاط التي أنشأت من اجله.
- 5 / الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لان المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- 6/ توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة مثل المساهمين، المقرضين المحللين الماليين الجهات و الهيآت الحكومية وغيرها ذات المصلحة بالمشروع كذلك يمكن للمعلومات المحاسبة أن تخدم هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المالية في مجالات الاستثمار، التمويل.
- 7/ توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي المدخلات تقارير مالية داخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء.

## المطلب الثاني: : وظائف وفروض ومبادئ المحاسبة

## الفرع الأول: وظائف المحاسبة

هناك وظيفتين للمحاسبة وظيفة قانونية و وظيفة تسييرية:

- أ / الوظيفة القانونية : تنص المادة 90 من القانون التجاري " كل شخص معنوي او طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية " لذت فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.
- ب/ الوظيفة التسييرية : تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية ، وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

كما تنحصر وظائف المحاسبة في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- \* تمكن المؤسسة من معرفة دائنيها ومديونيتها وتحديد وضعها المالية.
- \* المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم و الضرائب .
- \* تساعد المحاسبة الوطنية بمعلومات وذلك بغية تقييم الدخل القومي.
- \* تعتبر قاعدة أساسية للتحليل المالي.
- \* تزويد المحاسبة التحليلية بمعلومات كافية.

الفرع الثاني: الفروض المحاسبية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة المالية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 4 .

تعتبر الفروض الرئيسية للمحاسبة التي يصفها المحاسبون أساسا لفهم البيانات والتقارير المالي (كالميزانية وجدول النتائج... الخ) ويفترض المحاسبون أربعة فروض أساسية هي:

**1/ فرضية الوحدة المحاسبية :** إن القيام بالعمليات الاقتصادية يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية والقانونية حيث يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات حيث يوجد 3 أنواع من الوحدات المحاسبية: المؤسسة الفردية، المؤسسة الخاصة (شركة مساهمة، شركة تضامن... الخ) والمؤسسة العمومية.

وبغض النظر عن الشكل التنظيمي للمؤسسة فإنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها من عمليات وأموال أصحابها، ويؤدي هذا الفرض إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه.

**2/ فروض استمرار الوحدة المحاسبية:** يفترض المحاسبون دائما بأن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك، وهذا لا يعني أن المؤسسة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكن ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية، ولمقابلة التزاماتها التعاقدية إلا في حالة إفلاس المؤسسة العمومية الاقتصادية فإنها تصفى " تماشيا مع مبدأ المتاجرة الذي يسود نشاط المؤسسة العمومية الاقتصادية، فإن حل هذه الأخيرة تستبعد تصفية ".

**3/ فروض القياس النقدي :** يفترض المحاسبون أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرر تأثير العمليات المختلفة وطبقا لذلك تعتبر النقدية المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية، ولكن هناك بعض المعلومات الضرورية من المستحيل التعبير عنها في صورة نقدية مثل: كفاءة الإدارة، تأثير عمليات المؤسسة على البيئة التي تعمل فيها... الخ

وعلى الرغم من أهمية مثل تلك المعلومات إلا أن ما يدرج في القوائم المالية من معلومات لا بد وأن يكون قابلا للقياس النقدي، وفي الحالات التي لا يمكن قياسها نقدا فإنه يعبر عنها في شكل ملاحظات توضيحية ترفق بالقوائم المالية، ويستخدم الدينار الجزائري كوحدة قياس نمطية يفترض ثباتها ولكن نظرا للارتفاع المستمر في الأسعار في الجزائر فإنها تؤدي إلى تخفيض حجم الدينار الجزائري.

**4- فروض استقلالية الدورات المحاسبية:** بما أن الوحدة المحاسبية يفترض أنها مستمرة فلا يمكن التوصل إلى نتائج دقيقة وكاملة عن أعمال المؤسسة إلا عند تصنيفها وإنها إكمالها، فمستخدمو البيانات المحاسبية لا يمكنهم الانتظار إلى حين تصفية المؤسسة وذلك لأنها تتطلب بيانات عن فترات نقل حتما عن حياة المؤسسة كلها.

لذلك جاء افتراض استقلالية الدورات المحاسبية وقسم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية محددة عادة ما تكون الشهر، 3 أشهر، نصف سنة وعامة تكون السنة أي الفترة المحاسبية تنتهي في 12/31 من كل سنة مدنية.

ونظرا لتقييم العمليات المختلفة على فترات متعددة فإن ينبغي ربط كل عملية من العمليات السابقة التي تقوم بها المؤسسة بالفترة أو الفترات التي تخصها (مثلا على مستوى الدليل المحاسبي وجود 486 دائن مصاريف مقيدة مسبقا، 487 دائن نواتج مقيدة مسبقا، وبعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصا زمنيا ملائما على الوحدات الزمنية المستخدمة).

<sup>1</sup> هوام جمع، تقنيات المحاسبة المعقدة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص 13، 14.

### الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية<sup>1</sup>

في ضوء الفروض الأساسية التي يفرضها المحاسبون لابد وأن يكون هناك إطاراً من المبادئ المحاسبية الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية، وتعرض لهذه المبادئ فيما يلي :

**1- مبدأ التكلفة التاريخية:** تعتبر التكلفة التاريخية، وهي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزون... الخ، وطبقاً لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الواقع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيود المحاسبية.

**2- مبدأ التحقق (تحقق الإيراد):** أو تحقق الناتج وهو عبارة عن قيمة السلع، المنتجات، الخدمات المباعة إلى زبائن المؤسسة والذي يؤدي إلى زيادة في صافي أصول المؤسسة وتكون النواتج لفترة زمنية معادلاً للنقدية (5) و رصيد الزائن (411) الناجمة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة.

ويعني هذا المبدأ بتوقيت وجود النواتج أو الاعتراف بها ولا بد من وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقيق النواتج، مثلاً كوجود عملية تبادل خارجي تنتقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير، وطبقاً لمبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة ينبغي تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق أي زيادة في قيمة تلك الأصول عند عملية البيع.

**3 - مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج:** يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها للوصول إلى صافي الدخل ( النتيجة الصافية للدورة ) بهذه الفترة، و يوفر استخدام مبدأ المقابلة في عمليات قياس الدخل مبرراً عملياً آخر لاستخدام أساس التكلفة التاريخية .

**4- مبدأ التجانس :** تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية (الميزانية، جدول النتائج... الخ) الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لإحدى المؤسسات في غاية الأهمية للوصول إلى بعض الاستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة مثلاً: زيادة الأرباح لسنة ما عن السنة السابقة قد تجعل من المؤسسة تعقد أن الفترة الحالية هي مربحة بالنسبة للفترة السابقة هذا في حالات ثبات طرق المحاسبة المستخدمة.

لكن قد يكون سبب الزيادة في الأرباح هو نتيجة للتغيير في المبدأ المحاسبي المتبع: مثلاً كأن قيم المخزون بطريقة FIFO في السنة وبطريقة LIFO السنة الأخرى، ومن هنا فإن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة يعتبر مطلباً أساسياً للإمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.

**5 - مبدأ الإفصاح (المعلومات الكاملة):** يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل إن تكون القوائم المالية بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، فإذا تم حذف أو استبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية:

- ملخص بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.

- ملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمه.

- ملخص بخطط التقاعد الخاصة بالمؤسسة.

<sup>1</sup> هوام جمعة نفس المرجع ص 14

- القيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون... الخ.

**6 - مبدأ الموضوعية:** ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً إن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية ويمكن مراجعتها عن طريق فحصه الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة، فالتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي إنجاز.

**7- مبدأ الأهمية النسبية:** يرتبط مبدأ الأهمية النسبية بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه، وبناء على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيراً من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة.

**8 - مبدأ الحيطة والحذر :** تحتوي كثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد النتيجة على بعض التقديرات و ممارسة الحكم الشخصي .

ويعني مبدأ الحيطة أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية.

**المطلب الثالث: فروع وأهمية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى**

**الفرع الأول: فروع المحاسبة:**

**1/ المحاسبة العامة :** إن هذا الفرع من المحاسبة معروف بالمحاسبة التجارية أو المالية وهي تشمل عمليات مسك الدفاتر واستخراج النتيجة في آخر السنة ووضع تقارير مختلفة متعلقة بالمشروع من الناحية القانونية ملزمة على جميع المؤسسات والتجارية الذي بلغ رقم أعمالهم رقم معين طبقاً لقانون المالية السنوي ( يحدد سنوياً ).

**2/ المحاسبة التحليلية:** من الناحية القانونية المؤسسة غير ملزمة بها ولكنها ضرورية من الناحية التقنية لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتكلفتها و توزيعه والمصاريف المباشرة وغير مباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إنتاج هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف لأنها تحدد تكلفة المنتج.

**3/ المحاسبة التقديرية :** تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في المستقبل على أساس علمي و عملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس و ضبط التكاليف الفعلية<sup>1</sup>.

**4/ المحاسبة الوطنية:** يختص هذا الفرع بقياس الناتج الوطني والدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج .

**5/ المحاسبة العمومية :** يدرس التدفقات الحقيقية والمالية بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات العمومية التي تحكم الدورة والتي لا تهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين وتعمل على صرف أموال الدولة وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية 1999، ص 14.

**6- المحاسبة الضريبية:** يستهدف هذا الفرع من فروع المحاسبة تطبيق أحكام القانون الضريبي والقوانين المعدلة له لتحديد الوعاء الضريبي أو الوعاء الخاضع للضريبة. إن القانون الضريبي يحدد الأحكام والقواعد التي ينبغي مراعاتها عند قياس الربح الضريبي، وهذه الأحكام والقواعد لا تتفق في بعض الحالات مع قواعد القياس المحاسبي للربح، وإنما قد تختلف معها، وبالتالي ينبغي الإمام بأحكام تحديد الربح الضريبي وتطبيقها وذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبي .

**7 - المحاسبة الحكومية :** تهدف المحاسبة الحكومية إلى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية في إطار محدد يحكمه القانون و اللوائح المالية، وذلك بغية التحقق من تطبيق القوانين واللوائح والموازنات التي تلتزم بها تلك الوحدات الحكومية .  
إن المحاسبة الحكومية تقوم على مبدأ الإعتمادات أو المخصصات، بمعنى تخصيص اعتماد معين لغرض معين، ويهدف التسجيل في المحاسبة الحكومية إلى الكشف عن مدى التزام الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الإعتمادات.

**8- مراجعة الحسابات:** تعتبر مراجعة الحسابات فرعاً مستقلاً من فروع المعرفة المحاسبية، وتنطوي على المبادئ والمعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بقصد إعداد تقرير يوضح نتائج ذلك الفحص.

وتساعد مراجعة المعلومات المالية على دعم الثقة في تلك المعلومات، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به المعلومات في عملية الإدارة الاقتصادية وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات من استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية .<sup>1</sup>  
الفرع الثاني: أهمية المحاسبة :<sup>2</sup>

**بالنسبة للمؤسسة :** مهما كان نوع المؤسسة فإن القانون يلزم مسيريتها بمسك محاسبة، فقد جاء في القانون التجاري في مادته الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ما يلي: ( كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المؤسسة...)، كما جاء أيضاً في المادة الثانية عشر: (يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات...لمدة عشر سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة).  
إن لهذا الالتزام فائدة بالنسبة للمؤسسة، فعن طريق المحاسبة يمكن للمؤسسة:

- معرفة تطور وضعيتها المالية.

- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.

- المساهمة في بناء جهاز المعلومات على المستوى الوطني عن طريق تقديم بعض الجاميع كالقيمة المضافة.

- إعطاء صورة للغير (شركاء، زبائن، موردون ، راغبون في المساهمة ، مساهمون باحثون عن المناقصات ، مؤسسات مختلفة....).

**بالنسبة لمحيط المؤسسة:** تستفيد من المحاسبة والوثائق المحاسبية جهات أخرى تمثل محيط المؤسسة منها:

مصالح الضرائب يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب واجبة الدفع، عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة لقضاء: تعتبر الدفاتر والوثائق المحاسبية المختلفة حججاً ملدية، يمكن الاستناد إليها في الحكم ضد أو

<sup>1</sup> دكتور أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية، الدار الجامعية، 2003 ص 26، 29

1 شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب PCN، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2002، ص 3.

لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء الجزائري : ((...يجوز للقاضي قبول الدفاتر التجارية المنتظمة كإثبات بين التجار بالنسبة للأعمال التجارية...)).

### الفرع الثالث: علاقة علم المحاسبة بالعلوم الأخرى:<sup>1</sup>

من فروع المعرفة التي ترتبط بالمحاسبة فتأخذ منها وتعطيها :

1/ القانون Law: تخضع الدفاتر والسجلات المحاسبية لشروط يحددها القانون السائد في الدولة، والمحاسب لا يستطيع القيام بأعماله ما لم يكن مطلعاً على القوانين التي تحكم علاقته بالمشروع وعلاقة المشروع بالآخرين.

2/ إدارة الأعمال Business Administration: فالمحاسبة وسيلة لخدمة الإدارة، والإدارة العقلانية الرشيدة لا تأخذ قراراً دون توفير بيانات محاسبية حول ذلك القرار لذلك يمكن القول بأن المحاسبة والإدارة علمان مكملان لبعضهما البعض.

3/ الاقتصاد Economic: يرى رجال الاقتصاد أن على عاتقهم تقع مسؤولية تحديد سعر السلعة في السوق نتيجة لتفاعل لعرض والطلب غير أننا نرى أن نقطة الانطلاق هي الرجوع للسجلات المحاسبية التكاليف لمعرفة تكلفة السلعة ثم تحديد السعر بما يغطي التكلفة ويحقق هامش ربح للمشروع .

4/ الإحصاء Statistics: يشترك علم المحاسبة والإحصاء في قيامهما بجمع البيانات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها واستخراج بعض النتائج من خلالها كما يتفقان في تسجيل القوائم المالية بشكل مقارن لاستخراج التغيرات التي طرأت من علاء آخر و لمعرفة اتجاه هذا التغيير .

\* كما يمكن القول بأن المحاسبة ترتبط بالعلوم الأخرى كعلم الرياضيات حيث أن المحاسبة تستمد أرقامها من علم الرياضيات وأن جزء من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ من علم الرياضيات وهناك ارتباط بين المحاسبة وعلم الكيمياء فكما سنلاحظ فيما بعد أن معادلة الميزانية في المحاسبة مستمدة من توازن المعادلات الكيميائية.

### المطلب الرابع: عناصر المحاسبة وأهميتها في الأنشطة الاقتصادية والفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية

#### الفرع الأول: عناصر المحاسبة<sup>2</sup>

تتضمن المحاسبة بصفة عامة العناصر الآتية:

- 1/ استقلال المشروع (أو المنشأة) برأس المال المقرر له.
- 2/ حصر أنواع معاملات المشروع وفق طبيعة العمل فيها.
- 3/ أن يتم التسجيل في الدفاتر المحاسبية وفق طريقة محاسبة ونظام تقرره إدارة المشروع وتراه مناسباً وكافياً للوصول إلى النتيجة المنشودة.

4/ أن يكون لكل معاملة تتم مستند خاص بها Voucher موقع عليه من مسؤول.

2 حسام الدين الخدّاش، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان، الجزء الأول، 2004، ص ص 23، 24.

1 محمد الهادي العدناني، المدخل في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1991، ص ص 23، 24.

- 5/ أن يتم تسجيل هذه المعاملات وتبويبها في الدفاتر مالية تتفق مع طبيعة المشروع وتساعد على سهولة التسجيل والتبويب ويكون تسجيل المعاملة من واقع مستندها المعتمد.
- 6/ أن يراعى في التسجيل المبادئ المحاسبية التي أقرتها الهيئات المهنية للمحاسبين.
- 7/ أن تكون فترة المحاسبة مالية كاملة، فيما عدا حالات استثنائية يقتضيها الموقف.
- 8/ أن تعد وثائق مالية أو قوائم مالية للمشروع تظهر نتيجة المعاملات التي تمت خلال الفترة المالية وفق القواعد التي تقررها الهيئات أو الأحكام التي يقررها التشريع في هذا الشأن.

### الفرع الثاني: أهمية المحاسبة في الأنشطة الاقتصادية: <sup>1</sup> Importance in the Economic Activities

إن المحاسبة في كل مشروع هي مركز تجمع القوى وهي العقل المفكر الذي يسيطر على الحركة المالية للمشروع، وذلك بسبب أهمية المعلومات التي تحضرها للإدارة والتي بسواها لا تستطيع إدارة المشروع أن تتخذ قراراتها بصورة علمية سليمة. إن الخدمات التي تقدمها المحاسبة تطرق مختلف جوانب الحياة العلمية حيث نجدها اليوم تؤدي أفضل الخدمات للدولة من حيث اعتماد رجال الاقتصاد عليها كإحدى الطرق السليمة لتقدير الدخل القومي، وفيما يلي استعراض بعض مستخدمي البيانات المحاسبية والفوائد التي يحصلون عليها من استخدام هذه البيانات.

- 1/ أصحاب المشروع OWNERS تخدم المحاسبة أصحاب المشروع لأنها تبين لهم أوضاع مشروعهم، بالإضافة إلى نتائج من ربح أو خسارة.
- 2/ دائنو المشروع و الموردون Creditors: تساعد المعلومات التي تعدها المحاسبة دائني المشروع من الحكم على الوضع المالي له وبالتالي حركة النقدية فيه ومقدرته على تحمل و سداد الديون.
- 3/ إدارة المشروع Management: تعمل المحاسبة على تجهيز الإدارة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة خاصة التي تتعلق باستخدام الكفاء للموارد المالية المحدودة في المشروع، وبعبارة أخرى تساعد البيانات المحاسبية إدارة المشروع في رقابة الموارد المالية والبشرية المتاحة.
- 4/ مصلحة الضرائب tax authorities : تخدم البيانات المستخرجة من دفاتر المشروع موظفي مصلحة الضرائب (ضريبة الدخل) على تحديد الربح الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي)، وبالتالي تحديد حق خزانة المجتمع في أرباح المشروع.
- 5/ المحللون الماليون financial analysts: تقدم المحاسبة معلومات مالية مختلفة عن المشروعات يستعملها المحلل المالي كأساس لتقديم النصيحة والإرشاد للمستثمرين.
- 6/ الدارسون و الباحثون reseachers: تعتبر المعلومات المالية والاقتصادية التي تجهزها المحاسبة بمثابة المصدر الأول التي يستفاد منها عند القيام بالبحوث المالية والاقتصادية المختلفة، وحتى تستطيع المحاسبة خدمة الإدارة عن طريق تزويدها بالبيانات التي تحتاجها كأساس لاتخاذ القرارات ولخدمة المجتمع والمؤسسات العامة والخاصة.

الفرع الثالث: الفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية:<sup>1</sup> يمكن تجميعها ضمن مجموعتين وهي:

المجموعة الأولى: فئات من داخل المشروع: و تشمل:

1/ مالكي المشروع **Owners** و هم الأشخاص الذين قامو بتمويل هذا المشروع فيحرص هؤلاء على معرفة نتيجة المشروع و مركزه المالي وكمؤشر لاتخاذ القرارات (الاستمرارية أو الاسترداد) .

2/ إدارة المشروع **Management**: الإدارة الناجحة هي التي تقود المشروع من نجاح إلى آخر وتعمل على نموه وازدهاره وذلك من خلال اتخاذ قرارات رشيدة ووضع سياسات مستقبلية سليمة وهذا لا يأتي للإدارة إلا من خلال التعرف على الوضعية المالية للمشروع الذي يقومون على إدارته.

3/ العاملين في المشروع **Employees**: كثيرا ما نلقي اللوم على العاملين لعدم ولائهم للمشروع فالمشروع الناجح هو الذي يمنح للعمال مكافآت وعلاوات تشجيعية الأمر الذي يستدعي من العامل تتبع الوضعية المالية للاطمئنان إلى استمرار يته في العمل من عدمها.

المجموعة الثانية: فئات من خارج المشروع: وتشمل :

1/ المساهمين المرتقبين في المشروع **Potential Investors**: المستثمر يفكر كثيرا في اختيار المشروع الأنسب لذلك يجب عليه أن يدرس الوضعية المالية له قبل الشروع في الاستثمار .

2/ المحللون الماليون **Fiancial Analysts**: فالحلل المالي يهتم بالحصول على البيانات المحاسبية لتحليل وضعية المشروع بغية تقديم النصائح والإرشادات للمستثمرين حول وضعية الشركة.

3/ دائنو المشروع و موردوه **Creditors**: فالمعلومات المحاسبية تقدم لهم الأساس المتين للحكم على الوضع المالي للمشروع ومقدرته على سداد الالتزامات في مواعيد الاستحقاق.

4/ بعض الجهات الحكومية **Government**: تهتم دائرة ضريبة الدخل مثلا بتحديد أرباح المشروع بدقة لمعرفة الضريبة المستحقة عليها كما أن دائرة الإحصاءات العامة ووزارة التخطيط تهتم بالبيانات لوضع خطط مستقبلية ولمعرفة مستوى القطاعات الاقتصادية في الدولة.

هل المحاسبة علم أم فن ؟<sup>2</sup> من هذا التعريف يتضح أن للمحاسبة بعدين بعد علمي وبعد فني حيث يتضح البعد العلمي من اعتماد المحاسبة على مجموعة من القواعد والأسس والنظريات أما البعد الفني فهو الجانب التطبيقي للمحاسبة وذلك من خلال تبويب وتصنيف أعمال المشروع وفق قواعد وأسس يغلب عليها الطابع الاجتهادي ولذلك يمكن القول بأن المحاسبة علم و فن.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

1 حسام الدين الخداش، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، الجزء الأول، عمان، 2004، ص ص، 19 ، 20 .

2 حسام الدين الخداش، مرجع نفسه ،ص 16 .

ظهرت الحاجة إلى وجود المعايير على المستوى الدولي في إعداد التقارير المالية في النصف الثاني من القرن العشرين، ويعود السبب في ذلك إلى تأثيرات العولمة على الاقتصاد العالمي من خلال تدويل عالم المال والأعمال ليتماشى مع الاستراتيجيات التي تبعتها معظم دول العالم في استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال توحيد القواعد و المبادئ المستعملة في المحاسبة، ولهذا ظهرت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال وضع مجموعة من المعايير الدولية المحاسبية والتي تلقى قبولاً عاماً، وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة وتطورها التاريخي وأسبابها، وفي المطلب الثاني مفهوم ونشأة وأهمية المعايير المحاسبية الدولية أما في المطلب الثالث : طبيعة المعايير المحاسبية وعملية إصدارها من طرف اللجنة المحاسبية الدولية وفي المطلب الرابع الهيئات والإطار النظري للمعايير المحاسبية والمالية IAS/IFRS .

### المطلب الأول: قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة وتطورها التاريخي وأسبابها

#### الفرع الأول: قائمة المعايير المحاسبية الدولية:

##### الجدول رقم 01: قائمة المعايير المحاسبية الدولية

| قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS | موضوع المعيار                             |
|--------------------------------------|-------------------------------------------|
| المعيار المحاسبي رقم : 01            | عرض القوائم المالية                       |
| المعيار المحاسبي رقم : 02            | المخزونات                                 |
| المعيار المحاسبي رقم : 07            | جدول تدفقات الخزينة                       |
| المعيار المحاسبي رقم : 08            | نتائج تغيرات و الأخطاء السياسية المحاسبية |
| المعيار المحاسبي رقم : 10            | الإحداث اللاحقة للميزانية                 |
| المعيار المحاسبي رقم : 11            | عقود الإنشاء                              |
| المعيار المحاسبي رقم : 12            | ضرائب الدخل                               |
| المعيار المحاسبي رقم : 14            | تقارير عن القطاعات                        |
| المعيار المحاسبي رقم : 16            | ممتلكات و المباني و المعدات               |
| المعيار المحاسبي رقم : 17            | عقود الإيجار-التمويل                      |
| المعيار المحاسبي رقم : 18            | الإيراد                                   |
| المعيار المحاسبي رقم : 19            | منافع الموظفين                            |
| المعيار المحاسبي رقم : 20            | الإعانات الحكومية                         |
| المعيار المحاسبي رقم : 21            | اثر التغيرات في أسعار صرف العملات         |
| المعيار المحاسبي رقم : 22            | اندماج الأعمال                            |
| المعيار المحاسبي رقم : 23            | تكاليف الاقتراض                           |
| المعيار المحاسبي رقم : 24            | افصاحات الأطراف ذات العلاقة               |

|                           |                                                |
|---------------------------|------------------------------------------------|
| المعيار المحاسبي رقم : 26 | المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد      |
| المعيار المحاسبي رقم : 27 | البيانات المالية الموحدة                       |
| المعيار المحاسبي رقم : 28 | المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الحليفة     |
| المعيار المحاسبي رقم : 29 | التقرير المالي في اقتصاد التضخمي الحاد         |
| المعيار المحاسبي رقم : 30 | الإفصاح في القوائم المالية للبنوك              |
| المعيار المحاسبي رقم : 31 | التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة |
| المعيار المحاسبي رقم : 32 | الأدوات المالية-الإفصاح و العرض                |
| المعيار المحاسبي رقم : 33 | حصة السهم من الإرباح                           |
| المعيار المحاسبي رقم : 34 | التقارير المالية المرحلية                      |
| المعيار المحاسبي رقم : 36 | انخفاض قيمة الأصول                             |
| المعيار المحاسبي رقم : 37 | المخصصات و الالتزامات الطارئة                  |
| المعيار المحاسبي رقم : 38 | الأصول الغير ملموسة                            |
| المعيار المحاسبي رقم : 39 | الأدوات المالية , الاعتراف و القياس            |
| المعيار المحاسبي رقم : 40 | ملكية الاستثمار                                |
| المعيار المحاسبي رقم : 41 | الزراعة                                        |

المصدر :شعيب شنغوف، 2009،ص338.

#### الفرع الثاني: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية :<sup>1</sup>

- منذ بروز شركات متعددة الجنسيات وظهر مشاكل محاسبية معقدة على مستوى العالمي بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي التي شركات متعددة الجنسيات.
- وعموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي إلى 1904 وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين بمدينة سانت لويس بأمريكا حيث تمت مناقشة و مقارنة المبادئ المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم.
- وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين بأستراليا حيث اتخذت فيه قرارات هامة في التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبية IASC عام 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.
- وقد تم إصدار أول معيار محاسبي ل IASC في جويلية 1975 وتم إلغاؤه سنة 1998 واستبداله بمعيار القوائم المالية.
- وعموما يمكن القول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية وإنما يتم ذلك حسب الحاجة والمشاكل المطروحة وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والاقتراحات ثم المراجعة والاعتماد ثم تحديد بدا سريان المعيار كما يمكن تعديل أو إلغاء أي معيار

<sup>1</sup> الدكتور شعيب شنوف "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية" الجزء الأول المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص 127

وذلك حسب الضرورة وإلى حد الآن فإنه تم إصدار 41 معيار محاسبي تحت غطاء IAS في الفترة 1973-2001 ومعايير تحت غطاء IFRS من 2001 إلى 2008 كما أصدرت 33 تفسير لتلك المعايير .

### الفرع الثالث أسباب وجود المعايير الدولية

#### 1/- أسباب وجود المعايير الدولية:<sup>1</sup>

إن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولاً ممكنة وقابلة للتطبيق لأسئلة أو مشاكل مطروحة ومن أسباب وجود هذه المعايير ما يلي:

\* الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة فيه.

\* انفتاح البورصات وأسواق المال على مستوى العالمي.

\* تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة بالإضافة إلى تخفيض التكاليف.

\* ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي.

\* تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين.

\* تدعيم المرور إلى الأسواق المالية.

\* من أجل التفكير العقلاني والتفكير بفعالية أكبر.

#### 2/ أسباب تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية:<sup>2</sup>

يمكن تقسيم الأسباب التي أدت إلى تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية إلى أسباب خارجية وأسباب داخلية :

##### الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية التجارية.

- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدول من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.

- عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية.

- يشترط للاستفادة من خدمات التمويل من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة، موثقة، موحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية والعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

<sup>1</sup> الدكتور شعيب شنوف "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية" الجزء الأول المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص 126

<sup>2</sup> الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات يومي 05 / 06 / 2013، جامعة الوادي .

## الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي من طرف فعال إلى دور المنظم.
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد.
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام محدد لتحديد الضريبة.
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تغطي على النظرة الاقتصادية.
- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية.
- يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>

يجب الاعتراف بأن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تكتفيها الكثير من الصعوبات وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة ولا شك أن توفر النظام المحاسبي دولي موحد سيحقق مزايا نذكر منها ما يلي:

- \* قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف.
- \* استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع سيوفر من دون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.
- \* اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على الشركات .
- \* زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية .
- \* تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين، الأمر الذي يساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار و من ثم تخفيض تكلفة رأس المال.
- \* سهولة إجراء العمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل، وهذا من شأنه أن يتر تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

## المطلب الثالث: طبيعة المعايير المحاسبية وعملية إصدارها من طرف اللجنة المحاسبية الدولية

سوف نتطرق لبعض المعايير المتعلقة بأعمال نهاية السنة

## الفرع الأول: : طبيعة المعايير المحاسبية

\* المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض القوائم المالية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الدكتور شعيب شنوف "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية" الجزء الأول المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ص124

<sup>2</sup> شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، المكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2009، ص، 124

**1/هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية للأغراض العامة في شكل كشوف محاسبية أو قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة أو مع المؤسسات الأخرى المنافسة والمماثلة في النشاط.

**2/ مجال تطبيق المعيار:** يطبق هذا المعيار في عرض القوائم و البيانات المالية على كافة المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين و يتولى مجلس الإدارة أو الهيئة المديرة أو مدراء المالية الإشراف على إعداد وتقديم القوائم والبيانات المالية.

#### \* المعيار المحاسبي الدولي الثاني: المخزون السلعي

**1/هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف و يشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم في تحديد تكاليف المخزون.

**2/ مجال تطبيق المعيار:** يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة باستثناء عمليات التشغيل والأدوات المالية والمخزون من الحيوانات الذي يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج كما يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون .

#### \* المعيار المحاسبي الدولي السابع: جدول التدفقات النقدية<sup>1</sup>

**1/هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى التزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيمها خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية التمويلية .

**2/ مجال تطبيق المعيار:** يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار ويجب عرض تلك القائمة كجزء مستقل عن بياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها .

#### \* المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 : ضرائب الدخل المؤجلة<sup>2</sup>

**1/هدف المعيار:** يتناول هذا المعيار محاسبة آثار و نتائج الضريبة الحالية والمستقبلية بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية بحيث يهدف إلى المعالجة كالاسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية كما يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والتبعات الجارية والمستقبلية للضريبة.

<sup>1</sup> شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009، ص 157 .

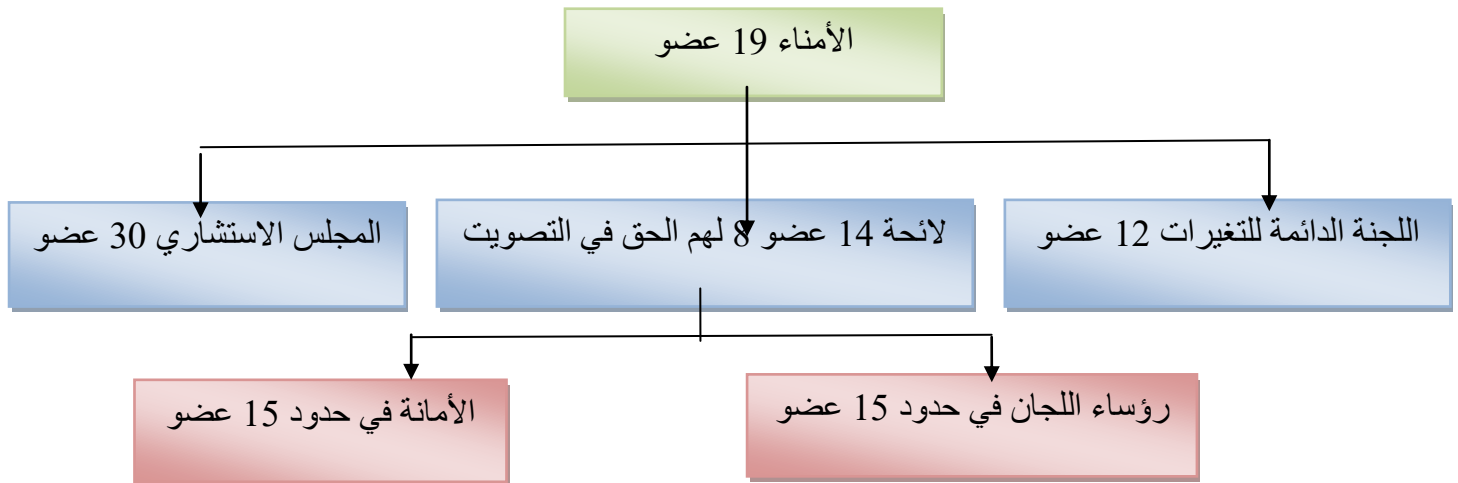
<sup>2</sup> الدكتور: شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ص 157

2/ مجال تطبيق المعيار: يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تضم ضرائب أخرى مثل الضرائب المستحقة على الشركات الخليفة والفروع التابعة و المشاريع المشتركة عند القيام بتوزيع الأرباح.

الخلاصة: تعبر المحاسبة عن تطور الفكر المحاسبي وذلك للخروج من نطاق الممارسة المحلية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع وتزداد الأهمية المحاسبية من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للمؤسسات عن طريق التقارير المالية والتي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي هذه التقارير تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية، تتطلب عملية إعداد القوائم المالية الشفافية حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم كذلك ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

### الفرع الثاني: لجنة المحاسبة الدولية IASC

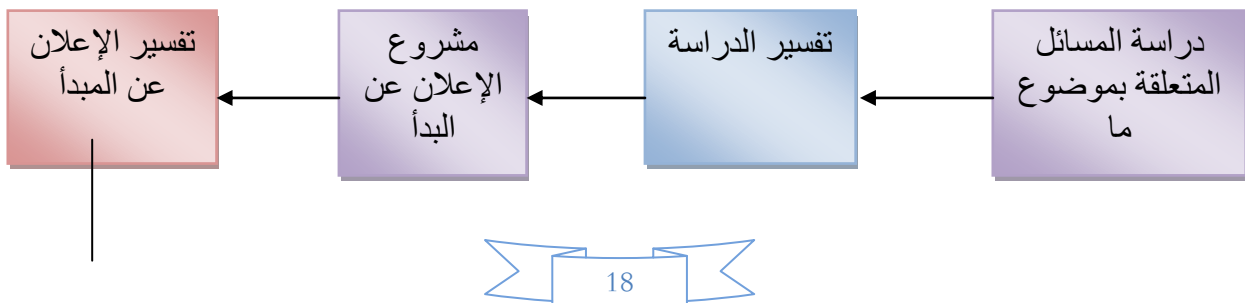
#### الشكل رقم 01: هيكل لجنة المحاسبة الدولية IASC

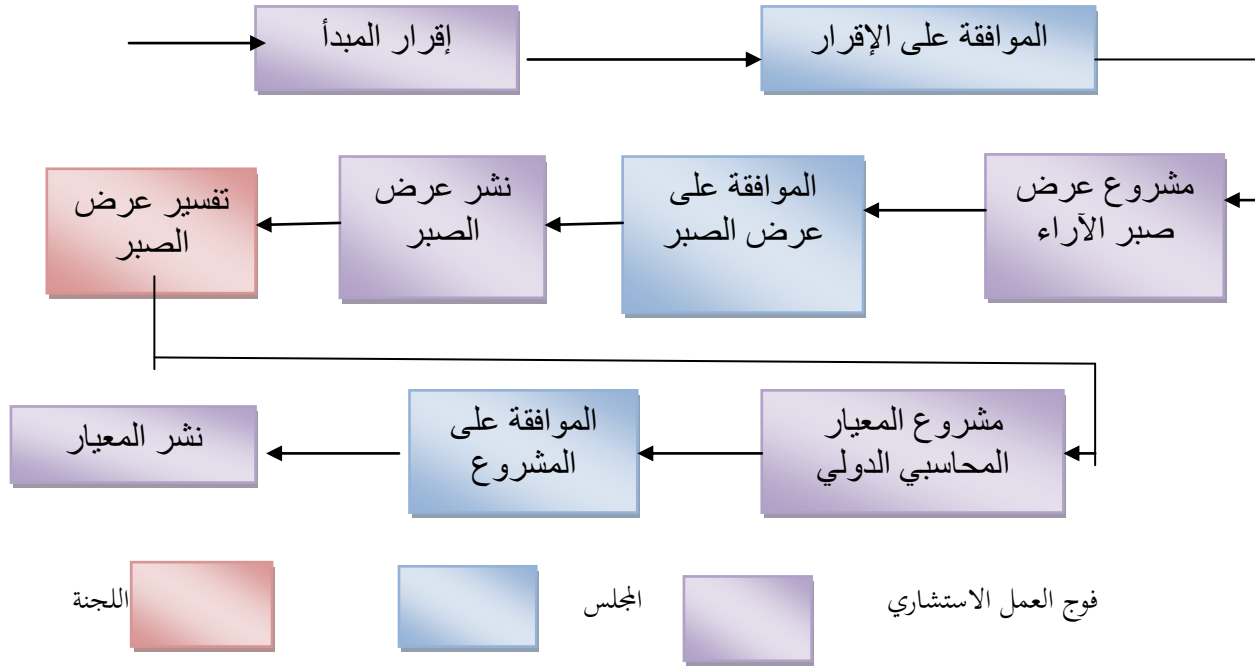


المصدر : شعيب شنتوف، 2009 الجزء الأول، ص 130 .

### الفرع الثالث: عملية إصدار المعايير المحاسبية

#### الشكل رقم 02 : عملية إصدار المعايير المحاسبية





المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص 133 .

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فإنه توجد المجموعة الإستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، و لا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار . وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس ، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية و الحكومات و اسواق الأوراق المالية .

يقوم المجلس بفحص الإقتراحات و التعليقات التي ترد حول مسودة العرض يتم تعديلها حسب الضرورة ، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة ارباع من اعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي <sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: الهيئات والإطار النظري للمعايير المحاسبية والمالية IAS/IFRS

##### الفرع الأول: ماهية أسباب و رهانات (enjeux) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

إن السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في تطور الأسواق المالية العالمية وتدخلها وتبعيتها مما أدى إلى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي، والهدف من ذلك يعود في الأساس إلى إمكانية :

\* الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات، خاصة تلك المقيمة في البورصة .

\* المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول.

<sup>1</sup> الدكتور شعيب شتوف محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، 2008، ص 132

\* تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات (cotation boursière).

\* الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها .

\* تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها .

الفرع الثاني: ما هو مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) والهيئات المتفرعة عنه؟<sup>1</sup>

1 تم إنشاء ما يعرف بهيئة المحاسبة الدولية سنة 1973 من طرف معاهد المحاسبة التابعة لعشر دول هي ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة، فرنسا، إنجلترا، أيرلندا، اليابان، مكسيك و هولندا، ارتفع عدد هذه الدول إلى 100 دولة سنة 2001 ، وتجدر الإشارة إلى أن التمثيل اليوم في هذه الهيئة تمثيل جغرافي أو وظيفي وليس تمثيلا وطنيا. تعمل الهيئة (IASC) على إعداد معايير محاسبية مقبولة دوليا وكذا ترقية استعمالها .

2 إصلاح IASC سنة 2001: ثم تغيير اسم (IASC) وأصبح (IASB) كما إتفق على تعميم المصطلح (IFRS) على كل المعايير (IAS)، (IFRS)، فمعايير (IFRS) كافية لأنها أوسع و أشمل وتتضمن في مضمونها كلا من الجانب المالي والمحاسبي.

ولأن هدف الهيئة الأم أصبح المجلس (IASB) أساسا كما سنرى، هو المعلومة المالية وأسس المعلومة المحاسبية وابتداء من 2001 أصبح المجلس (IASB) هيئة حرة، مستقلة، غير حكومية، لا تهدف إلى الربح؛ تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير، تعديلها وإلغائها أحيانا ، كما اتخذ قرار بحيث كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه واسمه من جديد و كل معيار جديد ظهر ابتداء من 2001 يظهر باسم (IFRS) .

إن المعايير الدولية تحت اسم (IAS) هي 41 معيارا مرقمة من 1 إلى 41، ألغي منها، إلى غاية سنة 2009، 12 معيارا أرقامها هي: (35، 30، 25، 22، 15، 14، 13، 9، 5، 4، 3) وظهرت معايير معوضة أو جديدة تحت اسم (IFRS)، وعددها 8 ( مرقمة من 1 إلى 8 ). وعليه يصبح عدد المعايير الدولية إلى غاية 2009 هو 37 معيارا ساري المفعول مع الإشارة (IAS 39) و (IFRS 7) بالإضافة إلى المعايير (IAS) و (IFRS) الـ 37 هناك تفسيرات وشرح كل من الهيئتين (SIC) (IFRIC) (11 تفسيراً) و 16 تفسيراً ألغي واحد منها ل (IFRIC)، وعليه فإن المرجعية هي :  
(IAS+IFRS+SCI+IFRIC =IFRS )

3 - الخريطة التنظيمية للمجلس (ISAB):<sup>2</sup>

يتبع المجلس (IASB) 100 % (مؤسسة بنت ) إلى الهيئة التأسيسية الأم (IASCF)

International Accounting Standards Committee Fondation ويتكون هذا المجلس من الهيئات التالية:

\* اللجنة التنفيذية (comité exécutif) IASB مهمته إيفاد خبرته التقنية وإعداد المعايير وتبنيها؛

1 أ.د. محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، بدون دار النشر، 2010، ص 44، 45 .

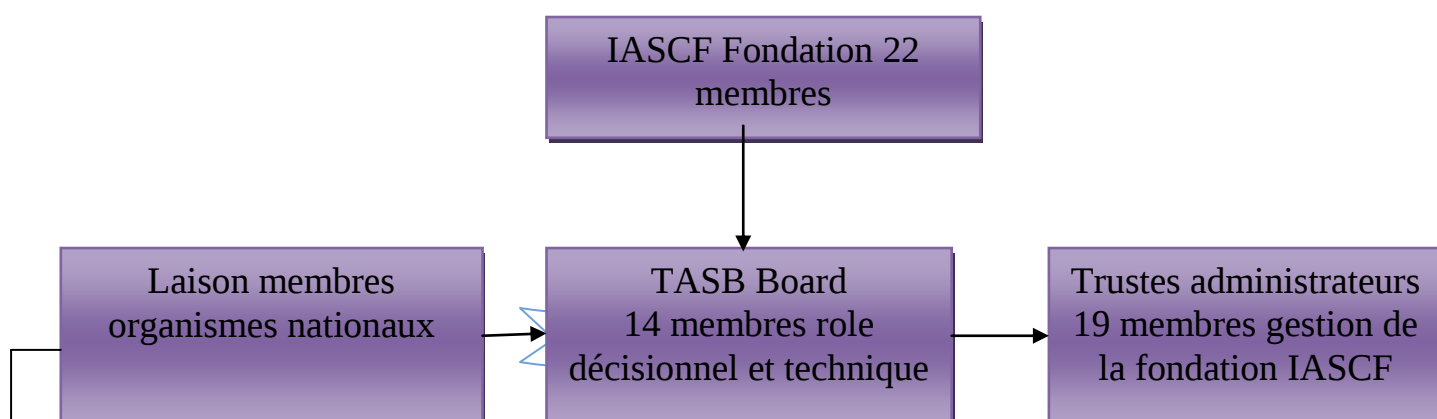
2 أ.د. محمد بوتين " المحاسبة المالية و المعايير المحاسبة الدولية "الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 45-46

\* مجلس الرقابة (**conseil de surveillance**): يتكون من إداريين (administrateurs) تحت إسم (trustes): دوره يتمثل في تعيين أعضاء المجلس (IASB)، إعداد الموازنة وجمع الأموال (الإعانات والمساعدات) وإثراء القانون التأسيسي ل (IASB)؛

\* لجنة الشرح والتفسير (comité d'interprétation) (IFRIC) اسمها القديم (SIC) وهي لجنة تسهر على شرح وتفسير معايير المجلس (IASB) الموجودة، يلي ذلك تقديم اقتراحات تقنية حول مسائل دقيقة، انتظارا في عرض معيار نهائي مناسب.

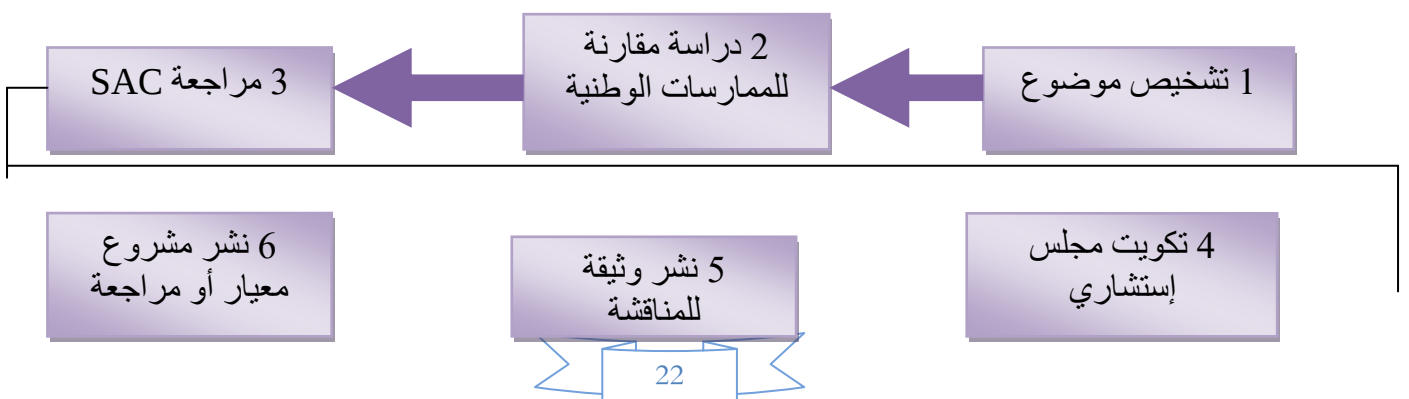
\* لجنة استشارية للتغيير (SIC (Comité consultatif de normalisation): يتمثل دور هذه اللجنة في تفعيل مشاركة الأطراف المهنية بالمعلومة المالية الدولية من هيئات وطنية، جهوية وأفراد ذوي الاختصاص، فتقديم إرشادات حول الغير للمجلس (IASB) أولا و لمجلس الرقابة (Trustees) ثانيا .

الشكل رقم 03: الخريطة التنظيمية للمجلس (TASB)



المصدر : مُجَدُّ بوتيّن، 2010، ص 46

الشكل رقم 04: إجراءات تبني معيار جديد





### الفرع الثالث: الإطار النظري ( المفاهيمي ) للمجلس<sup>1</sup> IASB

هو إطار خصص للمفاهيم، المصطلحات، القواعد، المبادئ المحاسبية، القوائم المالية أهدافها ومستعملاتها، تحضيرها وإظهارها حسب المعايير كما يتضمن أساسا الفرضيتين الأساسيتين محاسبة الالتزام واستمرارية المؤسسة لنشاطها وعليه فإن إطار المفاهيم الذي جاء به المجلس المنظر، المحضر، والناشر المفسر الوحيد للمعايير الدولية ليس معيارا من هذه المعايير ولكنه يخص تحضير وإظهار ونشر القوائم المالية، إن دور هذا الإطار واسع ويتعدى المبادئ المحاسبية كثيرا وهو كما سنرى دليل محضري معدي وناشري القوائم المالية حسب المعايير ( IFRS ) .

**1/ الهدف:** إطار المفاهيم إطار صادق عليه المجلس (IASB) أدناه وتبناه المجلس (IASB) سنة 2001 الهدف منه مساعدة هذه الأخيرة على:

- \* تطوير المعايير دولية مستقبلية للمعلومة المالية.
- \* زيادة التنسيق ما بين القوانين والتنظيمات وإجراءات التحضير القوائم المالية عن طريق تقديم قاعدة تسمح بتقليص عدد المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المعايير الدولية للمعلومة المالية.
- \* مساعدة الهيئات الوطنية ( مجلس المحاسبة مثلا ) التكلفة بتطوير المعايير المالية والمحاسبية الوطنية.
- \* مساعدة المسؤولين على تحضير القوائم على تطبيق المعايير للمعلومة المالية.
- \* مساعدة المدققين في الإدلال بآرائهم حول القوائم المالية المعدة حسب هذه المعايير.
- \* مساعدة المستعملين للقوائم المعدة حسب تلك المعايير على فهم وتفسير المعلومة المالية المحتواة.
- \* تقديم معلومات لمن يهمه الأمر حول النهج المتبع من طرف المجلس (IASB) في إعداد المعايير.

### 2/ مجال إطار المفاهيم: يتناول النقاط التالية:<sup>2</sup>

- \* الهدف من القوائم المالية.
- \* المميزات النوعية للمعلومة المالية المحتواة في تلك القوائم.

<sup>1</sup> د محمد بوتين ، نفس المرجع ، ص 48

<sup>2</sup> د محمد بوتين ، نفس المرجع ، ص 49

\* يعطي تعارف وكيفية تسجيل وتقييم العناصر الظاهرة بالقوائم المالية.

\* يعرف مصطلح رأس المال والحفاظ عليه.

\* يتعرض هذا الإطار للقوائم المالية الفردية للمؤسسة والقوائم المالية المجمعة في المجمع وهذا لكل المؤسسات التجارية والصناعية وغيرها سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص مع التأكيد على تحضير ونشر القوائم المالية من طرف إدارة المؤسسة مرة واحدة على الأقل في السنة إشباعا لحاجات المستعملين.

**3/ محتوى إطار المفاهيم:** يعتبر محتوى إطار المفاهيم صلب الموضوع ويتضمن النقاط الأساسية التالية:

\* هدف القوائم المالية ( تقديم المعلومة، الفرضيتان الأساسيتان: محاسبة الالتزام واستمرارية النشاط ) .

\* المميزات النوعية للمعلومة المالية الظاهرة في القوائم المالية

\* مفهوم رأس المال والحفاظ عليه.

\* عناصر القوائم المالية.

\* تسجيل عناصر القوائم المالية.

\* تقييم عناصر القوائم المالية

**ملاحظة:** هذه المعايير لا تعتبر ثابتة فهي قابلة لإعادة النظر وتغيير الطرق المحاسبية بناءا على ما يمكن أن يقترحه عضو في المجلس

### المبحث الثالث :

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما احتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وكيفية عرضه. وسوف نتطرق في المطلب الأول مفهوم النظام المحاسبي المالي وطبيعته وبنيته، وفي المطلب الثاني مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وأهداف وأهمية استعماله، أما في المطلب الثالث مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد ومراحل إنجازه والإطار التصوري وفي المطلب الرابع عرض وتقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

**المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وطبيعته و بنيته**

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد:

التعريف الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد<sup>1</sup>

هو تقنية تسيير موحدة (Normalisée) تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها كما تهدف أيضا إلى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة.

تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات.

- تحديد الحسابات.

- وضع القوائم المالية.

- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية .

ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية

بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد، وهو ما نحاول التطرق إليه في النقاط التالية.

الفرع الثاني: طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسات<sup>2</sup>:

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية:

1- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.

2- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.

3- تحديد طرائق التقييم المحاسبي.

4- تنظيم مهنة المحاسبة.

5- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية و وضع جداول وإيضاحات خاص بالمفاهيم والجداول الملحقه.

6- تحديد الحسابات والمجموعات.

7- تحديد قواعد ومكانز مات سير الحسابات.

الفرع الثالث: بنية النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات:

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:

الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة.

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.

1 علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، ص 10.

2 شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ط 1 مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، ص 26، 27.

الصنف الرابع: حسابات الغير.

الصنف الخامس: حسابات المالية.

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف 8,0 و 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

**المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أهداف وأهمية استعماله**

**الفرع الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد<sup>1</sup>:**

تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية :

1/ الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.

2/ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

3/ وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك يوجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

**ملاحظة :**

كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين مائيتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها وقد حدد النظام المحاسبي المالي مضمون ونوع النشاط وبالشكل التالي :

1/ النشاط التجاري ( Activité commerciale )، رقم الأعمال المحدد : 10 ملايين دينار، عدد المستخدمين : 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل .

2/ النشاط الإنتاجي والحرفي ( Activité de production et artisanale ) رقم الأعمال المحدد: 6 ملايين دينار، عدد المستخدمين: 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل.

3/ النشاط الخدمات ونشاطات أخرى ( Activité de prestation de service et autres ) رقم الأعمال المحدد: 3 ملايين دينار، عدد المستخدمين : 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل .

**الفرع الثاني: أهداف استعمال النظام المحاسبي الجديد<sup>2</sup>:**

<sup>1</sup> علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد ، ص 11 .

<sup>2</sup> الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05/06/2013، جامعة الوادي .

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ليتم الشروع في تطبيقه بداية من جاني 2010، معوضا بذلك المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975.

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- 1/ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- 2/ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية،
- 3- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- 4/ جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- 5/ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- 6- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- 7/ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- 8/ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- 9/ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- 10/ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافية تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- 11/ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصدقية؛
- 12/ يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصدقية،
- 13/ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- 14/ النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

الفرع الثالث: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.
- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

<sup>1</sup> الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05/06/2013، جامعة الوادي

- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري.
  - يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ، الفرضيات والاتفاقيات، وعلى قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة.
  - يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.
  - سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.
  - يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخصخصة وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات.
  - يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين.
- المطلب الثالث: مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد و مراحل إنجازه والإطار التصوري له**
- الفرع الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد**
- يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولا سيما:
- 1- **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.
  - 2- **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.
  - 3- **الدلالة:** يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.
  - 4- **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
  - 5- **المصدقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.
  - 6- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبي عناصر الأصول والخصوم وكذلك التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم

المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

**7-أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب المظهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

### الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:<sup>1</sup>

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001، بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع مجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية حيث مرت هذه العملية بثلاثة مراحل أساسية كما يلي:

**المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية، وفي نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاث خيارات :

**الخيار الأول:** الإبقاء على المخطط الوطني وإدخال بعض الإصلاحات عليه ليتماشى مع التغيرات الجديدة.

**الخيار الثاني:** ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

**الخيار الثالث:** تغيير شكل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي ومبادئ وقواعد جديدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

**المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.

**المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي مالي جديد.

### الفرع الثالث: حتمية تعديل المخطط المحاسبي الجزائري<sup>2</sup>

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات المتعاملون الجدد مع مؤشرات اقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر مجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني.

**الفرع الرابع: مستعملوا القوائم المالية و الخصائص النوعية**

#### 1-أ مستعملوا القوائم المالية:

<sup>1</sup> شعب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2009، ص 13، 14.

<sup>2</sup> شعب شنوف، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، 2008، ص 30-31.

- المستثمرون.

- مسيرون، هيئات إدارية.

- المقرضون ( بنوك، مساهمون).

- إدارة الضرائب.

- شركاء آخرون، زبائن، موردين، أجرا

**1-ب الفرضيات:** التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية من أهمها ما يلي:

- الاستمرارية في النشاط .

- محاسبة الالتزامات ( أساس الاستحقاق ) بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث اتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية .

**1-ج الخصائص النوعية:** التي ينبغي توفيقها في القوائم المالية :

- الوضوح: Intangibilité.

- القابلية للمقارنة: Comparabilité.

- المصدقية: Fiabilité.

- الملائمة: Pertinence.

**2 مفاهيم مختلفة:** أما من حيث المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي أهمها مايلي:

**2-أ الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيرها الكيان من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي

ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية فهي تنقسم إلى أصول غير متداولة وأصول متداولة.

**2-ب الخصوم:** تشمل الالتزامات الحالية والناجئة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد

وينتظر الحصول على منافع اقتصادية وتضم خصوم جارية وخصوم غير جارية.

**2-ت الأموال الخاصة:** تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية والغير جارية، يمكن ملاحظة من خلال هذا

التعريف أنه لا يمكن اعتبار المؤونات والاهتلاكات ضمن عناصر الخصوم.

**2-ج الإيرادات:** تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر

الخصوم خلال السنة المالية.

**2-د الأعباء:** تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

**2-هـ النتيجة الصافية:** تمثل الفرق بين الإيرادات والأعباء للدورة المحاسبية ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة

المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات.

**أسباب تعديل المخطط المحاسبي الوطني:**<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأولي، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص13

يهدف هذا النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الإتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول اقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين و الدوليين ، هذين الآخرين قد مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني 35 - 75، بحيث نجد العديد من الشركات الدولة العاملة في إطار المحروقات رغم العقود المبرمة بينها وبين شركة سونا طراك على استعمال المخطط المحاسبي في المعالجة المحاسبية إلا أننا في الواقع العملي نجد غير ذلك.

#### المطلب الرابع: القوائم المالية

##### الفرع الأول: عرض و تقديم القوائم المالية:<sup>1</sup>

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة النشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل:

من خلال النظام المحاسبي المالي للمؤسسات فان كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية تضم الكشف المحاسبية التالية :

1/ الميزانية.

2/ حسابات النتائج.

3/ جدول تدفقات الخزينة.

4/ جدول تغيرات الأموال الخاصة.

5/ الجداول الملحقة و الإيضاحات.

\* من خلال النظام المحاسبي المالي تم الاعتماد القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول الذي يتناول عرض وتقديم القوائم المالية بالإضافة إلى معيار المحاسبي الدولي السابع والذي يتناول تدفقات الخزينة، كما يمكن عرض النماذج الأولية لهذه القوائم المالية لكن عند إعدادها من طرف المؤسسات يجب مراعاة خصوصيات كل كيان بحيث يمكن إضافة بعض العناصر وحذف أخرى حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها.

##### 1/ الميزانية :<sup>2</sup>

تعتبر الميزانية مرآة ينعكس عليها الوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة وقوتها ومدى تقدمها وتطورها وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة ومن جهة أخرى مطالب والتزامات المؤسسة ولقد اصطلح فنيا على رسم الميزانية في شكل

<sup>1</sup> شعيب شنتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، المكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009، ص78

<sup>2</sup> بوعقوب عبد الكريم، أصول محاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية 1999، ص 19 .

جداول أو قاصمة تنظم الأصول أي الموجودات في الجانب الأيمن إما في الجانب الأيسر مطالب والتزامات المؤسسة وتسمى بالخصوم .

### 1-1 تعريف الميزانية:

هي جدول تبليغي يبين ممتلكات المشروع والتزاماته في وقت معين فتظهر في الجانب الأيمن الأصول والجانب الأيسر الخصوم  
**الأصول = ممتلكات المؤسسة / الخصوم = التزامات المؤسسة / الأصول = الخصوم.**  
**الأصول:** هي استعمالات للموارد وهو كل شئ له قيمة ويعتبر من ممتلكات المؤسسة الآتية من الموارد أي الخصوم.  
**الخصوم:** وهي الموارد التي قدمها أو وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرف المؤسسة.

### 1-2 عرض نموذجي للميزانية:

#### الجدول رقم 02: الميزانية الأصول

| رقم الحساب | الأصول                | إحالات | القيمة الإجمالية | الاهتلاكات تدني القيمة | القيمة المحاسبية | الدورة السابقة |
|------------|-----------------------|--------|------------------|------------------------|------------------|----------------|
| 2          | الأصول غير متداولة    |        |                  |                        |                  |                |
| 20         | القيم المعنوية        |        |                  |                        |                  |                |
| 203        | أعباء تطوير قيم ثابتة |        |                  |                        |                  |                |
| 204        | أنظمة الإعلام الآلي   |        |                  |                        |                  |                |
| 205        | رخص , ماركات          |        |                  |                        |                  |                |
| 207        | فرق الاقتناء          |        |                  |                        |                  |                |
| 208        | قيم معنوية أخرى       |        |                  |                        |                  |                |
| 21         | القيم المادية         |        |                  |                        |                  |                |
| 211        | الأراضي               |        |                  |                        |                  |                |
| 212        | تحيات الأراضي         |        |                  |                        |                  |                |
| 213        | المباني               |        |                  |                        |                  |                |
| 215        | معدات و أدوات         |        |                  |                        |                  |                |

|           |                                    |  |  |  |  |
|-----------|------------------------------------|--|--|--|--|
| 218       | قيم ثابتة مادية أخرى               |  |  |  |  |
| 22        | قيم ثابتة للتنازل                  |  |  |  |  |
| <b>23</b> | <b>قيم ثابتة قيد الانجاز</b>       |  |  |  |  |
| 232       | قيم مادية قيد الانجاز              |  |  |  |  |
| 237       | قيم معنوية قيد الانجاز             |  |  |  |  |
| 5         | أصول مالية متداولة                 |  |  |  |  |
| 50x       | سندات التوظيف و<br>أصول مالية أخرى |  |  |  |  |
| 5xx       | النقديات                           |  |  |  |  |
|           | <b>مجموع الأصول</b>                |  |  |  |  |

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص 80

## الجدول رقم 03 : الميزانية الخصوم

## ميزانية - الخصوم

| رقم الحساب | الخصوم                              | إحالات | المبالغ | الدورة السابقة |
|------------|-------------------------------------|--------|---------|----------------|
|            | الأموال الخاصة                      |        |         |                |
| 101        | رأس المال الخاص                     |        |         |                |
| 105        | فرق إعادة التقدير                   |        |         |                |
| 106        | الاحتياطات                          |        |         |                |
| 11         | محول من جديد                        |        |         |                |
| 12         | نتيجة الدورة                        |        |         |                |
|            | الخصوم غير متداولة د.ط.م            |        |         |                |
| 13x        | حساب الأعباء و الإيرادات<br>المؤجلة |        |         |                |
| 15x        | مؤونات الأعباء                      |        |         |                |
| 16x        | قروض و ديون مماثلة                  |        |         |                |
| 17x        | ديون مرتبطة بالمساهمات              |        |         |                |
|            | ديون أخرى                           |        |         |                |
|            | الخصوم المتداولة: د.ق.م             |        |         |                |

|      |                             |  |  |  |
|------|-----------------------------|--|--|--|
| 16x  | قروض و ديون مماثلة          |  |  |  |
| 17x  | ديون مرتبطة بالمساهمات      |  |  |  |
| 40x  | الموردون و الحسابات الملحقه |  |  |  |
| 4xx  | ديون أخرى                   |  |  |  |
| 5 xx | ديون مالية أخرى             |  |  |  |
|      | مجموع الخصوم                |  |  |  |

المصدر : شعيب شتوف، 2009، ص 81

## 2/ جدول حسابات النتائج :

حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء و المنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، و لا تأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. تظهر من خلال ،حساب النتائج، النتيجة الدورة المالية سواء بالربح أو الخسارة.<sup>1</sup>

و هو يصنف إلى :

أ/ تصنيف الأعباء حسب طبيعتها :

## الجدول رقم 04: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

| رقم الحساب | البيان                   | المبلغ المدين | المبلغ الدائن | إحالات | أرصدة<br>الدورة<br>السابقة |
|------------|--------------------------|---------------|---------------|--------|----------------------------|
| 70         | المبيعات                 |               |               |        |                            |
| 72         | التغير في المخزون        |               |               |        |                            |
| 73         | إنتاج المؤسسة لذاتها     |               |               |        |                            |
| 74         | إعانات الاستغلال         |               |               |        |                            |
| (1)        | إنتاج الدورة 1           |               |               |        |                            |
| 60         | مشتريات مستهلكة          |               |               |        |                            |
| 61         | خدمات خارجية             |               |               |        |                            |
| 62         | خدمات خارجية أخرى        |               |               |        |                            |
| (2)        | استهلاك الدورة 2         |               |               |        |                            |
| (3)=2-1    | القيمة المضافة للاستغلال |               |               |        |                            |
| 63         | أعباء المستخدمين         |               |               |        |                            |

<sup>1</sup> علاوي لخضر " نظام المحاسبة المالية "الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 175

|                |                                      |  |  |  |  |
|----------------|--------------------------------------|--|--|--|--|
| 64             | ضرائب و رسوم                         |  |  |  |  |
| (4)            | فائض الاستغلال الإجمالي              |  |  |  |  |
| 75             | إيرادات وظيفية أخرى                  |  |  |  |  |
| 65             | أعباء وظيفية أخرى                    |  |  |  |  |
| 68             | مخصصات الاهتلاكات و تدني القيمة      |  |  |  |  |
| 78             | استرجاع أعباء الدورات السابقة        |  |  |  |  |
| (5)            | النتيجة الوظيفية                     |  |  |  |  |
| 76             | إيرادات مالية                        |  |  |  |  |
| 66             | أعباء مالية                          |  |  |  |  |
| (6)            | النتيجة المالية                      |  |  |  |  |
| <b>(7)=6+5</b> | <b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>   |  |  |  |  |
| 698-695        | الضرائب المستحقة على النتيجة العادية |  |  |  |  |
| 693-692        | الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية  |  |  |  |  |
|                | إجمالي إيرادات النشاطات العادية      |  |  |  |  |
|                | إجمالي أعباء النشاطات العادية        |  |  |  |  |
| (7)            | النتيجة الصافية للنشاطات العادية     |  |  |  |  |
| 77             | إيرادات استثنائية                    |  |  |  |  |
| 67             | أعباء استثنائية                      |  |  |  |  |
| (8)            | النتيجة الغير عادية                  |  |  |  |  |
| (9)            | النتيجة الصافية لدورة                |  |  |  |  |

المصدر : المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص 83 .

ب/ حسب الوظائف :

جدول رقم 05: جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

| البيان      | المبلغ المدين | المبلغ الدائن | إحالات | أرصدة<br>السابقة | الدورة |
|-------------|---------------|---------------|--------|------------------|--------|
| رقم الأعمال |               |               |        |                  |        |

|  |  |  |  |                                                                                           |
|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  | تكلفة المبيعات                                                                            |
|  |  |  |  | هامش الإجمالي                                                                             |
|  |  |  |  | إيرادات أخرى وظيفية<br>تكاليف تجارية<br>أعباء إدارية<br>أعباء وظيفية أخرى                 |
|  |  |  |  | النتيجة الوظيفية                                                                          |
|  |  |  |  | الأعباء حسب طبيعتها:<br>- مصاريف المستخدمين<br>- مخصصات الاهتلاكات<br>- أعباء حسب طبيعتها |
|  |  |  |  | إيرادات مالية<br>مصاريف مالية                                                             |
|  |  |  |  | النتيجة العادية قبل الضرائب                                                               |
|  |  |  |  | الضريبة المستحقة على النتيجة العادية<br>تغيير النتيجة المؤجلة على النتيجة العادية         |
|  |  |  |  | النتيجة الصافية للأنشطة العادية                                                           |
|  |  |  |  | أعباء استثنائية<br>إيرادات استثنائية                                                      |
|  |  |  |  | النتيجة الصافية للنشاط                                                                    |
|  |  |  |  | عناصر أخرى خاصة                                                                           |
|  |  |  |  |                                                                                           |

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص 84 .

3/ جدول سيولة الخزينة: يعرض جدول سيولة الخزينة بهدف إعطاء مستخدمي الكشوف المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية و كذلك حول طرق استعمالها<sup>1</sup>

<sup>1</sup> علاوي لخضر " نظام المحاسبة المالية " الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 179

و يمكن إعداد جدول التدفقات الخزينة بالاعتماد على المعادلة التالية:<sup>1</sup>

تغيرات الخزينة للفترة = تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاطات العمليات + تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستثمار + تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات التمويل = الخزينة في نهاية الفترة - الخزينة

ويتم عرضه حسب طريقتين :

أ/ الطريقة المباشرة:

جدول رقم 06: جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة

| البيان                                       | إحالات | الدورة الجارية | الدورة السابقة |
|----------------------------------------------|--------|----------------|----------------|
| تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية         |        |                |                |
| التحصيل من الزبائن                           |        |                |                |
| المبالغ المسددة إلى الموردين-المستخدمين      |        |                |                |
| فوائد و مصاريف مالية أخرى مدفوعة             |        |                |                |
| ضرائب مدفوعة على النتائج                     |        |                |                |
| تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية       |        |                |                |
| تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الاستثنائية |        |                |                |
| تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التشغيلية    |        |                |                |
| تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية :     |        |                |                |
| المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة       |        |                |                |
| التحصيل الخاص عن القيم الثابتة               |        |                |                |
| المدفوعات الخاصة باقتناء القيم المالية       |        |                |                |
| فوائد محصلة من التوظيفات المالية             |        |                |                |
| حصص و أقسام مقبوضة من النتائج                |        |                |                |
| تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات الاستثمارية  |        |                |                |
| تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية:        |        |                |                |
| التحصيل الناتج من إصدار الأسهم               |        |                |                |
| حصص و توزيعات أخرى                           |        |                |                |

<sup>1</sup> ا د محمد بوتين " المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية " الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 80

|  |  |  |                                           |
|--|--|--|-------------------------------------------|
|  |  |  | تحصيل القروض                              |
|  |  |  | تسديد الديون و القروض الأخرى              |
|  |  |  | تدفقات الخزينة الصافية للنشاطات التمويلية |
|  |  |  | مؤشر تغير أسعار الصرف في السيولة          |
|  |  |  | تغير الخزينة خلال السنة المالية           |
|  |  |  | الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة     |
|  |  |  | الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة     |
|  |  |  | تغير الخزينة خلال السبة المالية           |
|  |  |  | المقاربة مع النتيجة المحاسبية             |
|  |  |  |                                           |

المصدر : شعيب شتوف، 2009، ص 85 .

ب/ الطريقة الغير مباشرة

جدول رقم 07 : جدول تدفقات الخزينة الطريقة الغير مباشرة

| البيان                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | إحالات | الدورة الجارية | الدورة السابقة |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------------|----------------|
| تدفقات الخزينة منا النشاطات التشغيلية<br>النتيجة الصافية خلال الدورة المحاسبية<br>تعديلات و تصحيحات حول:<br>-اهتلاكات و المؤونات<br>-التغير في الضرائب المؤجلة<br>-التغير في المخزون<br>-التغير في حسابات الزبائن و حقوق أخرى<br>-التغير في حسابات المورد وديون أخرى<br>-زائد / ناقص قيمة التنازل ضريبة صافية |        |                |                |
| تدفقات الخزينة من النشاطات التشغيلية 1                                                                                                                                                                                                                                                                        |        |                |                |
| تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية:<br>المدفوعات الخاصة باقتناء القيم الثابتة                                                                                                                                                                                                                             |        |                |                |

|  |  |  |                                           |
|--|--|--|-------------------------------------------|
|  |  |  | التحصيل الخاص بالتنازل / القيم الثابتة    |
|  |  |  | تدفقات الخزينة من النشاطات الاستثمارية: 2 |
|  |  |  | تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية:     |
|  |  |  | حصص مدفوعة للمساهمين                      |
|  |  |  | زيادة او ارتفاع الراس مال                 |
|  |  |  | اصدار القروض                              |
|  |  |  | تسديد القروض                              |
|  |  |  | تدفقات الخزينة من النشاطات التمويلية: 3   |
|  |  |  | تغير الخزينة خلال السنة المالية           |
|  |  |  | الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة     |
|  |  |  | الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة     |
|  |  |  | مؤشر تغير الأسعار صرف العملات             |
|  |  |  | تغير الخزينة خلال السنة المالية           |

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص 86

4/ جدول تغيرات الأموال الخاصة<sup>1</sup>

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات التالية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس الأموال.
- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة ( ارتفاع الخفض التسديد ) توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال الدورة المالية.

الجدول رقم 08: جدول تغيرات الأموال الخاصة الطريقة الأولى

| تغيرات الأموال الخاصة | إحالات | رأس مال<br>الاجتماعي | علاوات<br>الإصدار | فرق التقييم | فرق التقييم | إعادة | احتياطات & نتيجة |
|-----------------------|--------|----------------------|-------------------|-------------|-------------|-------|------------------|
| رصيد نهاية السنة N-2  |        |                      |                   |             |             |       |                  |

<sup>1</sup> ا د محمد بوتيت " المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية " الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص 80

|  |  |  |  |  |  |                                            |
|--|--|--|--|--|--|--------------------------------------------|
|  |  |  |  |  |  | تغيير الطرائق المحاسبية و تصحيح<br>الاطعاء |
|  |  |  |  |  |  | إعادة تقييم القيم الثابتة                  |
|  |  |  |  |  |  | الربح/خسائر غير مسجلة في<br>حسابات النتائج |
|  |  |  |  |  |  | حصص موزعة                                  |
|  |  |  |  |  |  | زيادة رأس المال                            |
|  |  |  |  |  |  | نتيجة صافية للنشاط                         |
|  |  |  |  |  |  | رصيد نهاية السنة N-1                       |

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص87

#### الجدول رقم 09 : جدول تغيرات الأموال الخاصة الطريقة الثانية

|  |  |  |  |  |  |                                         |
|--|--|--|--|--|--|-----------------------------------------|
|  |  |  |  |  |  | تغيير الطرائق المحاسبية و تصحيح الاطعاء |
|  |  |  |  |  |  | إعادة تقييم القيم الثابتة               |
|  |  |  |  |  |  | الربح/خسائر غير مسجلة في حسابات النتائج |
|  |  |  |  |  |  | حصص موزعة                               |
|  |  |  |  |  |  | زيادة رأس المال                         |
|  |  |  |  |  |  | نتيجة صافية للنشاط                      |
|  |  |  |  |  |  | رصيد نهاية السنة N                      |

المصدر : شعيب شنتوف، 2009، ص88

5/ الملاحق (ملحق الكشف المالية)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لخضر علاوي "نظام المحاسبة المالية" الأوراق الزرقاء العالمية، 2010، ص184

: يضم ملحق الكشف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما ، و التي من شأنها تسهيل المعلومات و الأحداث الواردة في الكشف المالية.

و يمكن حصر هاته الأحداث و المعلومات في :

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية من خلال المعايير المحاسبية.
- المكملات التفسير الضرورية لحسن فهم الميزانية ، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال.
- الأحداث و المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيرها
- مجموع المعلومات ذات الطابع العام و التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول علي صورة ودية و صادقة للمؤسسة التحويلات ما بين الفروع و الشركة الأم.

الفرع الثاني: القوائم المالية و تقييمها <sup>1</sup>:

أ- حسب لمعايير المحاسبية الدولية (IAS): إن العناصر التي ينبغي أن تكون ضمن القوائم المالية هي الميزانية ، حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، الجداول الملحق لها علاقة بالعناصر السابقة .

ب- حسب المعايير المحاسبية الأمريكية: إن القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الأمريكية ينبغي أن يتم إعدادها عند نهاية كل دورة محاسبية و تتضمن النتيجة الصافية للدورة المحاسبية التغيرات التي تحدث ف رأس المال ، جدول التدفقات الخزينة ، و توزيعات الأرباح خلال الفترة المحاسبية المعنية. <sup>2</sup>

ج- حسب النظام المحاسبي الجزائري: نجد أن القوائم المالية تتضمن الميزانية ، حسابات النتائج ، و الجداول الملحق و لا يوجد جدول خاص بتدفقات الخزينة الذي تم إضافته من خلال النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في نوفمبر 2007.

2/ تقييم القوائم المالية :

أ- حسب لمعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS):

إن أساس تقييم المحاسبي حسب لمعايير المحاسبية الدولية يشمل مايلي :

- التكلفة التاريخية - القيمة الحالية
- القيمة الحالية للتحقق
- القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة
- القيمة العادلة يتم تطبيق هذه المعايير لتقييم عناصر القوائم المالية .

<sup>1</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو، 2008، ص ، 95-96

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو، 2008، ص ، 96

ب- حسب المعايير المحاسبية الأمريكية: إن أساس التقييم المحاسبي يتم من خلال :

- التكلفة التاريخية

- القيمة الحالية, أو التكلفة البديلة

- القيمة السوقية

- القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة

- القيمة الصافية و لا يوجد أي أساس آخر لعملية التقييم .

ج- حسب النظام المحاسبي الجزائري:

فإن الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفقا تكلفة التاريخية وهي تمثل إما تكلفة الحيازة أو الشراء أو تكلفة الإنتاج إما في بعض

الحالات يجب إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من:

- القيمة العادلة.

- القيمة المحققة.

- القيمة الحالية.

الفرع الثالث: أهداف وقواعد إعداد القوائم المالية:

1/ أهداف القوائم المالية:<sup>1</sup>

1- ينبغي أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ

القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية، ومن الضروري أن تكون

القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين و الدائنين الذي يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية و التجارية و المحاسبة

المالية ، والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.

2- من الضروري أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات

النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض وتتأثر تلك

التوقعات بالآتي:

1 أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية ، الدار الجامعية ، 2003 ، ص ص 41، 42.

- 1- مقدرة المشروع في الحصول على نقدية كافية من خلال إيراداته وأنشطة المالية الأخرى، ومقدرة المشروع في الحصول على إعادة استثمار موارده المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك.
- 3- توقعات المستثمرين والدائنين حول هذه المقدرة بشكل عام والتي تؤثر على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمشروع بالنسبة لغيرها من أوراق المشروعات الأخرى، وبناء عليه ينبغي أن توفر المحاسبة المالية والقوائم المالية المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين للحكم على احتمالات الحصول على تدفقات نقدية من خلال الإيرادات والأنشطة المالية المختلفة.
- 4- ينبغي أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المشروع .
- ومن الضروري أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المشروع، والتي تمثل نتائج عملياته وغيرها من الأحداث والظروف التي تؤثر على المشروع، وطالما أن هذه المعلومات تعتبر في غاية الأهمية لتحديد قدرة المنشأة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد وغيرها من الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، فإنها يعني أن تكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الاهتمام الرئيسي عند إعداد القوائم المالية.

## هدف القوائم المالية:

### الجدول رقم 10: هدف القوائم المالية

#### تقديم معلومة حول

| الفائدة                                                       | الوضعية المالية                                                       | الأداء                                                                      | تغيير الوضعية المالية                                                                         |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| * قياس قدرة المؤسسة على جني دخل للخزينة                       | * قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات خزينة اعتمادا على الموارد الموجودة | * أخذ نظرة حول نشاطات الاستثمار، التمويل و نشاطات العمليات خلال الدورة      | * أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مدا خيل الخزينة و مدا خيل شبه الخزينة، الخزينة مع تحديد |
| * تقديم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية و توزيع تدفقات الخزينة | * قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات خزينة اعتمادا على الموارد الموجودة | * إعداد أحكام حول مدى الفعالية اللازمة التي ينبغي توفرها حتى تستطيع المؤسسة | * أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مدا خيل الخزينة و مدا خيل شبه الخزينة، الخزينة مع تحديد |

|                     |               |                     |                                          |
|---------------------|---------------|---------------------|------------------------------------------|
| الوثيقة<br>المرجعية | المزايا أساسا | توظيف موارد إضافية. | حاجة المؤسسة إلى استعمال هذه<br>التدفقات |
|                     |               | حساب النتيجة أساسا  | جدول تدفقات الخزينة أساسا                |

المصدر : أحمد محمد نور، 2003، ص 43 .

## 2/ قواعد إعداد القوائم المالية:<sup>1</sup>

هناك قواعد لابد من احترامها عند إعداد القوائم المالية:

- 1- على المؤسسة التأكد من أن فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة.
- 2- أن فرضية محاسبة الالتزامات متوفرة.
- 3- أن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغييرات جاء بها المعيار.
- 4- كل عنصر معتبر (Significatif)، يظهر بمفرده مستقلا، وكل العناصر غير معتبرة تجمع .
- 5- لا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا ألزم ذاك أو سمح معيار خاص بذلك يمكن القيام بمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان هناك معيارا يلزم أو يسمح بذلك أو أن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة.
- 6- كل معلومة رقمية تعطي تقارن بالدورة السابقة.
- 7- كل قائمة مالية تحمل اسم المؤسسة، ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أ المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة والتقريب في الأرقام .
- 8- في حالة تغيير في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر، على المؤسسة ذكر أسباب تغيير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية الأرقام المحتواة مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.<sup>2</sup>

أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية ، الدار الجامعية ، 2003 ، ص 42.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية نفس المرجع 42

### خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن الاستخلاص بأن المحاسبة تهدف إلى مواكبة التطور الهائل في مجال الاقتصادي لذلك وجب إصدار معايير محاسبية مالية، تحدد على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال نتائجها إلى المستفيدين، ولقد أدركت دول كثيرة أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية، لذا سارعت في إصدار مثل هذه المعايير لتكون الأساس الذي من خلاله تتم عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف وإيصال نتائجها إلى كافة المستفيدين.

وتم تبيان طبيعة وأهداف القوائم المالية، التي تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكذا تحدد مستعملي القوائم المالية وبالتالي النظام المحاسبي المالي يعتبر الأرضية الأساسية التي يبنى عليها نظام المحاسبة التي تعبر عن الوضعية الحقيقية وواقع المؤسسة بكل صدق وموضوعية، مما يعطي انطباع دقيق وصورة حية تساعد مستعملي القوائم المالية أخذ القرارات الصائبة، الأمر الذي يرغب المستثمر في المساهمة في رأس مال الشركة.

# الفصل الثاني

أعمال نهاية السنة وفق

النظام المحاسبي المالي.

## مقدمة الفصل

تتصادف نهاية السنة المالية أو الدورة المحاسبية مع نهاية السنة المدنية أي في 31 / 12 / N خلال هذه المرحلة وقبل إعداد النهائي لمختلف الكشف المالية ولغرض عرض الصورة الصادقة عن الوضعية المالية تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يعرف محاسبيا بأعمال الجرد والتسوية منه فإن أعمال نهاية السنة ما هي إلا تجسيد لمبادئ النظام المحاسبي المالي لا سيما مصداقية المعلومات المقدمة، مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، ومبدأ الحيطة والحذر وغيرها. تحتوي أعمال نهاية السنة على جرد وتسوية جميع الحسابات والتي يتم من خلالها تحديد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد وكذا إعداد القوائم المالية وللوصول إلى ذلك لا بد من القيام بأعمال الجرد وتسوية بعض الحسابات التي أجريت خلال الدورة المحاسبية كما أن هناك عمليات تعود إلى الدورة ولم تسجل وهناك عمليات سجلت وتخص الدورة القادمة كما أن هناك أخطاء قد ارتكبت أثناء التسجيل لا بد من تصحيحها ومن أجل إجراء التسويات الجريفة والتي يقصد بها تعديل أرصدها لحسابات حيث تحمل كل فترة محاسبية بما يخصها من إيراد أو مصروف.

على إثر هذا تم تقسيم الفصل الثاني إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: جرد التثبيتات.

المبحث الثاني: جرد وتسوية عناصر الأصول الأخرى.

المبحث الثالث: جرد وتسوية حسابات الخصوم وحسابات التسيير.

### المبحث الأول: جرد المادي لأصول الغير جارية:<sup>1</sup>

هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل التثبيتات العينية المعنوية أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ قفل السنة المالية وهي تشمل حسابات التثبيتات المادية والمعنوية والمالية بالإضافة إلى الاهتلاكات وخسائر عن قيمة التثبيتات..وسوف نتطرق في المطلب الأول جرد التثبيتات المعنوية وفي المطلب الثاني جرد التثبيتات العينية أما في المطلب الثالث جرد التثبيتات المالية.

#### المطلب الأول: جرد التثبيتات المعنوية

##### الفرع الأول: عموميات حول التثبيتات المعنوية

**1/ تعريف التثبيتات المعنوية:** أصول غير نقدية ، قابلة للتعريف و لا معني مادي لها ، يحوزها كيان ما من أجل الإنتاج

ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية.<sup>2</sup>

وهو يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:<sup>3</sup>

أ - حساب 203:مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

ب- حساب 204:برمجيات المعلوماتية وما شابهها .

ج- حساب 205 : الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءة والرخص والعلامات.

د- حساب 207 فارق الاقتناء أو شهرة المحل.

هـ- حساب 208 التثبيتات الأخرى.

##### 2/ تقييم التثبيتات المعنوية:<sup>4</sup>

وفقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، فإن التجهيزات المعنوية تسجل ضمن الأصول يحتمل أن تتحصل المنشأة على مزايا اقتصادية مستقبلية، وأن تكلفته أو قيمته يمكن قياسها بشكل موثوق منه.

**أ- التثبيتات المعنوية المشتراة:** تتضمن تكلفة التجهيزات المعنوية سعر الشراء، بما فيها رسوم الاستيراد الرسوم غير المستردة،

بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، وكذلك كل المصاريف المباشرة المحملة لإعداد هذا الأصل من أجل الاستخدام.

**ب- أصول معنوية مولدة داخليا:** يجب التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير فمصاريف الناتجة عن التطوير يجب أن

تسجل ضمن التجهيزات المعنوية أما مصاريف البحث تسجل كأعباء عند حدوثها.

<sup>1</sup> لجريدة الرسمية رقم 19، 2009، ص 81.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية رقم 19، 2009، ص 86.

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار نشر، 2014، ص 30.

<sup>4</sup> هوام جعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010 ص 68 .

### 3/ تكلفة إدراج التثبيتات المعنوية: <sup>1</sup>

أ- **حسب تكلفة الاقتناء:** تسجل التثبيتات المعنوية في حالة اقتنائها بصورة منفردة بتكلفة شراء، التي تضم سعر الشراء الصافي من التخفيضات التجارية والرسوم المسترجعة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة الملحقه بالعملية من الرسوم الغير مسترجعة، الأتعاب الغير المباشرة واختبارات سير الأصل ويستثنى من تكلفة شراء التثبيتات المعنوية:

\* المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.

\* تكاليف انطلاق التشغيل.

\* خسائر العملية عند البداية يتم تحين تكلفة الأصل إذا تم الحصول عليه بالأجل عن طريق دفع فوائد.

ب- **حسب تكلفة الإنتاج:** و تتم على أساس مرحلتين وهما:

1- **مرحلة البحث:** تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأن هاته الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة من خلال المرحلة.

2- **مرحلة التطوير:** تشكل نفقات التطوير تثبيتا معنويا في الحالات التالية:

\* إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

\* إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

\* إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

### 4/ التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية:

**حساب 203:** أولا تسجيل الأعباء حسب طبيعتها ثم تسجيل تثبيت مصاريف التطوير

من ح 67/60 ← إلى ح 40/5.. ثم من ح 203 ← إلى ح 731

**حساب 204:** يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات و مشابهاها في مقابل

حسابات المالية أو حسابات الغير: من ح 204 ← إلى ح 5 أو 401

كلفة إنتاج البرمجيات و ما شابهها (في حالة إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة) مقابل حساب 731 الإنتاج المثبت للأصول

المعنوية: من ح 204 ← إلى ح 731 <sup>2</sup>

**حساب 205:** التسجيل من الجانب المدين منه مبلغ شراء الأصل في مقابل الجانب الدائن من حسابات المالية

**حساب 207:** يسجل حساب 207 فارق الشراء سواء كان إيجابا (جانب المدين) أو كان سلبا (جانب الدائن).

**حساب 208:** يشمل هذا الحساب القيم الثابتة الملموسة وغير مدرجة في الحسابات السابقة عند اقتناءها في مقابل حسابات

الغير أو الحسابات المال.

<sup>1</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، ص 32، 34.

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي، بدون دار نشر، 2014، ص 33، 36.

## الفرع الثاني :إهلاك التثبيات المعنوية.

**1- مفهوم الإهلاك:** حسب النظام المحاسبي المالي، الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بملك ما، وبمفهوم آخر الإهلاك هو تسجيل التقادم العادي لملك ما بسبب استخدامه، حيث يتم احتسابه كعبء من أعباء الدورة المالية ، **إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.**<sup>1</sup>

مع الإشارة إلى أنه يجب تمييز الإهلاك عن خسارة القيمة ( تدني القيمة) التي تعكس كل انخفاض في المنافع الاقتصادية للملك نتيجة ظروف استثنائية .

يمكن أن يكون الإهلاك طبيعيا أي أن التثبيات تهلك بمرور الزمن. فمثلا : تفقد السيارات السياحية قيمتها من سنة لأخرى بفعل التقادم، كما يمكن أن تهلك التثبيات بفعل الاستغلال (الاستخدام) فمثلا : تهلك تجهيزات الإنتاج بفعل استخدامها خلال عدة دورات في الإنتاج.

## 2- طرق و أنماط الإهلاك:<sup>2</sup>

إن طرق إهلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل حدد النظام المحاسبي المالي طرق الإهلاك عموما في :

- \* الإهلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
  - \* الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية (الإهلاك التنازلي).
  - \* الطريقة التصاعدية (التدرجية ) تؤدي إلى عبء متزايد على مدة الأصل النفعية ( الإهلاك التصاعدي .
  - \* الطريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- ملاحظة:** تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

**أ/ الاهتلاك الثابت :** حسب هذه الطريقة يهتك التثبي بأقساط سنوية ثابتة ومتساوية خلال العمر الإنتاجي إلى أن يصبح مجموع الاهتلاكات المتراكمة يساوي المبلغ القابل للاهلاك من التثبي في حالة وجود القيمة المتبقية أو قيمة التثبي الأصلية في حالة عدم وجود هذه القيمة .

**ب/ الاهتلاك المتناقص:** حسب هذه الطريقة فإن التثبي يهتك بأقساط سنوية متناقصة ويمكن الحصول على أقساط المتناقصة كالتالي : إيجاد معدل الاهتلاك التنازلي بالاعتماد على معدل الاهتلاك الثابت ومدة المنفعة وليكن رمز هذا المعدل T حسب نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تحدد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي كالتالي :

## الجدول رقم 11:المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع نفسه، ص ص، 63، 70 .

| السنوات         | المعامل الضريبي | المعدل السنوي | المعامل (النسبة المئوية الثابتة) |
|-----------------|-----------------|---------------|----------------------------------|
| 3 أو 4 سنوات    | 1.5             | T             | $T = 1.5 * t$                    |
| 5 أو 6 سنوات    | 2               | T             | $T = 2 * t$                      |
| أكثر من 6 سنوات | 2.5             | T             | $T = 2.5 * t$                    |

المصدر : المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### ج/ الاهتلاك المتزايد : <sup>1</sup>

ومفادها ان الاهتلاك يتزايد وفق المتتالية الحسابية أساسها 1 ومجموع عناصرها يساوي مجموع أرقام سنوات الاهتلاك فمثلا إذا كان عدد السنوات الاهتلاك 4 سنوات فانه يخضع للمتتالية : 1,2,3,4 التي مجموع عناصرها 10 وبالتالي فان:  
القسط الأول =  $10/1$  من قيمة الاستثمار القسط الثاني =  $10/2$  من قيمة الاستثمار وهكذا.

### د/ طريقة وحدات الإنتاج : <sup>2</sup>

أو ما يعرف بالاهتلاك الحقيقي ويقصد به اعتماد عامل إنتاجية الأصول الثابتة كمعيار في احتساب تقادماها ومن الطرق المتفق عليها في استخدام هذا النمط نذكر:

1/ طريقة معدل الاستخدام الفعلي : تعتمد هذه الطريقة على الوحدات الإنتاجية للأصل التي استفادت منها الفترة المحاسبية .

**معدل اهتلاك الساعة ( تكلفة الساعة الواحدة ) = تكلفة شراء الأصل الثابت / عدد ساعات العمل المقدرة خلال (N)**

2/ طريقة معدل النفاذ الفعلي: تستخدم هذه الطريقة لإهلاك المصادر الطبيعية نتيجة للاستخدام أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل: الغاز الطبيعي البترول الفحم... الخ ولتحديد قيمة الاهتلاك السنوي تتبع الخطوات التالية:

\* تحديد تكلفة المصدر الطبيعي.

\* تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي ( الاستعانة بالخبراء المختصين ) .

\* تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدرة استخدامها ويسمى معدل النفاذ، معدل النفاذ = التكلفة الإجمالية للمصدر / عدد الوحدات المقدرة .

\* يتم تحديد قيمة النفاذ ( الاهتلاك ) للفترة المحاسبية الواحدة بضرب معدل النفاذ في عدد الوحدات المستخرجة خلال كل فترة محاسبية.

### 3- التسجيل المحاسبي: <sup>1</sup>

<sup>1</sup> شبايكي سعدن ، تقنيات المحاسبة حسب SCF، المطبوعات الجامعية، 2002، ص 209 .

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي، بدون دار نشر، 2014 ص 73، 74، 75 .

إن القيم الثابتة بطبيعتها سواء الملموسة أو غير الملموسة ما عدى الأصول المالية تتعرض إلى نقص في قيمتها نتيجة استعمال الدائم والتآكل ونتيجة التطور التكنولوجي، من خلال هذه الأسباب تلجأ المؤسسة إلى اعتماد طريقة الإهلاك المرخص بها من أجل تحميل الدورات المحاسبية النقص في القيمة. من خلال هذا خص النظام المحاسبي المالي تسجيل الإهلاك في الحساب 28 إهلاك التثبيتات حيث يتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات 20 إلى 21 بالإضافة إلى الحساب 22.

الحساب 280 إهلاك التثبيتات المعنوية .

الحساب 281 إهلاك التثبيتات العينية .

الحساب 282 إهلاك التثبيتات الموضع امتياز .

### الفرع الثالث: الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية<sup>2</sup>

تعتمد المؤسسة عند حلول تاريخ الإقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر (داخلي أو خارجي) يدل على أن أي أصل من الأصول قد فقد قيمته، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

#### 1/ تعريف خسارة القيمة: مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها الواجبة التحصيل.<sup>3</sup>

ينص النظام المحاسبي المالي على أن الكيان يقدر في نهاية كل إقفال للحسابات، ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو إنها انخفاض ، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

#### 2/ مؤشرات تدني القيمة:

##### أ- المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا ( تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).

- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل ( انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

##### ب- المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل .
- تسجيل التغيرات في المحيط التقني للمؤسسة ( التطور التكنولوجي ) والمحيط القانوني والاقتصادي.

<sup>1</sup> علاوي خضر , المحاسبة المعقدة ، ص 77 .

<sup>2</sup> علاوي خضر، نظام المحاسبة المالية، ص 41، 42 .

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية رقم 19، 2009، ص 88 .

- تطور (ارتفاع) نسبة الفائدة في السوق وما يرتبط معه من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتر في القيمة القابلة للاسترجاع.

### 3/ مراحل اثبات و معالجة خسارة القيمة:

تقوم المؤسسة كما سبق وذكرنا عند اقفال الحسابات السنوية باختبار تدني قيمة أصولها، باعتماد المؤشرات السابقة، فإذا ثبت وجود هذه المؤشرات فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل حيث:

- تقييم القيمة القابلة للتحصيل (القيمة المسترجعة) للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل وقيمتها الأصلية.
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

#### أ- ثمن البيع الصافي:

هو مبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام وتراضي، مع طرح تكاليف الخروج.

#### ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل - مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

تتمثل تكاليف الخروج في مصاريف العقود، ومصاريف رفع البضاعة وإعدادها للبيع باستثناء الأعباء المالية وأعباء الضريبة على النتيجة.

ب- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الأموال (الداخلية) المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة.

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات المحينة الأموال المستقبلية للأصل - التدفقات الخارجة

### 4/ التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:<sup>1</sup>

يتم اعتماد حساب 29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بجعل حسابات التخصيص المتعلق (بالاستغلال أو الحسابات المالية أو الاستثنائية)، المعنية حساب 68.

|              |              |                                    |     |  |
|--------------|--------------|------------------------------------|-----|--|
|              |              | N / 12 / 31                        |     |  |
|              | مبلغ الخسارة | مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة   | 681 |  |
| مبلغ الخسارة |              | خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | 290 |  |
|              |              | اثبات تدني القيمة                  |     |  |

<sup>1</sup> بلعوسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 156 .

يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة الجانب الدائن لحساب 78 ( من نفس المستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا ( خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع).

|                 |                 |                                    |     |  |
|-----------------|-----------------|------------------------------------|-----|--|
|                 |                 | N / 12 / 31                        |     |  |
|                 | المبلغ المسترجع | خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | 290 |  |
| المبلغ المسترجع |                 | استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات | 780 |  |
|                 |                 | اثبات استرجاع الخسارة              |     |  |

ملاحظة: يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة .

وفي تاريخ بيع التثبيت، يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.

#### الفرع الرابع: التنازل عن التثبيتات المعنوية.

يغادر الأصل المعني المؤسسة و دفاترها إذا بيع أو أصبح لا يجني أي مزايا اقتصادية مستقبلية<sup>1</sup>.

تحسب نتيجة التنازل و يظهر في حساب النتيجة كما يلي:

الإيراد الصافي لخروج الأصل - القيمة المحاسبية = إيراد أو عبء.

#### التسجيل المحاسبي لعملية التنازل

أ- عندما تكون نتيجة التنازل إيراد:

|      |      |                                                                    |     |  |
|------|------|--------------------------------------------------------------------|-----|--|
|      |      | تاريخ التنازل                                                      |     |  |
|      | XXXX | مخصصات الاهتلاك                                                    | 681 |  |
| XXXX |      | اهتلاك التثبيت المعني                                              | 281 |  |
|      |      | (إثبات قسط الاهتلاك المكمل) من بداية الدورة إلى غاية تاريخ التنازل |     |  |
|      |      | N / 13 / 31                                                        |     |  |
|      |      | اهتلاك التثبيت المعني                                              | 281 |  |
|      |      | البنك                                                              | 512 |  |
|      |      | التثبيت المتنازل عنه                                               | 20  |  |
|      |      | فوائض القيم عن التنازل                                             | 752 |  |

<sup>1</sup> نجد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، 2010، ص 139

ب- عندما تكون نتيجة التنازل خسارة:

|                                                                    |     |  |  |
|--------------------------------------------------------------------|-----|--|--|
| تاريخ التنازل                                                      |     |  |  |
| مخصصات الاهتلاك                                                    | 681 |  |  |
| اهتلاك التثبيت المعني                                              | 281 |  |  |
| (إثبات قسط الاهتلاك المكمل) من بداية الدورة إلى غاية تاريخ التنازل |     |  |  |
| N / 13 / 31                                                        |     |  |  |
| اهتلاك التثبيت المعني                                              | 281 |  |  |
| البنك                                                              | 512 |  |  |
| نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير مالية                      | 652 |  |  |
| التثبيت المتنازل عنه                                               | 20  |  |  |

المطلب الثاني: جرد التثبيتات العينية

الفرع الأول: عموميات حول التثبيتات العينية:

### 1- تعريف التثبيتات العينية:<sup>1</sup>

الأصول العينية التي يحوزها كيان من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية التي تعتمد استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة.

وهو يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

أ - حساب 211 الأراضي.

ب- حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.

ج- حساب 213 البناءات.

د- حساب 215 المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية

د- حساب 218 قيم ثابتة أخرى

### 2- مبادئ إدراج التثبيتات العينية في الحسابات:<sup>2</sup>

طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل مع احترام شرطين أساسيين هما:

\* إذا كان الأمر يتعلق بمورد مراقب بسبب أحداث سابقة ومن المحتمل أن ترتبط به.

\* منافع اقتصادية مستقبلية.

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار نشر، 2014، ص 30 .

<sup>2</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، بدون دار نشر 2011، ص ص، 24، 26 .

\* إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة.

### 3- تكلفة إدراج التثبيتات العينية:

أ- حسب تكلفة الاقتناء: تدرج التثبيتات المادية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، وضعها في أماكنها، الرسوم المدفوعة الغير مسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء.

بصفة عامة كل التكاليف من تاريخ تحويل ملكية الأصل للمؤسسة ( دخوله تحت رقابتها ) إلى غاية جاهز يته للاستغلال. **تكلفة الاقتناء:** هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، وتزداد عليه الحقوق الجمركية، وغيرها من الرسوم الجنائية التي لا تستردها المؤسسة من الإدارة الجنائية وكذا النفقات الملحققة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال.

ب- حسب تكلفة إنتاج الأصل داخل المؤسسة: إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى غير مباشرة المحددة والمرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل، وتستثنى من تكلفة الإنتاج : المصاريف الإدارية والعامة النواتج والأعباء الإضافية غير مباشرة تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعنوي أو كلفة اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاماً للمؤسسة.

**مدة الانتفاع:** هي المدة التي ترتقب فيها المؤسسة استعمال أصول مهيكلية .

**الالتزام:** الحدث الذي ينشأ عنه التزام قانوني أو ضمني و لا يترك أمام المؤسسة حلاً واقعياً آخر إلا الوفاء بهذا الالتزام .

### 4- آلية سير الحسابات: <sup>1</sup>

تسجل حسابات التثبيتات العينية ( المادية ) في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصل تحت رقابة المؤسسة:

\* بقيمة الإسهام أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء.

\* بتكلفة الشراء

\* بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لنفسها.

**مقابل الجانب الدائن حسب الحالة: <sup>2</sup>**

\* حساب رأس المال ( القسم الفرعي لحساب 10 ) أو حساب الشركاء عمليات حول رأس المال ( القسم الفرعي لحساب

45 المجمع والشركاء ) .

\* حساب 40 الموردون أو الحسابات المالية.

\* حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينة.

<sup>1</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، مرجع نفسه، ص 244 .

<sup>2</sup> د محمد بوتين، المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية، بدون دار نشر، 2010 ، ص ص، 98، 99.

## 5/تقييم التثبيات العينية:

- تقيم الأصول الثابتة المادية في حالة توفر شروط تسجيلها، كأصل بتكلفة شراؤها سعر شراء صافي من كل التخفيضات التجارية والمالية، بما في ذلك خصم تحصيل الدفع + حقوق الجمارك (إن وجدت) وكل الرسوم غير القابلة للاسترجاع. ويضاف إلى تكلفة الشراء هذه التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصة:
- تكاليف إيصالها، الشحن و التفريغ.
  - مصاريف إقامتها و تركيبها.
  - مصاريف التخلص منها التي تعود على المؤسسة في نهاية المطاف (مصاريف إقلاعها و تهية المكان بعد نزعها).
  - بعض مصاريف الأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء والمتخصصين إن وجدت)
  - مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل.
  - مصاريف اختبارات التشغيل.

### وتستثنى ولا تدخل في تكلفة الأصل المصاريف التالية:

- تكاليف إقامة مركب جديد وإنتاج منتج جديد؛
- مصاريف انطلاقتها ومصاريف ما قبل الاستغلال؛
- خسائر استعمالها الأولى؛
- تكاليف ترحيل أو إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات؛
- تكاليف القرض لا تدخل في تكلفة الأصل .

## الفرع الثاني: إهلاك التثبيات العينية:

### 1/ حساب قسط الإهلاك: <sup>1</sup>

يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترته النفعية (مدة الاستعمال مدة المنفعة).

ومنه حتى يتسنى لنا حساب قسط الإهلاك لابد من توافر العناصر التالية:

أ- المبلغ القابل للإهلاك : القيمة الأصلية (تكلفة الشراء) مطروحا منها القيمة المتبقية والذي نرسم له :  $V_0$

ب- القيمة المتبقية : ( Valeur résiduelle )

هي المبلغ الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل مع الأخذ بالاعتبار تكاليف الخروج المنظرة والتي نرسم لها ب  $V_r$  .

غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل: الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد

<sup>1</sup> علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

**ملاحظة:** تقوم المؤسسة بتاريخ إقفال الحسابات وخلال كل سنة على الأقل بإعادة تقدير القيمة المتبقية لأصولها وإذا ثبت وجود تغيير في هذه القيمة بالمقارنة مع التقديرات السابقة تعتمد المؤسسة إلى معالجته باعتباره تغييرا في التقديرات المحاسبية .

**ج- مدة المنفعة (Durée d'utilité) :** هي مدة استعمال الأصل المحددة من طرف المؤسسة أو من أطاف أخرى

مؤهلة، والتي نرمز لها ب: N حيث يتوقف تقديرها على: مؤشرات مادية متعلقة بالتطور الناتج من استخدام الأصل.

عوامل تقنية واقتصادية كالتطور التكنولوجي حيث تصبح إنتاجية الأصل لا تتماشى مع هذا التطور فتضطر المؤسسة لاستبداله.

**2/ أ- القيمة المحاسبية الصافية :** وهي الفرق بين القيمة الأصلية للتثبيت (المبلغ القابل للإهلاك) وأقساط الإهلاك المتراكمة ،

والتي نرمز لها ب Vn.

**ب- القسط السنوي للإهلاك :** ويمثل مبلغ الإهلاك المطبق خلال الفترة وهو حاصل قسمة المبلغ القابل للإهلاك على

مدة المنفعة والذي نرمز له ب A. ومنه  $A = V^0 / N$

**ج- معدل الإهلاك:** وهو حاصل قسمة قسط الإهلاك على المبلغ القابل للإهلاك مضروب في 100 أو يساوي النسبة المئوية

أي 100 مقسومة على مدة الاستخدام فاذا رمزنا له ب:

$$T = 100 / N \text{ أو } T = (A / V^0) \times 100, \text{ حيث } A = V^0 \times T$$

**3/ المعالجة المحاسبية للإهلاك:**

**مخطط الإهلاك<sup>1</sup> :**

هو المترجم لوتيرة اهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفقا للاستخدام المحتمل للأصل عمليا، نعين تحت هذا المصطلح الجدول التقديري حيث تسجل فيه المبالغ الخاصة الموزعة على كل من الدورات المحاسبية المغطاة بواسطة المدة المحتملة للأصل، ويكون شكله كالتالي:

**الجدول رقم 12: مخطط الإهلاك**

| الفترة N | القيمة الأصلية V <sub>0</sub> | معدل الإهلاك T | قسط الإهلاك A | الإهلاك المتراكم | القيمة المحاسبية الصافية VNC |
|----------|-------------------------------|----------------|---------------|------------------|------------------------------|
|          |                               |                |               |                  |                              |

المصدر: علاوي لخضر، 2014، ص 70.

و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

|     |         |                         |      |      |
|-----|---------|-------------------------|------|------|
| 681 | N/12/31 | مخصصات الإهلاكات        | XXXX |      |
| 281 |         | إهلاك التثبيتات العينية |      | XXXX |
|     |         | تسجيل قسط إهلاك         |      |      |

<sup>1</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 54، 55

4/ اهتلاك الأصول المادية المفككة:<sup>1</sup>

أ. **مخططات الاهتلاك** : نقوم بإعداد مخطط اهتلاك خاصة بكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك (هيكل ومكونات)، مدة الاهتلاك هي:

- للهيكل، مدة الاستخدام للتجهيز في مجمله،

- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي.

- أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

ب. **استبدال المكونات** : تكاليف استبدال المكون لتجهيز مادي أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل.

القيمة المحاسبية الصافية المكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب. وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات.

**مثال:** مبنى مدة استخدامه 50 سنة تكلفة الهيكل تقدر بـ 95000 دج ومكون *chaufferie*، تجدد كل 10 سنوات له

تكلفته 5000 دج بعد 10 سنوات تم اقتناء *chaufferie* جديد بسعر 12000 دج مدة استخدامها تساوي 10 سنوات.

القيود المحاسبية هي كالتالي:

|      |      |                                           |       |     |
|------|------|-------------------------------------------|-------|-----|
|      |      | نهاية N إلى N+9                           |       | 681 |
|      | 2400 | حصى الاهتلاكات                            |       |     |
| 1900 |      | اهتلاك المبنى (الهيكل) 50 / 95000         | 28131 |     |
| 500  |      | اهتلاك المبنى <i>chaufferie</i> 10 / 5000 | 28132 |     |
|      |      | اهتلاك 10 دورات الأولى                    |       |     |

|       |       |                                 |      |       |
|-------|-------|---------------------------------|------|-------|
|       |       | بداية 10+N                      |      | 28132 |
|       | 5000  | اهتلاك المبنى <i>chaufferie</i> |      |       |
| 5000  |       | مبنى المرجل                     | 2132 |       |
|       |       | رمي المرجل الأول كنفاية         |      |       |
|       |       | بداية 10+N                      |      | 2132  |
|       | 12000 | مبنى المرجل                     |      |       |
| 12000 |       | البنك                           | 512  |       |
|       |       | اقتناء المرجل الثاني            |      |       |
|       |       | نهاية 10 + N إلى 19 + N         |      |       |

<sup>1</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ، ص 56

|      |      |                                     |       |     |
|------|------|-------------------------------------|-------|-----|
|      | 3100 | حصة الاهتلاكات                      |       |     |
| 1900 |      | اهتلاك المبنى (الهيكل) 50 / 95000   | 28131 | 681 |
| 1200 |      | اهتلاك المبنى chaufferie 10 / 12000 | 28132 |     |
|      |      | اهتلاك 10 دورات الأولى              |       |     |

### الفرع الثالث: الخسارة في القيمة للتثبيتات العينية

#### 1/ التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة: <sup>1</sup>

|              |              |                                            |     |     |
|--------------|--------------|--------------------------------------------|-----|-----|
|              |              | N / 12 / 31                                |     |     |
|              | قيمة الخسارة | حصة الاهتلاك و خسارة القيمة (التثبيت مادي) |     | 681 |
| قيمة الخسارة |              | خسارة في قيمة التثبيت المادي               | 291 |     |
|              |              | تسجيل خسارة القيمة                         |     |     |

#### 2/ آثار الخسارة في القيمة على الدورات اللاحقة:

إن التسجيل الخسارة في القيمة يعدل الأساس المستقبلي للاهتلاك الذي خسر في قيمته.

الفرع الرابع: تقييم الأصول المادية عند خروجها من ذمة المؤسسة: يكون الخروج إما إختياري أو إجباري:

أ- خروج إختياري: تنازل، هبة، رمي كنفاية.

ب- خروج إجباري: نزع الملكية (المصادرة)، إخراج، هدم، سرقة.... مهما كان سبب الخروج يجب أن يكون موضوع التسجيل المحاسبي تحديد نتيجته.

#### 1/ العمليات المحاسبية: يتضمن خروج الأصل من الذمة عمليتين محاسبيتين:

أ- تثبيت خروج الأصل من الميزانية وذلك بإلغاء قيمته المحاسبية عند تاريخ العملية.

ب- تثبيت سعر التنازل الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية يشكل نتيجة التنازل (فائض أو ناقص قيمة).

#### 2/ الآثار المحاسبية لخروج التجهيزات من الذمة: يجب تحديد:

أولاً: القيمة المحاسبية للعنصر المتنازل عنه فإذا كان لا يهتلك هذا يعني أن القيمة المحاسبية = القيمة الاجمالية،

أما إذا كان يهتلك فإن القيمة المحاسبية للعناصر المتنازل عنها = القيمة الاجمالية - مجموع الاهتلاكات

ثانياً: تحديد سعر التنازل: وهو السعر المذكور في العقد أما مصاريف التنازل تسجل حسب طبيعتها في حسابات الاعباء

ثالثاً: تحديد نتيجة التنازل: يجب تحديد النتيجة الجبائية " فائض أو ناقص " وذلك حسب المعادلة التالية:

<sup>1</sup> هوام جعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 57، 62.

فائض أو ناقص القيمة الجبائية = سعر التنازل - القيمة الصافية الجبائية للعنصر المتنازل عنه.

3/ التسجيل المحاسبي لعملية التنازل: أساس التسجيل المحاسبي هو كالتالي:<sup>1</sup>

- القيمة الإجمالية للأصل، ناقص الاهتلاكات ( وليس الخسارة في القيمة ) تسجل في الجانب المدين أثناء عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من القيمة المحاسبية الصافية أو أقل منها و عليه يكون القيد كالتالي:

|      |      |                                              |     |     |
|------|------|----------------------------------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31                                  |     |     |
|      |      | نواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية |     | 652 |
|      |      | التثبيتات العينية                            | 21  |     |
|      |      | خسارة في قيمة التنازل                        |     |     |
|      |      | N / 12 / 31                                  |     |     |
| XXXX | XXXX | اهتلاك التثبيت المعني                        |     | 281 |
|      |      | البنك                                        |     | 512 |
|      |      | فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية | 752 |     |
|      |      | التثبيتات العينية                            | 21  |     |

4/ نظام TVA على التنازل عن الأصول المادية:

التنازل عن تجهيز مادي يحتوي على آثار على المستوى الضريبي بصدد الرسم على القيمة المضافة.

مبدأ: عدم الاحتفاظ بالتجهيز لمدة 5 سنوات يكون محل لإعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة تحسب TVA التي سيعاد دفعها تنابيا مع عدد السنوات الباقية للوصول إلى 5 سنوات فإذا حدث تنازل عن تجهيز قبل انتهاء 5 سنوات فإن التكلفة الابتدائية لهذا التجهيز تزيد بمقدار الرسم الذي سيعاد دفعه، أي أن القيمة الأصلية لهذا التجهيز يقصد بها سعر التكلفة معظم بالرسم على القيمة المضافة التي سيعاد دفعها.

المطلب الثالث: جرد التثبيتات المالية

الفرع الأول: عموميات حول التثبيتات المالية

<sup>1</sup> أ. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، سنة 2009 ص 136

**1/ تعريف التثبيتات المالية:** هي دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، أو سند أو قيمة ماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة.<sup>1</sup>

قد تمتلك المؤسسة أصولا مالية كالأسهم ( سندات المساهمة ) وقيم المنقولة للتوظيف ( سندات التوظيف ) أو قروض طويلة المدى من أجل تحسين مردوديتها أو لغرض مراقبة مؤسسات أخرى لفترات تزيد عن الدورة المالية الواحدة، فسندات المساهمة تصنف ضمن التثبيتات المالية (أصول مالية غير جارية ) حيث خصها النظام المحاسبي المالي في الحسابين 26 "مساهمات وحسابات دائنة ملحقمة بمساهمات" و 27 "التثبيتات المالية الأخرى" والتي يمكن تمييزها عن سندات التوظيف والتي تعبر عن التوظيفات للنقدية الفائضة لمدة قصيرة ( أصول مالية جارية) حيث خصها النظام المحاسبي المالي في حساب 50 "القيم المنقولة للتوظيف" باعتبار درجة سيولتها.<sup>2</sup>

**أ- سندات المساهمة:** هي التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذها على الشركة التي تصدر سندات أو أن تمارس مراقبتها.

**ب- سندات مثبتة لنشاط الحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية.**

**ج- السندات المثبتة الأخرى:** التي تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات ذات أمل طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها.

**د- قروض وحسابات دائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في أجل قصير .**

**ملاحظة:** لا يخضع هذا الحساب إلى الاهتلاك على غرار باقي التثبيتات ولكن يخضع إلى خسائر في القيمة لارتباطه المباشر بالأسواق المالية وأحداثها.

## 2/ التسجيل المحاسبي للسندات :

يتلقى حساب 26 في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الإسهام ) سندات المساهمة وكذلك الحسابات المرتبطة بتلك السندات وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 "مساهمات حسابات دائنة ملحقمة بمساهمات" في مقابل حساب الغير أو (الحساب المالي ) فيما يخص الجزء المستدعي وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه (الحساب 269) عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة "فيما يخص الجزء غير المستدعي على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعة في مقابل الحسابات المالية.<sup>3</sup>

وفي حالة بيع سندات المساهمة ، فإن فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتجات أو كأعباء ( القسم الفرعي الحسابين 75 و 65 ..

## التسجيل المحاسبي:

|  |  |                |  |  |
|--|--|----------------|--|--|
|  |  | تاريخ الاقتناء |  |  |
|--|--|----------------|--|--|

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، رقم 19، 2009، ص 86 .

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014، ص ص، 230 ، 234 .

<sup>3</sup> بلعوسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 154 .

|      |      |                             |     |
|------|------|-----------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | سندات المساهمة              | 26  |
| XXXX | XXXX | التشبيات المالية الأخرى     | 27  |
| XXXX | XXXX | سندات التوظيف               | 50  |
| XXXX | XXXX | الدولة، ضرائب و رسوم مستردة | 40  |
| XXXX | XXXX | البنك                       | 512 |

### الفرع الثاني: التسجيل عند الجرد<sup>1</sup>

عند غلق كل دورة محاسبية تقوم المؤسسة بتحديد قيمة الحافظة عند الجرد، هذه القيمة تقارن مع القيمة المحاسبية الصافية وتوجد حالتان:

- قيمة الجرد أكبر أو تساوي القيمة المحاسبية.

- قيمة الجرد أقل من القيمة المحاسبية إذن فالسندات تدنت في قيمتها ويجب تثبيت هذا التدني.

أ. تحديد قيمة السندات عند الجرد: قيمة الجرد لعناصر الأصل تساوي قيمتها الحالية، هذه الأخيرة هي القيمة الأكبر من القيمة البيعية أو القيمة الإستعمالية.

\* القيمة الحالية هي قيمة مقدرة تثمن انطلافا من السوق ومنفعة الأصل بالنسبة للمؤسسة.

ب- تثبيت التدني: تخضع السندات في نهاية كل دورة إلى اختبار تدني من أجل تثبيت الخسارة في القيمة أي عندما تكون القيمة العادلة أو القيمة الحالية للسندات أقل من القيمة المحاسبية الصافية وبالتالي تسجل الخسارة في القيمة.

ج- تحديد القيمة المحاسبية الصافية: هي القيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و الخسارة في القيمة.

د- التسجيل المحاسبي لتدني السندات: التدني في قيمة السندات تعتبر عبئ مالي غير قابل للدفع يسجل حسب طبيعة السندات التي خسرت في قيمتها، في الجانب المدين من ح686 حصص الاهتلاكات المؤونات وخسائر في القيمة يجعل حسابات الدائنة إلى ح 296 أو ح 297 أو 590 .

ويكون القيد كالتالي:

|      |      |                                                                     |      |
|------|------|---------------------------------------------------------------------|------|
| XXXX | XXXX | حصص الاهتلاكات المؤونات و خسائر في القيمة ( المساهمات )             | 6861 |
| XXXX | XXXX | حصص الاهتلاكات المؤونات و خسائر في القيمة (التشبيات المالية الأخرى) | 6862 |
| XXXX | XXXX | خسارة في قيمة ( المساهمات )                                         | 296  |

<sup>1</sup> هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

|      |  |                                           |     |  |
|------|--|-------------------------------------------|-----|--|
| XXXX |  | خسائر في القيمة (التثبيات المالية الأخرى) | 297 |  |
| XXXX |  | خسائر القيمة عن الاصول المالية الجارية    | 59  |  |

هـ استرجاع خسارة القيمة: ويكون القيد كالتالي:

|      |      |                                             |     |  |
|------|------|---------------------------------------------|-----|--|
|      |      | N / 12 / 31                                 |     |  |
|      | XXXX | خسارة في قيمة ( المساهمات )                 | 296 |  |
|      | XXXX | خسائر في القيمة (التثبيات المالية الأخرى)   | 297 |  |
|      | XXXX | خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية      | 59  |  |
| XXXX |      | استرجاعات مالية عن الخسارة القيم و المؤونات | 786 |  |

### الفرع الثالث: خروج السندات من الميزانية<sup>1</sup>

خروج السندات من الميزانية يتم عند عملية تسديدها من قبل المنشأة التي أصدرتها وهذا حال سندات الدين التي حل أجل استحقاقها عن طريق التنازل أو حلها.

**1/ تسديد سندات الدين:** يتطلب الأمر ترصيد حساب السندات بواسطة حساب الخزينة، عند الاقتضاء، تثبيت الناتج إذا كان التسديد هو الأكبر من تكلفة شراء السند.

**2/ التنازل عن السندات:** تسجيل التنازل عن السندات يتم بمرحلتين

- تثبيت سعر التنازل.

- خروج القيمة المحاسبية للسندات المتنازل عنها، وعند الاقتضاء استرجاع التدني.

**أ/ سعر التنازل:** يقصد به سعر التنازل الموجود في العقد ناقص مصاريف التنازل الضرورية (العمولات أو السمسرة).

تسجل في الجانب المدين من ح 675 القيم الباقية عن الأصول المتنازل عنها إذا تعلقت بسندات التجهيز، ح 676 خسارة

الصافية من التنازل عن الأصول المالية في حالة كون أن النتيجة خسارة، أو ح 767 نواتج صافية من التنازل عن الأصول

المالية، إذا كانت النتيجة ربح. تسجل المصاريف المرتبطة بالتنازل عن السندات في ح 675 أو 775 نواتج التنازل عن عناصر

الأصول حسب طبيعة النتيجة.<sup>2</sup>

هوام جمعة، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010 ص 100 101 102

<sup>1</sup>

<sup>2</sup> هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 102،، 103.

ب- القيمة المحاسبية للسندات المتنازل عنها: القيمة المحاسبية تساوي القيمة الإجمالية للسندات أي تكلفة شرائها دون إنقاص التدني في حالة التنازل الجزئي لمجموعة السندات فالتقييم يتم عن طريق تطبيق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.

ج- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن السندات: التنازل عن السندات المصنفة ضمن التجهيزات تسجل كأبي عملية

التنازل عن التجهيزات. يسجل سعر التنازل عن السندات في الجانب الدائن من ح 7756 نواتج التنازل عن التجهيزات المالية و في المقابل حساب الخزينة أو ح 462 ديون على التنازل عن التجهيزات.

القيمة المحاسبية للسندات تسجل في الجانب المدين من ح 6756 القيم المحاسبية للتجهيزات المالية تحديد الفائض أو ناقص القيمة للتنازل بواسطة الفرق بين المبلغين. عند اقتضاء، يتم استرجاع الخسارة في قيمة السندات المتنازل عنها باستعمال ح 7866 استرجاع مالي على الخسارة في القيمة.

ملاحظة: <sup>1</sup>

أثناء التنازل عن الأصول المالية، فإنه يدخل في دفاتر المحاسبية، مباشرة ، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة.

- في الجانب المدين من حساب الأعباء المالية ( حساب 767 " خسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية " ) إذا كان الفارق سلبيا .

- في الجانب الدائن من حساب 767 " الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأول المالية " إذا كان هذا الفارق إيجابيا.

### المبحث الثاني: جرد المخزون

تشتري المؤسسة سلعا تخزن في الغالب لتباع في أقرب وقت ممكن ، ودون إدخال أي تغيير على تركيبها الكيميائي وشكلها (البضائع)، كما تشتري مواد تخزن يتم إدخالها بعد ذلك في المعامل والو رشات قصد تحويلها إلى منتجات تامة الصنع تخزن وتباع وقد تشتري لوازم تخزن ويتم استهلاكها في تقديم الخدمات، فما هي المخزونات وكيف تقيم وتسجل عند حصول عليها وسوف نتطرق في المطلب الأول عموميات حول الجرد المخزونات، وفي المطلب الثاني طرق الجرد وتقييم المخزون أما في المطلب الثالث تسوية عناصر الأصول الأخرى.

### المطلب الأول: عموميات حول الجرد المخزونات

#### الفرع الأول: عموميات عن الجرد

التعريف الأول : الجرد هو وضعية مدققة لما تملكه المؤسسة (الأصول) وكل ما تلتزم به تجاه الغير (الخصوم)، كل تاجر هو ملزم بالقيام بجرد مادي لكل ما يمتلكه من مباني، تجهيزات، كذلك كل ما عليه من ديون تجاه الغير مرة كل سنة.

الجال بين جردين متتاليين يطلق عليه الدورة المحاسبية مدتها مبدئيا سنة كاملة (تبدأ من 1/ 200N وتنته 31/ 12/ 200N الميزانية هي جدول ملخص لعمليات الجرد، وعمليات هدفها الرئيسي هو إعداد الميزانية النهائية وتحديد النتيجة الدورة المتعلقة بكل دورة وذلك تبعا للعمليات المحاسبية من جهة ، و من جهة أخرى التسجيلات الناتجة عن عمليات الجرد (عمليات التسوية).

<sup>1</sup> بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 172

## التعريف الثاني :

لقد شرع القانون التجاري وقانون الضرائب والنظام المحاسبي المالي أعمال الجرد وتسمى أيضا أعمال نهاية السنة، فالمقصود بالجرد مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم المؤسسة، عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)<sup>1</sup>. وبالتالي فالهدف الرئيسي من أعمال الجرد هو إعداد الميزانية وتحديد نتيجة الدورة المحاسبية، يتم تجميع معطيات الجرد في دفاتر الجرد.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: تعريف المخزون: تمثل المخزونات أصولا جارية

- تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري .
- هي قيد افتنتاج يقصد الاستغلال المماثل.
- هي مواد أولية موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المتوجات المناسبة لها. و عليه تصنف المخزونات إلى الحسابات الرئيسية التالية:

- 1/ مخزونات البضائع: البضائع المشتراة لغرض البيع على حالتها ، دون إجراء تغير عليها.
- 2/ المواد الأولية واللوازم: المواد والتوريدات المشتراة من أجل تحويله ، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.
- 3/ التموينات الأخرى : والتي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المتوجات المعالجة أو المصنوعة .
- 4/ المنتجات قيد الإنتاج: يضم هذا الحساب السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج حيث تخزن بتكلفة مستوى إنتاجها.
- 5/ خدمات قيد الإنجاز: في المؤسسات الخدمية ، قد تصل تأدية الخدمات خلال إقفال حسابات الدورة المالية إلى نسبة معينة من الإنجاز و جب تسجيلها.
- 6/ المنتجات المصنعة من قبل المؤسسة: في المؤسسات الإنتاجية يوجه الإنتاج المصنع إلى البيع وفي الحالات قد يوجه إلى المخازن في صفة منتجات مخزنة بتكلفة الإنتاج.
- 7/ المخزونات المتأتبة من التثبيتات: والتي تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية وهذا الحساب يحسم ما يعتمد به لحساب التثبيت المعني.
- 8/ المخزونات في الخارج: المخزونات في الخارج التي تمتلكها المؤسسة بالصفة القانونية (اسميا) و لكن لا تحوزها في مخازنها (ماديا) عند إقفال السنة المالية.
- 9/ المشتريات المخزنة: يعتبر حساب وسيطي (أو حساب الفترة).

<sup>1</sup> هوام جعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني ، الجزء الثاني، ص 2 .

<sup>2</sup> علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد، ص 376

### الفرع الثاني : تقييم المخزون عند الدخول:<sup>1</sup>

تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها.

**1/ تكاليف الشراء :** تتمثل تكلفة الشراء في ثمن الشراء ،المصاريف المرتبطة بالمشتريات "حقوق الجمارك والرسوم غير القابلة للاسترجاع، مصاريف النقل، الشحن والتفريغ بالإضافة إلى التكاليف الأخرى من تكلفة الشراء مع طرح جميع التخفيضات بما في ذلك الخصومات المحصل عليها....).

**2/ تكاليف الإنتاج و التحويل :**تشمل مصاريف المستخدمين،الأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة) .

**3/ المصاريف الإدارية العامة:** المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بالانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

**طرق تقييم المخزون:** المخزونات لا يمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.<sup>2</sup>

**التكلفة الوسطية المرجحة:** تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة المدخلات وكمياتها ويتم حساب تكلفة الإخراجات وفق لهذه

الطريقة بترجيح الكميات بالصيغة التالية 
$$CUMP = \frac{\sum(Q_i * P_i)}{\sum Q_i}$$
 حيث : CUMP : التكلفة الوسطية المرجحة  
Pi السعر في الفترة (i) - Qi الكمية في الفترة (i)<sup>3</sup>

**طريقة الوارد أولا صادر أولا :** يتم وفق هذه الطريقة تقييم المواد أو المنتجات الصادرة بناءا على التسلسل التاريخي لدخولها أي يتم استهلاك المواد على أساس الأقدمية بالسعر المتعلق لها، وإذا ما نفذت يلجأ إلى الكمية التي تليها في تاريخ الدخول من حيث السعر.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: طرق الجرد وتقييم المخزون<sup>5</sup>

**الفرع الأول : المعالجة المحاسبية لجرد و تقييم المخزون في ظل نظام الجرد المتناوب**

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 / 03 / 2009 ، ص 13 .

<sup>2</sup> كوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس ، ص 298 .

<sup>3</sup> زدون جمال، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، الأمثلة الاقتصادية في تسير المخزون، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص 99

<sup>1</sup> عميروش بوبكر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون " ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 ، ص، 63، 64 .

<sup>5</sup> علاوى لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد ، بدون دار النشر، 2014، ص 173 .

**1/ طريقة الجرد المتناوب:** تعتمد هذه الطريقة على القيام بإجراء جرد فعلي (طبيعي) للمخزون السلعي الموجود في تاريخ معين عن طريق عد أو وزن وقياس الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ باستخدام إحدى طرق التقييم السابقة.

وبإتباع نظام الجرد الدوري فإنه عند عملية الشراء أو البيع نقوم بتسجيل الحصول على ملكية المخزون أو تحويل ملكية المخزون فقط على أساس الفاتورة (أو المبلغ المدفوع).

## 2/- المعالجة المحاسبية للجرد المتناوب:

**أ- التموينات و البضائع المستهلكة:** من خلال الفترة يسجل من الجانب المدين من الحساب المدين 38 "المشتريات المخزنة" بكلفة الشراء بالتقييد في الجانب الدائن لحساب الموردين أو حسابات الخزينة.

ينبغي لدى اختتام الفترة وبعد إجراء جرد خارج المحاسبة الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة : عن طريق التقييد في الجانب الدائن من الحسابات 30 "البضائع" و 31 "المواد الأولية و اللوازم" 32 "تموينات أخرى" بالجانب المدين من حسابات 60 "المشتريات المستهلكة" ترصيد الحساب 38 "المشتريات المخزنة" في المقابل المدين من الحسابات 60 "المشتريات المستهلكة" معاينة مخزونات نهاية الفترة المخصوصة من حسابات المخزونات ( الحسابات 30، 31، 32، ....) بالتقييد في الجانب الدائن لحسابات 60.

**ب- المعالجة المحاسبية المنتجات المصنوعة أو قيد الصنع:** كما هو الشأن بالنسبة إلى تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة.

- الشروع في إلغاء مخزون البداية : عن طريق التقييد في الجانب الدائن من الحسابات 33 "سلع قيد الإنتاج" و 34 "خدمات قيد الإنتاج" و 35 "مخزون قيد الإنتاج" بمقابل الجانب المدين من حسابات 72 "الإنتاج المخزون".

- معاينة مخزون نهاية الفترة بالخضم من حسابات المخزونات والتقييد في حسابات 72.

## الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لجرد وتقييم المخزون في ظل نظام الجرد المستمر<sup>1</sup>

**1- طريقة الجرد المستمر:** تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد علي التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية، كما تسمح هذه الطريقة فيما يتعلق بالمنتجات التامة الصنع بإجراء تناسب مباشرتين تكاليف المخزونات المبيعة والعائدات المتعلقة بها.

وباستخدام الجرد الدائم للمخزون، فإننا نسجل وباستمرار عملية الحصول على ملكية المخزون، الدخول إلى المخزون عملية التحويل على أساس سعر البيع وخروج المخزون لغرض البيع على أساس تكلفة الشراء.

## 2/ التسجيل المحاسبي لطريقة الجرد المستمر:

**أ- عملية شراء المخزونات:** و تتم وفق مرحلتين

|  |  |             |  |  |
|--|--|-------------|--|--|
|  |  | تاريخ الدفع |  |  |
|--|--|-------------|--|--|

1 علاوى لخضر المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF بدون دار النشر سنة 2014 ص 177

|      |      |                    |     |
|------|------|--------------------|-----|
| XXXX | XXXX | المشتريات المخزنة  | 380 |
| XXXX |      | الحسابات المالية   | 5X  |
|      |      | فاتورة رقم ....    |     |
|      |      | تاريخ دخول البضائع |     |
|      | XXXX | محزونات البضائع    | 30  |
| XXXX |      | المشتريات المخزنة  | 380 |
|      |      | قيد البضاعة        |     |

### تسوية حساب 380

حالة وصول البضاعة وعدم وصول الفاتورة: يجب ترصيد ح 380 عن طريق ح 408

|      |      |                                        |     |  |
|------|------|----------------------------------------|-----|--|
|      |      | N / 12 / 31                            |     |  |
| XXXX | XXXX | المشتريات المخزنة                      | 380 |  |
| XXXX |      | موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها | 408 |  |
|      |      | فواتير لم تسلم                         |     |  |

حالة وصول الفاتورة وعدم وصول البضاعة: يجب ترصيد ح 380 عن طريق ح 37

|      |      |                     |     |  |
|------|------|---------------------|-----|--|
|      |      | N / 12 / 31         |     |  |
| XXXX | XXXX | المخزونات في الخارج | 37  |  |
| XXXX |      | المشتريات المخزنة   | 380 |  |
|      |      | عدم وصول المخزونات  |     |  |

ب- عملية البيع المخزونات: وتتم العملية وفق مرحلتين المرحلة الأولى: تحويل ملكية المخزون من السلع والمواد واللوازم، على

أساس فاتورة مرسله إلى الزبون أو عل أساس إصار بالمبلغ المقبوض.

المرحلة الثانية: خروج المخزون من المشتريات من مخازن المؤسسة ( بتكلفة الشراء) عل أساس سند الخروج.

|      |      |                                                     |     |  |
|------|------|-----------------------------------------------------|-----|--|
|      |      | تاريخ البيع                                         |     |  |
|      | XXXX | الزبائن و الحسابات الملحقه بها في حالة البيع بالأجل | 411 |  |
|      | XXXX | الحسابات المالية                                    | 5X  |  |
| XXXX |      | المبيعات                                            | 70  |  |
|      |      | فاتورة رقم .....                                    |     |  |
|      |      | تاريخ خروج البضاعة                                  |     |  |

|      |      |                                                               |    |     |
|------|------|---------------------------------------------------------------|----|-----|
| XXXX | XXXX | مشتريات البضائع المباعة<br>مخزونات البضائع .<br>تسليم البضاعة | 30 | 600 |
|------|------|---------------------------------------------------------------|----|-----|

**ملاحظة:** تعامل مستهلكات المؤسسة من المواد الأولية القابلة للاستهلاك ( حساب 321 / 322 ) والموجهة للاستعمال الداخلي ( الخاص ) بنفس طريقة المشتريات من البضائع إلا أنها غير موجهة للبيع.  
ج/ عملية تصنيع - بيع في مؤسسة إنتاجية: <sup>1</sup>

**1- عملية التصنيع:** : وتتم بمرحلتين المرحلة الأولى: التسجيل في الجانب المدين من الحسابات: ح 601 المواد الأولية ، ح 602 تموينات أخرى، حسابات الخزينة ( 51 أو 53، في حالة القبض ) .

التسجيل في الجانب الدائن إلى حسابات : ح 31 المواد الأولية و اللوازم، ح 32 تموينات أخرى

**المرحلة الثانية:** تسجيل في الجانب المدين من الحسابات: ح 33 سلع قيد الإنتاج، ح 34 خدمات قيد الإنتاج، ح 35

مخزونات المنتجات والتسجيل في الجانب الدائن إلى الحسابات: ح 72 الإنتاج المخزن، ح 723 "تغيرات المخزونات

الجارية" في مقابل حسابين 33 / 34، ح 724 "تغيرات المخزونات من المنتجات" في مقابل حساب 35.

**2- عملية البيع:** : وتتم بمرحلتين: المرحلة الأولى: التسجيل في الجانب المدين من الحسابات: ح 72 الإنتاج المخزن ،

ح 723 "تغيرات المخزونات الجارية" في مقابل حسابين 33 / 34 ، ( المنتجات الموجهة إلى الو رشات لغرض إتمام التصنيع )، ح

724 "تغيرات المخزونات من المنتجات" في مقابل حساب 35 (المنتجات الموجهة للبيع)تسجيل في الجانب المدين من الحسابات

ح 33 "سلع قيد الإنتاج" لإتمام التصنيع، ح 34 "خدمات قيد الإنتاج" لإتمام التصنيع، ح 35 "مخزونات المنتجات" لغرض البيع .

**المرحلة الثانية:** تحويل ملكية المنتجات إلى الزبائن على أساس الفوترة وتسجيل المبيعات.

التسجيل في الجانب المدين: من الحسابات المالية ( 51 أو 53 ) أو من حسابات الزبائن ولواحقه.

التسجيل في الجانب الدائن إلى حساب 70 "المبيعات".

**ملاحظة:** إن عملية خروج السلع والخدمات لا يتبع بعملية تحويل الملكية لأنها تخرج من اجل إتمام تصنيعها ثم بعد ذلك تخزن في إنتظار بيعها.

**الفرع الثالث: تسوية فوارق الجرد<sup>2</sup> قاعدة: فرق الجرد = الجرد المادي - المخزون المحاسبي**

**1/ حالة فرق الجرد المبرر:** قد يكون فرق الجرد المبرر سالباً وعليه يكون القيد المحاسبي كالتالي:

|      |      |                          |    |     |
|------|------|--------------------------|----|-----|
|      |      | N / 12 / 31              |    |     |
|      | XXXX | تغيرات المخزونات         |    | 603 |
| XXXX |      | مخزونات البضائع          | 30 |     |
| XXXX |      | المواد الاولية و اللوازم | 31 |     |

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة، 2010، ص 151 154

<sup>2</sup> علاوي لخضر المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2010، ص 380 - 381

|      |      |                    |    |     |
|------|------|--------------------|----|-----|
| XXXX |      | التموينات الأخرى   | 32 |     |
|      |      | تسوية فوارق الجرد  |    |     |
|      |      | <b>N / 12 / 31</b> |    |     |
|      | XXXX | تغيرات المخزونات   |    | 724 |
| XXXX |      | مخزونات المنتجات   | 35 |     |
|      |      | تسوية فوارق الجرد  |    |     |

قد يكون فرق الجرد المبرر موجب وعليه يكون القيد المحاسبي كالتالي:

|      |      |                          |     |    |
|------|------|--------------------------|-----|----|
|      |      | <b>N / 12 / 31</b>       |     |    |
|      | XXXX | مخزونات البضائع          |     | 30 |
|      | XXXX | المواد الأولية و اللوازم |     | 31 |
|      | XXXX | التموينات الأخرى         |     | 32 |
| XXXX |      | تغيرات المخزونات         | 603 |    |
|      |      | تسوية فوارق الجرد        |     |    |
|      |      | <b>N / 12 / 31</b>       |     |    |
|      | XXXX | مخزونات المنتجات         |     | 35 |
| XXXX |      | تغيرات المخزونات         | 724 |    |
|      |      | تسوية فوارق الجرد        |     |    |

2/ حالة فرق الجرد غير المبرر: قد يكون فرق الجرد غير المبرر سالبا وعليه يكون القيد المحاسبي كالتالي:

|      |      |                                    |    |     |
|------|------|------------------------------------|----|-----|
|      |      | <b>N / 12 / 31</b>                 |    |     |
|      | XXXX | الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري |    | 657 |
| XXXX |      | مخزونات البضائع                    | 30 |     |
| XXXX |      | المواد الأولية و اللوازم           | 31 |     |
| XXXX |      | التموينات الأخرى                   | 32 |     |
| XXXX |      | مخزونات المنتجات                   | 35 |     |
|      |      | تسوية فوارق الجرد                  |    |     |

قد يكون فرق الجرد غير المبرر موجبا وعليه يكون القيد المحاسبي كالتالي:<sup>1</sup>

|      |      |                                        |            |           |
|------|------|----------------------------------------|------------|-----------|
|      |      | <b>N / 12 / 31</b>                     |            |           |
|      | XXXX | محزونات البضائع                        |            | <b>30</b> |
|      | XXXX | المواد الأولية و اللوازم               |            | <b>31</b> |
|      | XXXX | التموينات الأخرى                       |            | <b>32</b> |
|      | XXXX | محزونات المنتجات                       |            | <b>35</b> |
| XXXX |      | التتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير | <b>757</b> |           |
|      |      | تسوية فوارق الجرد                      |            |           |

#### الفرع الرابع: خسائر القيمة عن المحزونات و المنتجات قيد التنفيذ:<sup>2</sup>

تم إنشاء هذا الحساب وفق طبيعة العناصر المخزونة حيث يضم: 390 خسائر القيمة عن محزونات البضائع، 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريد، 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى، 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجاز، 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجاز، 395 خسائر القيمة عن المحزونات والمنتجات، 397 خسائر القيمة عن المحزونات الخارجية.

|      |      |                                           |    |     |
|------|------|-------------------------------------------|----|-----|
|      |      | تاريخ تسجيل الخسارة                       |    |     |
|      | XXXX | مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة |    | 685 |
| XXXX |      | خسائر القيمة عن المخزونات                 | 39 |     |
|      |      | تسجيل قيمة الخسارة                        |    |     |
|      |      | <b>N / 12 / 31</b>                        |    |     |
|      | XXXX | مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة |    | 685 |
| XXXX |      | خسائر القيمة عن المخزونات                 | 39 |     |
|      |      | رفع مبلغ المؤونة                          |    |     |

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2010، ص 282

<sup>1</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، 2010، ص 286 - 287

|      |      |                                                                                                                                                    |     |    |
|------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|
| XXXX | XXXX | <p style="text-align: center;">N / 12 / 31</p> <p>خسائر القيمة عن المخزونات</p> <p>استرجاع عن خسائر القيمة</p> <p>تخفيض مبلغ الخسارة أو إلغائه</p> | 785 | 39 |
|------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|

### المطلب الثالث: تسوية عناصر الأصول الأخرى

#### الفرع الأول: المقاربة البنكية<sup>1</sup>

**1/ تعريف:** من المعروف أن المؤسسة تدفع مصاريف مالية مختلفة عند قيامها بمعاملات من خلال حساباتها البنكية (مثل دفع شيكات للتحصيل، الاطلاع على الرصيد... ) حيث تسجل هذه المصاريف عند الحصول على إشعار يبين مبلغها في ح 627 "الخدمات المصرفية وما يشابهها" فالحساب المرسل من البنك رصيده دائن وحساب البنك في دفاتر المؤسسة يكون رصيده مدينا ونادرا ما يتطابق الرصيدان لمجموعة من الأسباب :

- المحاسب لم يسجل بعض العمليات نظرا لأن البنك لم يرسل إشعار مدين أو دائن بذلك مثل الاقتطاعات، الفوائد.
- عمليات متنوعة سجلت بشكل خاطئ سواء من طرف البنك أو محاسب المؤسسة.
- بعض العمليات سجلت من طرف المؤسسة في الأيام الأخيرة من الشهر ولكن البنك لم يعلم بها مثل شيكات أرسلت للمورد ولم يقدمها للمصرف، شيكات مرسله من الزبائن ولم تقدمها المؤسسة للتحصيل.

#### 2/ الشكل الخاص بالمقاربة البنكية: <sup>2</sup>

##### الشكل رقم 05 : المقاربة البنكية

| التاريخ | رقم<br>الورقة<br>الحاسبية | البيان  | العمليات المسجلة لدى البنك |        | العمليات المسجلة في دفاترنا |        |
|---------|---------------------------|---------|----------------------------|--------|-----------------------------|--------|
|         |                           |         | المدين                     | الدائن | المدين                      | الدائن |
|         |                           | الأرصدة |                            | .....  | .....                       |        |

المصدر : Benaibouche mohand cid/ la comptabilite generale aux normes SCF OPU 2010 P 151

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014، ص 245 .

التسجيل المحاسبي عند إجراء المقاربة :

أ- حالة عدم تسجيل التحصيلات البنكية:

|      |      |                         |     |  |
|------|------|-------------------------|-----|--|
|      |      | N / 12 / 31             |     |  |
|      | XXXX | البنك                   | 512 |  |
| XXXX |      | الزبائن                 | 411 |  |
| XXXX |      | المنتجات المالية الأخرى | 768 |  |
| XXXX |      | قيم التحصيل             | 511 |  |
|      |      | من خلال جدول التقارب    |     |  |

ب- حالة عدم تسجيل المدفوعات البنكية:

|      |      |                           |     |  |
|------|------|---------------------------|-----|--|
|      |      | N / 12 / 31               |     |  |
|      | XXXX | الخدمات المصرفية          | 627 |  |
|      | XXXX | أعباء الفوائد             | 661 |  |
|      | XXXX | موردو المخزونات           | 401 |  |
|      | XXXX | موردو السندا الواجب دفعها | 403 |  |
| XXXX |      | البنك                     | 512 |  |
|      |      | من خلال جدول التقارب      |     |  |

الفرع الثالث: جرد و تسوية حسابات الزبائن.<sup>1</sup>

1/ غالبا ما تتعامل المؤسسة مع زبائنها بالبيع الآجل حيث تتم عملية البيع والتسليم دون الدفع الفوري ولا ارتباط العملية بالرسم على القيمة المضافة مما أعطاها صبغة خاصة حيث تسجل المؤسسة العملي في الأساس بالاعتراف بهذا النوع من الرسوم والذي يبقى على عاتق المؤسسة اتجاه المصالح الضريبية .

2/ تصنيف الزبائن:

الزبائن العاديون: وهم الذين يتمتعون بوضعية مالية جيدة تمكنهم من تسديد ديونهم في الآجال المتفق عليها.

الزبائن المشكوك فيهم: وهم الزبائن الذين في وضعية مالية صعبة أي في حالة عسر مالي ويحتمل من أن لا يتمكنوا من تسديد جزء من ديونهم أو كلها في الآجال المتفق عليها.

الزبائن المعدومون: وهم الزبائن في وضعية إفلاس نهائي ولا يمكنهم تسديد جزء أو في الغالب كل ديونهم.

3/ المعالجة المحاسبية للديون المشكوك فيهم:

1 علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014 ص 358

|            |            |                                    |     |  |
|------------|------------|------------------------------------|-----|--|
|            |            | N / 12 / 31                        |     |  |
| مبلغ الدين | مبلغ الدين | الزبائن المشكوك فيهم               | 416 |  |
|            |            | الزبائن                            | 411 |  |
|            |            | تحويل زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه |     |  |

تكوين المؤونة:

|                         |                         |                                  |     |  |
|-------------------------|-------------------------|----------------------------------|-----|--|
|                         |                         | N / 12 / 31                      |     |  |
| مبلغ المحتمل عدم تسديده | مبلغ المحتمل عدم تسديده | مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خ ق | 685 |  |
|                         |                         | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن   | 491 |  |
|                         |                         | تكوين المؤونة                    |     |  |

تسجيل تخفيض أو إلغاء المؤونة:

|                         |                         |                                     |     |  |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------------------|-----|--|
|                         |                         | N / 12 / 31                         |     |  |
| المبلغ المخفض أو الملغى | المبلغ المخفض أو الملغى | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن      | 491 |  |
|                         |                         | الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 785 |  |
|                         |                         | تسجيل تخفيض أو إلغاء المؤونة        |     |  |

تحويل زبون مشكوك فيه إلى زبون عادي:

|            |            |                                    |     |  |
|------------|------------|------------------------------------|-----|--|
|            |            | N / 12 / 31                        |     |  |
| مبلغ الدين | مبلغ الدين | الزبائن                            | 411 |  |
|            |            | الزبائن المشكوك فيهم               | 416 |  |
|            |            | تحويل زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه |     |  |

4/ المعالجة المحاسبية للديون المعدومة:

|              |              |                                             |     |  |
|--------------|--------------|---------------------------------------------|-----|--|
|              |              | N / 12 / 31                                 |     |  |
| مبلغ المعدوم | مبلغ المعدوم | خسائر عن الحسابات الدائنة غير قابلة للتحصيل | 654 |  |
|              |              | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن              | 491 |  |
|              |              | الدولة الرسم على القيمة المضافة             | 445 |  |
|              |              | الزبائن المشكوك فيهم                        | 416 |  |
|              |              | تسجيل الديون المعدومة                       |     |  |

## 5/ الفواتير التي لم تعد فواتيرها بعد:<sup>1</sup>

قد يحدث أن تقوم المؤسسة ببيع بضائع أو منتجات تامة الصنع أو خدمات ولكنها إلى غاية نهاية السنة لم تحرر الفواتير الخاصة بها، وتطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات فإن هذه المنتجات التي لم تحرر فواتيرها يجب تسجيلها محاسبيا من أجل إدراجها في نتيجة هذه السنة وعليه يكون التسجيل كالتالي:

|      |      |                                                                                                              |     |     |
|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31<br>الزبائن الفواتير التي لم تعد فواتيرها بعد<br>المبيعات<br>تسجيل المنتوجات التي لم تعد فواتيرها | 70x | 418 |
|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

وفي السنة الموالية و عند إعداد الفاتورة يتم تسجيل القيد كالتالي:

|      |      |                                                                                             |     |     |
|------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N+1 / .. / ..<br>الزبائن<br>الزبائن الفواتير التي لم تعد فواتيرها بعد<br>إعداد فاتورة البيع | 418 | 411 |
|------|------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

## المبحث الثالث: جرد وتسوية حسابات الخصوم وحسابات التسيير

لقد قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب في المطلب الأول سوف ندرس جرد وتسوية حسابات الخصوم وفي المطلب الثاني جرد وتسوية حسابات التسيير، أما في المطلب الثالث ميزان المراجعة وعمليات الإقفال والانتقال لدورة محاسبية قادمة.

**المطلب الأول: جرد وتسوية حسابات الخصوم:** يتمثل الجرد المادي للخصوم في إحصاء مختلف عناصر الخصوم المؤسسة من ديون والتزامات اتجاه الغير ( الموردون) وإعادة تقييم هذه العناصر وتحديد المبالغ المسددة والباقي تسديدها وترتيبها على أساس تاريخ استحقاقها.

## الفرع الأول: تسوية الإعانات<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن بولجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق SCF، الأوراق الزرقاء العالمية، 2016، ص 164

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014، ص ص، 283، 284، 285.

**1تعريف:** الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاليته لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

**2/ مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة:** لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية

المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حسابات النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

- بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقه بالإعانات.

- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

\* كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:

- مساهمة الدولة و الجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة.

- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجنائية الممنوحة للمؤسسة مثل الإعفاءات الضريبية.

**3/ التسجيل المحاسبي لإعانات الاستثمار و التجهيز:**

|      |      |                                      |     |
|------|------|--------------------------------------|-----|
|      |      | تاريخ الوعد                          |     |
|      | XXXX | الدولة و الجماعات العمومية الأخرى    | 441 |
| XXXX |      | إعانات التجهيز                       | 131 |
| XXXX |      | إعانات الاستثمار                     | 132 |
|      |      | الوعد بالاعانة                       |     |
|      |      | تاريخ التحصيل                        |     |
|      | XXXX | الحسابات المالية                     | 5.. |
|      | XXXX | التشبيات (حالة تحويل مجاني للتشبيات) | 2.. |
| XXXX |      | الدولة و الجماعات العمومية الأخرى    | 441 |
|      |      | تحصيل مبلغ الاعانة                   |     |
|      |      | N / 12 / 31                          |     |
|      | XXXX | مخصصات الاهتلاك                      | 68  |
| XXXX |      | إهلاكات                              | 28  |
|      |      | تسجيل التكاليف المرتبطة بالاعانة     |     |
|      |      | N / 12 / 31                          |     |
|      | XXXX | إعانات التجهيز                       | 131 |
|      | XXXX | إعانات الاستثمار                     | 132 |
| XXXX |      | أقساط إعانات الاستثمار المحولة       | 754 |
|      |      | إدراج الاعانة في حسابات النتائج      |     |

### الفرع الثاني: تسوية حساب المستغل<sup>1</sup>

الحساب 101 رأس مال الصادر أو رأس مال الشركة من خلال هذا الحساب نستطيع أن نميز الشكل القانوني للمؤسسة

حيث تتميز الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي و الحسابات التي تستخدمها الشركات.

يسجل الحساب الفرعي 101 أموال الاستغلال من جانبه الدائن:

- قيمة إسهام المستغل عند بداية نشاطه أو أثنائه.

- الرصيد المحتمل لدائن من ح108 "حساب المستغل" عند إقفال الدورة المالية.

- نتيجة السنة المالية السابقة ح12 في حالة تحقيق الأرباح.

ويسجل في جانبه المدين:

- الرصيد الباقي المدين من ح108 "حساب المستغل" عند إقفال الدورة المحاسبية.

- نتيجة السنة المالية السابقة ح12 في حالة الخسارة.

تقيد المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل ( المسحوبات والمدفوعات ) وكذلك الأجر العادي للمستغل

المرتبط بعمله عند الاقتضاء في حساب 108 "حساب المستغل" وعند إقفال السنة المالية يحول الرصيد الباقي من هذا الحساب

ضمن إعداد الكشف المائة إلى حساب 101 أموال الاستغلال، وعليه يكون القيد كالتالي:

|      |      |                    |     |     |
|------|------|--------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31        |     | 108 |
|      |      | حساب المستغل       |     |     |
| XXXX | XXXX | أموال الاستغلال    | 101 | 101 |
|      |      | ترصيد حساب المستغل |     |     |
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31        |     | 101 |
|      |      | أموال الاستغلال    |     |     |
| XXXX | XXXX | حساب المستغل       | 108 | 108 |
|      |      | ترصيد حساب المستغل |     |     |

### الفرع الثالث: تسوية الضرائب المأجلة على الأصول والخصوم ح133 و ح134<sup>2</sup>

نظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه، نهاية الدورة المالية، فهذا يعكس التفاوت الزمني بين تثبيت المنتج

أو العبء في المحاسبة فإن الضريبة على الأرباح تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقا من مبلغ الضريبة للدورات

السابقة، وفي آخر الدورة المحاسبية يحسب الفرق ما تم تسديده تقديريا وما تم تحقيقه فعليا من النتيجة وهذا قد ينتج عليه التزام

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014 ص 275 - 276

<sup>2</sup> علاوي لخضر نظام المحاسبة المالية، ص 219 - 220

ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة أما في حالة العكس فينتج ضرائب لأصول مؤجلة والتي لا يمكن استرجاعها و لكن تبقى تسبيق للدورة القادمة، تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

|      |      |                                           |     |
|------|------|-------------------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31<br>الضرائب المؤجلة على الأصول | 133 |
|      |      | 692 فرض الضريبة المؤجلة على الأصول        |     |
| XXXX | XXXX | تسبيق أو استرجاع<br>N / 12 / 31           | 693 |
|      |      | 693 فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم        |     |
| XXXX |      | 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم            |     |
|      |      | التزام ضريبي                              |     |

#### الفرع الرابع : تسوية مؤونات المخاطر و الأعباء<sup>1</sup>

في المادة 125 عرف (ن.م.م) مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه ) ناتج عن حادث مضى.عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات ( أي الأعباء) كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا. لقد صنف (ن.م.م) مؤونات الأعباء إلى مؤونات للأعباء خصوم غير جارية ومؤونات للأعباء خصوم جارية.

#### 1/ حساب 15 :

— مؤونات للأعباء

—الخصوم غير الجارية إن تطبيق هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة.

من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر.

153- المؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة.

155- مؤونات للضرائب.

1 أ. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، سنة 2009، ص ص.123 ، 124

156 - مؤونات لتجديد التثبيتات ( الامتياز ) .

158- مؤونات أخرى للأعباء -الخصوم غير الجارية

المعالجة المحاسبية: أ- تكوين المؤونة أو زيادتها

أ- تكوين المؤونة في نهاية السنة المالية

|        |        |                                                              |     |    |     |
|--------|--------|--------------------------------------------------------------|-----|----|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | n/12/31                                                      | 681 | أو | 686 |
|        |        | مخصصات الإهلاك و المؤونة أصول غير جارية                      |     |    |     |
|        | XXXXXX | مخصصات الإهلاكات و المؤونات أ و خسائر القيمة العناصر المالية |     |    |     |
| XXXXXX |        | مؤونة الأعباء -خصوم غير جارية                                | 15  |    |     |
|        |        | تكوين أو رفع المؤونة                                         |     |    |     |

ب - التخفيض أو إلغاء مؤونة كلية<sup>1</sup>

يتم إنقاص أو إلغاء المؤونة الأخطار في نهاية السنة المالية عندما يتبين أن الخسارة المحتملة حاليا أقل من المؤونة المسجلة سابقا حسب القيد التالي.

|      |      |                                               |     |    |     |
|------|------|-----------------------------------------------|-----|----|-----|
| XXXX | XXXX | ..../12/31                                    | 781 | أو | 786 |
|      |      | مؤونة للأعباء -الخصوم غير الجارية             |     |    |     |
|      | XXXX | استرجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات |     |    |     |
| XXXX |      | استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات     |     |    |     |
|      |      | إنقاص أو إلغاء المؤونة                        |     |    |     |

2/ حساب 481-المؤونات - الخصوم الجارية

1 أ. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، سنة 2009، ص ص، 123 ، 124

**تعريف :** عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من محتمل أن يقع استحقاقها خلال إثني عشر تكون موضوع تسجيل محاسبي.

|      |      |                                                            |     |     |
|------|------|------------------------------------------------------------|-----|-----|
|      |      | ..../12/31                                                 |     |     |
|      | XXXX | مخصصات الإهلاكات و المؤونات - وخسائر القيمة الأصول الجارية |     | 685 |
| Xxxx |      | المؤونات - الخصوم الجارية                                  | 481 |     |
|      |      | تكوين مؤونة                                                |     |     |

### الفرع الخامس: جرد و تسوية حساب الموردون<sup>1</sup>

1/ يرد تحت هذا الحساب الديون والتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع والخدمات، وحسب الحاجة و يتفرع إلى:

401 موردو المخزونات والخدمات، 403 موردو السندات الواجب دفعها، 404 موردو التثبيات، 405 موردو التثبيات السندات المطلوب دفعها، 408 موردو الفواتير قيد الاستلام، 409 موردو المدينون ( تسبيقات ومدفوعات على الحساب) .

### 2/ المعالجة المحاسبية لموردو المخزونات والخدمات: و يقيد في الجانب المدين من ح409"الموردو المدينون"

التسبيقات المدفوعة على الحساب تخفيضات وتنزيلات وانقاصات للتحصيل وغيرها من الديون عند قفل السنة المالية مبلغ المستحقات المرتبطة بالفترة المقفلة و التي لم يتم تبليغها، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة، و التي يكون مبلغها مؤكدا وقابلا للتقدير بما فيه الكفاية، بواسطة القيد في الحسابات الدائنة من أصناف 4 ( رسوم واجبة الدفع) و 6.

- يجب أن تظهر التسبيقات والدفعات على الحساب المدفوعة بناء على طلبيات التثبيات في الموازنة تحت فصل:

التثبيات جارية، وليس تحت فصل الموردون وبناء على ذلك تكون هذه التسبيقات على التثبيات عموما مقيدة في المحاسبة ضمن ح238"تسبيقات على الحساب مدفوعة بناء على طلبيات التثبيات" وليس في ح409.

### المطلب الثاني: جرد و تسوية حسابات التسيير<sup>2</sup>

تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المالية والذي نص عليه النظام المحاسبي المالي والقاضي بضرورة استقلالية كل دورة مالية عن الأخرى في تحمل الأعباء والمنتجات.

من خلال هذا وجب على المؤسسة إعادة تسوية حسابات أعباءها ومنتجاتها في نهاية السنة المالية حتى لا تحسب ضمن نتيجة هذه السنة بحيث تلحق بالسنة الموالية عن طريق إدراجها عند افتتاح الحسابات في الدورة الموالية.

### الفرع الأول: تسوية الأعباء المعاينة سلفا

1 بالعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هوام، 2009، ص 162.

2 علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014 ص 384

- 1/ تعريف: يقصد بالأعباء المعاينة سلفا كل الأعباء المسجلة في محاسبة المؤسسة خلال الدورة الحالية المتعلقة بالسنة الموالية مثل أقساط التأمينات أعباء الإيجار.....الخ
- 2/ المعالجة المحاسبية للأعباء المعاينة سلفا:

|      |      |                                                                              |     |
|------|------|------------------------------------------------------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | تاريخ الدفع<br>حسابات الأعباء                                                | 6.. |
| XXXX | XXXX | الحسابات المالية أو الموردون<br>فاتورة رقم....<br>N / 12 / 31                | 5/4 |
| XXXX | XXXX | الأعباء المعاينة سابقا<br>حسابات الأعباء                                     | 486 |
| XXXX | XXXX | تحويل أقساط الدورة القادمة<br>N+1 / 01 / 01                                  | 6.. |
| XXXX | XXXX | حسابات الأعباء<br>الأعباء المعاينة سابقا<br>إعادة تحويل أقساط الدورة القادمة | 486 |

الفرع الثاني: تسوية المنتجات المعاينة سلفا<sup>1</sup>.

- 1/ تعريف: يقصد بالمنتجات المعاينة سلفا إيرادات المسجلة في محاسبة المؤسسة خلال الدورة الحالية المتعلقة بالسنة الموالية مثل: إيرادات الإيجار
- 2/ المعالجة المحاسبية للإيرادات المعاينة سلفا:

|      |      |                                                                                  |     |
|------|------|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| XXXX | XXXX | تاريخ التحصيل<br>الحسابات لمالية أو الزبائن<br>حسابات المنتوجات<br>فاتورة رقم... | 4/5 |
| XXXX | XXXX | 7..                                                                              |     |

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع نفسه، ص 387.

|      |      |                                           |     |     |
|------|------|-------------------------------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31<br>حسابات المنتوجات           | 487 | 7.. |
|      |      | المنتجات المعايينة سابقا                  |     |     |
|      |      | تحويل أقساط الدورة القادمة                |     |     |
| XXXX | XXXX | N+1 / 01 / 01<br>المنتجات المعايينة سابقا | 487 | 7.. |
|      |      | حسابات المنتوجات                          |     |     |
|      |      | إعادة تحويل أقساط الدورة القادمة          |     |     |

**ملاحظة:** قد يصادف أن تتحصل المؤسسة في السنة المالية الحالية منتجات تخص دورات اللاحقة وعليه تجدر الإشارة إلى أن حساب 487 "المنتجات المعايينة سابقا" يخص تسجيل المنتجات المتعلقة بالسنة الموالية لا غير أما بالنسبة للمنتجات التي تفوق الدورة المالية الواحدة فيتم تسجيلها في الحساب 138 "أعباء و إيرادات مؤجلة"

**الفرع الثالث: تسوية الأعباء واجبة الدفع.**

**1/ تعريف:** يقصد بالأعباء واجبة الدفع تلك التي تتحملها المؤسسة خلال الدورة الحالية المتعلقة والتي لم يتم إثبات وثائقها خلال أعمال نهاية السنة و احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات المالية وجب على المؤسسة تسجيلها لغرض احتسابها ضمن نتيجة السنة مثل: الوعد بالتخفيضات، مصاريف البنوك،..... الخ

**2/ المعالجة المحاسبية للأعباء واجبة الدفع:**

|      |      |                               |     |     |
|------|------|-------------------------------|-----|-----|
| XXXX | XXXX | N / 12 / 31<br>حسابات الأعباء | 468 | 6.. |
|      |      | الأعباء الأخرى الواجب دفعها   |     |     |
|      |      | تسجيل الأعباء واجبة الدفع     |     |     |
|      |      | تاريخ الدفع                   |     |     |
| XXXX | XXXX | الأعباء الأخرى الواجب دفعها   | 468 | 5/4 |
|      |      | الحسابات المالية أو الموردون  |     |     |
|      |      | ترصيد ح 468                   |     |     |

الفرع الرابع: تسوية المنتجات التي ستكتسب:<sup>1</sup>

1/ تعريف: يقصد بالمنتجات التي ستكتسب منتجات متعلقة بالفترة الحالية و

التي لم تتسلمها المؤسسة أو لم تصل الإشعارات المتعلقة بها مثل التخفيضات التي وعد بها موردها، تعويضات التأمينات... الخ واحتراماً لمبدأ استقلالية الدورات المالية وجب على المؤسسة تسجيلها لغرض احتسابها ضمن نتيجة السنة.

2/ المعالجة المحاسبية للمنتجات التي ستكتسب:

| N / 12 / 31 |      |                              |       |  |
|-------------|------|------------------------------|-------|--|
| XXXX        | XXXX | الأعباء الأخرى الواجب دفعها  | 468.. |  |
|             |      | حسابات المنتجات              | 7..   |  |
|             |      | تسجيل المنتجات التي ستكتسب   |       |  |
|             |      | تاريخ التحصيل                |       |  |
| XXXX        | XXXX | الأعباء الأخرى الواجب دفعها  | 4/5   |  |
|             |      | الحسابات المالية أو الموردون | 468   |  |
|             |      | ترصيد ح 468                  |       |  |

الفرع الخامس: مؤونة الأخطار: تتمثل مؤونة الأخطار في المؤونات المشكلة لتدني قيمة المخزونات والخسائر المحتملة عن

الزبائن وغيرها من الخسائر المحتملة في عناصر الأصول.<sup>2</sup>

المعالجة المحاسبية لمؤونة الأخطار:

|      |      |                                            |      |  |
|------|------|--------------------------------------------|------|--|
|      | XXXX | المخصصات للإهلاك و المؤونات و خسائر القيمة | 68.. |  |
| XXXX |      | خسائر القيمة عن التثبيات                   | 29   |  |
| XXXX |      | خسائر القيمة عن المخزونات                  | 39   |  |
| XXXX |      | خسائر القيمة عن حسابات الغير               | 49   |  |
| XXXX |      | خسائر القيمة ن الأصول المالية              | 59   |  |
|      |      | تكوين أو الرفع المؤونة                     |      |  |

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014 ص 389

<sup>2</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، 2014 ص 358

عند تخفيض أو إلغاء المؤونة:

|      |      |                                      |      |
|------|------|--------------------------------------|------|
| XXXX | XXXX | خسائر القيمة عن التثبيات             | 29   |
|      | XXXX | خسائر القيمة عن المخزونات            | 39   |
|      | XXXX | خسائر القيمة عن حسابات الغير         | 49   |
|      | XXXX | خسائر القيمة ن الأصول المالية        | 59   |
| XXXX |      | الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات | 78.. |
|      |      | تخفيض أو إلغاء المؤونة               |      |

المطلب الثالث: ميزان المراجعة وعمليات الإقفال والانتقال لدورة محاسبية قادمة

**الفرع الأول: ميزان المراجعة:** هو قائمة تشمل كل الحسابات المؤسسة، حسابات الميزانية وحسابات التسيير، ويعتبر أداة

مهمة في مراقبة العمليات الحسابية لمختلف العمليات المحاسبية وقبل ترحيل هذه الحسابات إلى الميزانية لابد من :

1- تحديد المجموع المدين والمجموع الدائن لكل حساب، دون إقفال.

2- تسجيل المجموع المدين والمجموع الدائن ثم الرصيد عن طريق الفرق بين المجاميع وفي الأخير يجب التأكد من أن:

**مجموع المدين = مجموع الدائن - مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة**

مجموع ميزان المراجعة ( المجاميع ) = مجموع اليومية ويكون بالشكل التالي:<sup>1</sup>

الجدول رقم 13: مجموع ميزان المراجعة

| رقم    | بيان الحساب         | حركة الحساب خلال الدورة المحاسبية | رصيد الحساب |
|--------|---------------------|-----------------------------------|-------------|
| الحساب |                     | مدین                              | دائن        |
| 1      | حسابات رؤوس الأموال | X                                 | X           |
| 2      | حسابات التثبيات     | X                                 | X           |
| 3      | حسابات المخزونات    | X                                 | X           |
| 4      | حسابات الغير        | X                                 | X           |
| 5      | حسابات المالية      | X                                 | X           |

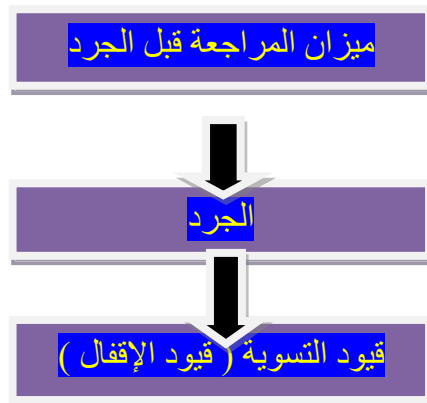
1 منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة العامة أعمال نهاية المدة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1996، ص 122.

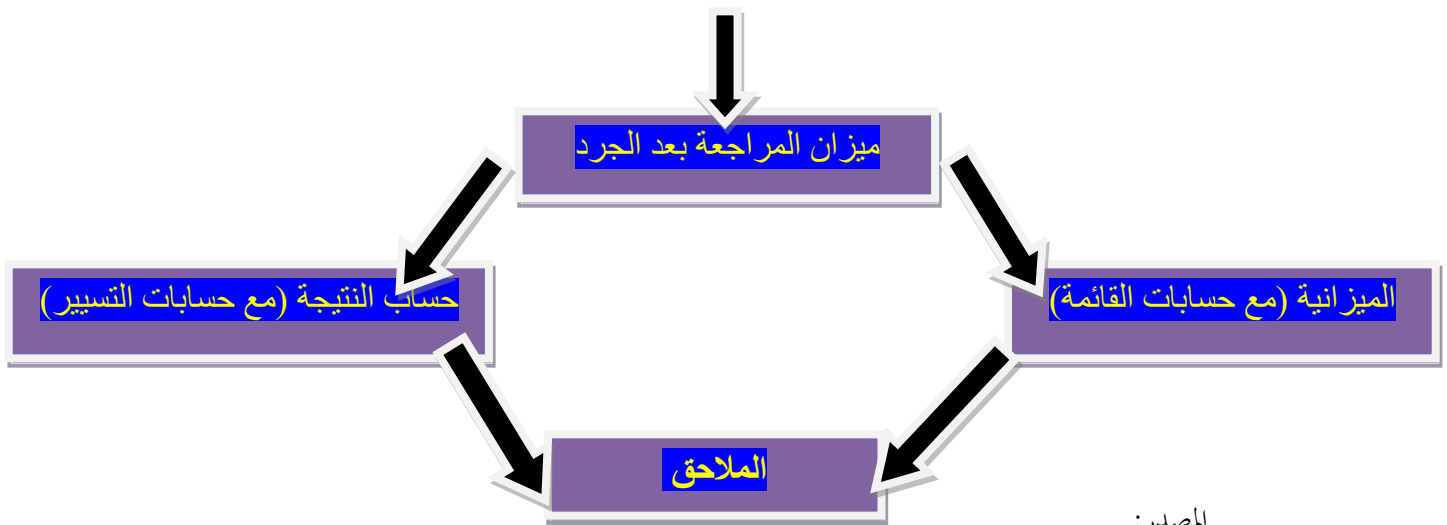
|   |                  |   |   |   |
|---|------------------|---|---|---|
| 6 | حسابات الأعباء   | X | X | X |
| 7 | حسابات المنتوجات | X | X | X |

المصدر : منصور بن عوف عبد الكريم، 1996، ص122 .

الفرع الثاني: عمليات الاقفال و الانتقال لدورة محاسبية قادمة:

الشكل رقم 06 : عمليات الاقفال و الانتقال لدورة محاسبية قادمة





المصدر:

Benaibouche mohand cid/ la comptabilite generale aux normes SCF OPU 2010

P 15

### 1/ إقفال وإعادة الدفاتر و الحسابات : <sup>1</sup>

على إفتراض أننا نواصل تسجيل عمليات كل دورة جديدة على عمليات الدورات السابقة دون توقف ودون عملية استخراج الأرصدة، فإننا سوف نضخم المبالغ المسجلة، ثم ترحيل مبالغ كبيرة جدا من صفحة إلى صفحة أخرى من اليومية، استهلاك صفحات عديدة لإعداد ميزان المراجعة بالإضافة إلى تعدد الأخطاء بتعدد وضخامة الأرقام المستعملة. ومن جهة أخرى يجب حجز عمليات كل دورة من الدورات الأخرى، يهدف تحليل النتائج والحكم على التسيير. بغض النظر من الناحية القانونية ومبادئ المحاسبة، فإن من الناحية العملية يجب تسجيل عمليات كل دورة على إنفراد في دفاتر خاصة بها، بحيث تفتح دفاتر والحسابات الدورة في بدايتها وتقف في نهايتها وما يرحل إلى حسابات ودفاتر الدورة الجديدة الأرصدة فقط.

### 2/ إقفال وإعادة فتح الحسابات:

يقفل الحساب، كما سبق أن رأينا، باستخراج الرصيد وتسجيله في الطرف الأصغر ونسبته للطرف الأكبر، يجمع الطرفان، وبعد ذلك ويكونان متساويين. يفتح الحساب في بداية الدورة الجديدة بتسجيل الرصيد السابق في طرفه المدين اذا كان الرصيد مدينا، وفي طرف الدائن اذا كان الرصيد دائنا بإضافة عبارة " الرصيد المرحل " .

|       |               |         |         |         |         |
|-------|---------------|---------|---------|---------|---------|
| 01/01 | الرصيد المرحل | 200 311 | 12 / 18 | الصندوق | 222 000 |
|-------|---------------|---------|---------|---------|---------|

1 محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص 239 - 240

|          |       |              |        |         |           |         |
|----------|-------|--------------|--------|---------|-----------|---------|
| 411 -    | 03/20 | الى المبيعات | 21 500 | 12 / 31 | رصيد مدين | 110 700 |
| حساب     |       | 332 700      |        |         |           | 332 700 |
| الزبائن: |       |              |        |         |           |         |

### 3/إقفال و إعادة فتح دفاتر اليومية :

أ- إقفال اليومية: يقفل دفاتر اليومية بإحدى الطريقتين:

أ-1 يجمع حقلا اليومية (منه، له ) يوضع سطران متوازيان تحت المبالغ المجاميع، تكتب المبالغ بالحروف وترفق بالتاريخ وإمضاء مسؤول الحسابات.

|         |       |       |
|---------|-------|-------|
| المجموع | 12345 | 12345 |
|---------|-------|-------|

مجموع هذه اليومية هو اثني عشر ألف و ثلاثة مائة و خمسة و أربعون دينار في 31 / 12

### مسؤول قسم المحاسبة<sup>1</sup>

أ-2 ترصد الحسابات باستعمال الحساب "الميزانية الختامية" كالتالي:

|       |       |                                              |  |
|-------|-------|----------------------------------------------|--|
|       |       | N / 12 / 31                                  |  |
|       | 12345 | من ح الميزانية الختامية                      |  |
| 12345 |       | إلى ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة المدينة |  |
|       |       | اقفال الحسابات ذات أرصدة مدينة               |  |
|       |       | N / 12 / 31                                  |  |
|       | 12345 | من ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة الدائنة  |  |
| 12345 |       | إلى ح الميزانية الختامية                     |  |
|       |       | اقفال الحسابات ذات أرصدة دائنة               |  |

ب- فتح اليومية: يفتح دفتر اليومية بإحدى الطرق التالية :<sup>2</sup>

ب-1 نسجل على نفس السطر المجموع الظاهر بميزان المراجعة بعد الجرد

|               |
|---------------|
| N+1 / 01 / 02 |
|---------------|

<sup>1</sup> نجل بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص ص، 239 ، 240

<sup>2</sup> نجل بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص ص، 239 ، 240

|       |       |                                      |
|-------|-------|--------------------------------------|
| 12345 | 12345 | مجموع أرصدة ميزان المراجعة بعد الجرد |
|-------|-------|--------------------------------------|

ب-2 ن سجل قيد افتتاحي مركب يجعل الحسابات المدينة بالنسبة للحسابات ذات الأرصدة المدينة وجعل الحسابات الدائنة بالنسبة لذات الأرصدة الدائنة معتمدين في ذلك على ما هو ظاهر بميزان المراجعة بعد الجرد:

|               |       |                                                                                                                   |
|---------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| N+1 / 01 / 02 |       |                                                                                                                   |
| 12345         | 12345 | من ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة المدينة<br>إلى ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة الدائنة<br>إعادة فتح الحسابات |
| 12345         |       |                                                                                                                   |

ب-3 تفتح اليومية و بالتالي الحسابات باستعمال الحساب "الميزانية الافتتاحية"

|               |       |                                                                                                                     |
|---------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| N+1 / 01 / 02 |       |                                                                                                                     |
| 12345         | 12345 | من ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة المدينة<br>إلى ح الميزانية الافتتاحية<br>إعادة فتح الحسابات ذات الأرصدة المدينة |
| 12345         |       |                                                                                                                     |
| N+1 / 01 / 02 |       |                                                                                                                     |
| 12345         | 12345 | من ح الميزانية الافتتاحية<br>إلى ح المذكورين الحسابات ذات الأرصدة الدائنة<br>إعادة فتح الحسابات ذات الأرصدة المدينة |
| 12345         |       |                                                                                                                     |

طرق تصحيح الأخطاء<sup>1</sup>: يجب عدم الشطب والكشط والحو والإضافات الهامشية على دفتر اليومية وعليه هناك طريقتان يتبعهما المحاسبون لتصحيح الأخطاء المرتكبة ( أخطاء حسابية أخطاء الترحيل، أخطاء التحميل أخطاء قلب الأرقام...) ولتصحيح الأخطاء هناك طريقتين.

1 نجل بوتين، المختصة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 68 69 70

1/ طريقة القيد العكسي: تتمثل في إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي له ثم تسجيل القيد الصحيح مثل:

|     |                          |      |      |
|-----|--------------------------|------|------|
| 380 | تاريخ العملية            | 7500 |      |
|     | المشتريات المخزنة        |      | 7500 |
| 401 | موردو المخزونات          |      | 7500 |
| 401 | شراء آلة                 | 7500 |      |
|     | موردو المخزونات          |      | 7500 |
| 380 | المشتريات المخزنة        |      | 7500 |
| 215 | إلغاء القيد الخاطئ       | 7500 |      |
|     | معدات و أدوات تقنية      |      | 7500 |
| 404 | موردو التثبيتات          |      | 7500 |
|     | شراء آلة فاتورة رقم .... |      | 7500 |

ملاحظة: بالرغم من أن هذه الطريقة سهلة التطبيق إلا أنها لها عيوب معتبرة حيث تؤدي إلى تضخيم المبالغ المسجلة في الحسابات وبالتالي تؤدي إلى تضخيم مبالغ ميزان المراجعة، بالإضافة إلى عدم وجود مستند يبرر القيد العكسي مما أدى إلى رفض هذه الطريقة .

2/ طريقة المتمم للصفر: يمكن إلغاء القيد الخاطئ حسب الطريقة الآتية:

|     |                          |        |        |
|-----|--------------------------|--------|--------|
| 380 | المشتريات المخزنة        | - 7500 | - 7500 |
| 401 | موردو المخزونات          |        | - 7500 |
|     | إلغاء القيد السابق       |        |        |
| 215 | معدات و أدوات تقنية      | 7500   |        |
| 404 | موردو التثبيتات          |        | 7500   |
|     | شراء آلة فاتورة رقم .... |        |        |

و لكن قد يرتكب خطأ آخر عند الجمع (جمع اليومية، حسابات دفتر الأستاذ) لعدم رؤية علامة (-)(1)

|     |                   |         |         |
|-----|-------------------|---------|---------|
| 380 | المشتريات المخزنة | - 12500 | - 12500 |
| 401 | موردو المخزونات   |         | - 12500 |

|  |  |                          |     |     |
|--|--|--------------------------|-----|-----|
|  |  | إلغاء القيد السابق       |     | 215 |
|  |  | معدات و أدوات تقنية      | 404 |     |
|  |  | موردو التثبيات           |     |     |
|  |  | شراء آلة فاتورة رقم .... |     |     |

### خلاصة الفصل

من خلال ماسبق دراسته يمكن استخلاص بأن المؤسسة في نهاية كل الدورة المالية تقوم بأعمال الجرد المادي و المتمثلة في عد و إحصاء لكل الممتلكاتها ثم بعد ذلك تأتي عملية الجرد المحاسبي. حيث تكون هذه الأخيرة وفق الخطوات التالية

**جرد التثبيتات :** وهذا بتسجيل مختلف أقساط الإهلاك وفق الأسلوب المعتمد من طرف المؤسسة ( الإهلاك الثابت، المتناقص المتزايد، حسب عدد الوحدات الإنتاج ) ، بعدها تأتي عملية المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت و القيمة السوقية لهذا التثبيت وهذا لتشكيل خسارة القيمة .

**جرد المخزونات :** مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي وفي حالة وجود فروقات يجب تسويتها إما موجبة أو سالبة. ثم تأتي مرحلة تسوية العملاء وكذلك المقاربة البنكية ، النواتج و المصاريف،المؤونات . و في النهاية يتم إقفال الحسابات و إعادة فتحها، و كذا إعداد القوائم المالية.

# الفصل الثالث

## الجانِب التطبيقِي دراسة

ميدانية لمبنة المنبع بسعيدة.

### مقدمة الفصل

لقد صادقت السلطات العمومية في الجزائر بتكليف المنظومة المحاسبية لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة حيث تم إصدار قانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي يعتبر المرجعية القانونية للممارسة المحاسبية وتوالت بعد ذلك المراسيم والقرارات التي تبين قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

إسنادا إلى ما جاء في الجانب النظري وتدعيما لمعلوماتنا اخترنا مؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته بمدينة سعيدة لمزاولة التربص التطبيقي بها باعتبار أن الموضوع يصب في هذا السياق، إذ أنها ملبنة إنتاجية وتسويقية.

وقد تم اختيارها لإعطاء نظرة مفصلة عن أعمال التي تقوم بها في نهاية كل السنة وطبقا لمبدأ استقلالية الدورات إرتائنا إلى دراسة كل ما له علاقة بأعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي المتمثلة في عمليات جرد كل ما تمتلكه المؤسسة وعمليات التسوية وإقفال الحسابات.

وللقيام بهذه الدراسة قمنا بتقسيم العمل إلى جزأين :

أولا : تقديم عام للمؤسسة .

ثانيا : أعمال نهاية السنة في الملينة.

أولا : تقديم عام للمؤسسة.

## 1- لمحة تاريخية و التعريف بالمجمع الوطني للحليب ومشتقاته.

### الفرع الأول: التعريف بالمجمع الوطني للحليب ومشتقاته.

يعتبر المجمع الوطني لإنتاج الحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته، مقرها الرئيسي في الجزائر العاصمة، أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 حيث أدمجت الدواوين الثلاثة في مؤسسة واحدة تسمى بالمجمع الوطني للحليب ومشتقاته أي المؤسسة الأم

### الفرع الثاني: لمحة تاريخية عن OROLAIT

تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، عرفت المؤسسة عدة تغيرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته والذي هو مؤسسة إنتاجية وتجارية، أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، وهذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب ومشتقاته، وبعد الإصلاحات الاقتصادية حيث دخلت المؤسسة في الاستقلالية في ماي 1990، وتحررت من ناحية التسيير والتمويل وإقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردين وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري ويحتوي على الوحدات التالية :

وحدة الإنتاج بوهران، وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس، وحدة الإنتاج بمستغانم، وحدة الإنتاج بسعيدة، وحدة الإنتاج بمعسكر، وحدة الإنتاج بتيارت، وحدة الإنتاج بشار، وحدة الإنتاج بتلمسان .

### الفرع الثالث : لمحة تاريخية عن مؤسسة سعيدة:

ملبنة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية، كانت البداية في بنائها سنة 1984 ودخلت ميدان الإنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن، كانت هذه الملبنة وحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 01-10-1997 حيث أصبحت هذه الوحدة تسمى الآن ملبنة المنبع للحليب وتابعة للمجمع الصناعي للإنتاج الحليب على مستوى الجزائر العاصمة وهي مؤسسة ذات أسهم SPA حيث يتمثل دورها في إنتاج الحليب - جمع الحليب من المربين البقر (المنتجين) - وضبط السوق ولها رأسمال يقدر ب 197.380.000

دينار جزائري ويتمثل إنتاجها في الحليب ومشتقاته كما تتسع مناطق توزيعها إلى كل من سعيدة، وهران، نعامة، تيارت، البيض.

تنقسم الملبنة إلى ثلاثة بنايات :

1- المخزن الخاص بالمواد الأولية ومواد التغليف وقطع الغيار.

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى ثلاث أقسام :

أ - ورشة التحضير.

ب - ورشة التعقيم أو البسترة.

ت - ورشة التكييف أو التعليب.

3- البناية الادارية

2- عدد العمال ونظام العمل

الفرع الأول: عدد العمال

تشغل الملبنة 160 عاملا موزعين حسب المصالح وذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية والإدارة العامة والمراقبة والتسيير: 3عمال.

- مديرية المحاسبة والمالية ومحاسبة المواد: 6 عمال.

- مصلحة المستخدمين: 5 عمال.

- الإنتاج: 59 عاملا. - الصيانة: 10 عمال. - التموين: 7 عمال. - البيع و النقل: 56 عاملا.

- مصلحة الوسائل العامة: 1 عامل.

- مصلحة الاستقبال : هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من المنتجين، العدد : 7عمال. المخبر : 3

عمال.

الأمن : 3 عمال. وهناك عقد مع مؤسسة خاصة مكلفة بالأمن .

\* كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال للملبنة وذلك يتم كما يلي :

- منفذين : 106 عامل.

- السيطرة : 30عاملا.

- الإطارات : 20 عاملا.

- الإطارات العليا : 04 عمال.

### الفرع الثاني: العمل في الورشات

يتم على شكل نظام أفواج ويوجد ثلاث أفواج كل فوج مكون من 17 عامل مقسم إلى: 2 تقنيين و 15 منفذا والعمل لمدة 7 سا يوميا لكل فوج هذا بالنسبة لمصلحة الإنتاج. أما فريق ادارة الذي يعمل من الثامنة صباحا إلى الرابعة زوالا.

### 3- أهم المنتجات التي تنتجها المؤسسة

تنتج الملينة حوالي 125000 لتر يوميا توزع كلها وهي مقسمة كالتالي:

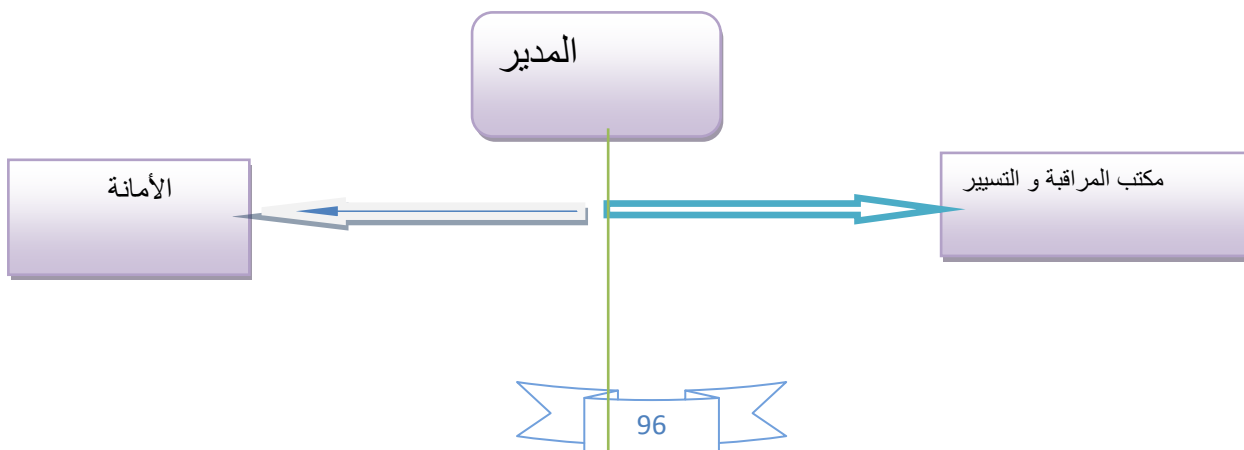
\* 100000 لتر حليب معقم . \* 20000 لتر حليب بقر . \* 5000 لتر لبن .

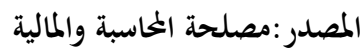
كما أن الملينة تنتج كذلك الزبدة 200 كلغ يوميا القشدة الطرية: 450 وعاء بلاستيكي يوميا.

### 4- الهيكل التنظيمي للملينة:

#### الفرع الأول: تصميم الهيكل

الشكل رقم 07: تصميم الهيكل





أ - مصلحة الإنتاج :



وهذه المصلحة بدورها تضم ثلاث ورشات: ورشة التحضير، ورشة التعقيم، وورشة التعليب

#### \* ورشة التحضير :

ويتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء وبعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب ، هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج

#### \* ورشة التعقيم :

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لتخزين مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة ويتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا، وتفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة لضمان الإنتاج على مدار الساعة .

#### \* ورشة التعليب وتغليف :

في هذه الورشة يتم تعليب الحليب بنوعيه حليب مبستر أ وحليب البقرة وكذلك البن في مواد التعليب والتغليف بلاستيكية

#### ب - مصلحة الصيانة :

تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على: ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .

ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة والمشاركة في الإنتاج .

تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .

إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة.

وتتضمن مكتب للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك.

المخبر يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة وهذا عن طريق تحليلات فيزيوكيميائية ثم تحليلات بكتولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض ويقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

## 2/ مديرية مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

دورها استقبال حليب المربين وتسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 25% من الإنتاج الكلي ويتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

## 3/ مديرية المحاسبة و المالية : تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :

أ - مصلحة المحاسبة العامة والمالية: والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، وبناءا على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات ومن أهم مهامها : مراقبة ومتابعة الصندوق وتوجيه المداخل إلى البنك . مراقبة خزينة المؤسسة .

تبرير نفقات ومداخل المؤسسة .

إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .

القيام بعملية الجرد ، الترحيل إلى دفتر الأستاذ وتسجيل العمليات يوميا .

## ب - المحاسبة المواد:

وتهتم بتسجيل وتخزين المدخلات والمخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف، مواد التنظيف، قطع الغيار ومواد أخرى في نظام الإعلام الآلي، وتزود مصلحة المحاسبة العامة بالقوائم الخاصة بالاستهلاك مواد ولوازم كل شهر وكذلك المدخلات لهذه الأخيرة.

كما تقوم أيضا بمتابعة عملية الجرد في نهاية السنة من البداية إلى نهاية العملية وكذلك تلعب دور الوسيط بين مكلف بالتسيير المخزونان و المكلف بالمحاسبة العامة.

## مصلحة المستخدمين :

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين وتنقسم بدورها إلى مجموعة من المكاتب وأهمها : مكتب خاص بأجور العمال وتكوينهم، مكتب خاص بالنزاعات القضائية، مكتب خاص بالشؤون الاجتماعية للعمال.

## 4/مديرية التموين وتسيير المخزونات :

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف... الخ إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق مؤسسة ONIL حيث أنشئت هذه الخيرة لغرض تموين الملبنات بالمواد الأولية، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها تجلب محليا من مصنع ENPC المدية، وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين، مصلحة تسيير المخزون ومصلحة الشراء.

**مصلحة المراقبة التسيير :** تقوم هذه المصلحة بالمراقبة لعملية التسيير وكذلك إعداد التقارير وتحليل انحرافات بين ماهو مسطر وما هو محقق.

**5/ مديرية الأمن والنظافة :** تقوم هذه المصلحة بحراسة كل ممتلكات المؤسسة والمراقبة الدورية وهي تتكون من ثلاث أفواج تتبادل فيما بينها ليلا ونهارا وكذلك تقوم بالإشراف على نظافة المؤسسة.

**6/ مديرية التوزيع التسويق:** تقوم هذه الأخيرة بعملية بيع كل منتجات المؤسسة إلى الزبائن وإعداد الفواتير كما تقوم بجلب العملاء والبحث عن أسواق جديدة وكذلك التفاهم مع العملاء علي التسليم المنتجات إما عند العميل أو في المؤسسة.

وتنقسم هذه المديرية إلى عدة مكاتب منها مكتب خاص بإعداد الفواتير ومكتب خاص بتسيير المبيعات .

**مصلحة حضيرة النقل :** المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار.

**مكتب خاص بالإعلام الآلي:** يسير هذا المكتب من طرف تقني سامي في الإعلام الآلي حيث يقوم بالتنسيق بين المصالح والأقسام وكذلك يقوم بتصليح الأعطاب في أجهزة الكمبيوتر وكذا تثبيت البرامج الخاصة بإعداد الفواتير أو محاسبية للمصالح.

**الفرع الثالث: تطور الإنتاج خلال أربع سنوات الماضية 2010-2013**

**الجدول رقم 14 : تطور الإنتاج خلال أربع سنوات الماضية 2010-2013**

| البيان                         | وحدة القياس | الإنتاج سنة 2010 | الإنتاج سنة 2011 | الإنتاج سنة 2012 | الإنتاج سنة 2013 |
|--------------------------------|-------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| حليب مبستر منزوع الزبدة جزئياً | اللتر       | 19 000 000       | 28 700 000       | 33 000 000       | 36 500 000       |
| حليب البقرة مادة دسمة 28 غ     | اللتر       | 2 300 000        | 4 350 000        | 6 000 000        | 6 800 000        |
| لبن مبستر                      | اللتر       | 520 000          | 550 000          | 320 000          | 250 000          |
| الرايب مبستر                   | اللتر       | 40 000           | 20 000           |                  |                  |
| قشدة طرية                      | وعاء 200 غ  | 5 000            | 9 500            | 8 800            | 7 200            |
| زبدة                           | كغ          | 19 000           | 27 000           | 29 500           | 35 000           |
| المجموع                        |             | 22 246 000       | 34 180 500       | 39 924 500       | 44 251 000       |
| نسبة تطور الإنتاج              |             |                  | 54%              | 17%              | 11%              |

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال هذه البيانات المقدمة نلاحظ أن إنتاج الكلي للملبنة في تطور إيجابي بالنسبة لمجموع الإنتاج حيث

ارتفع الإنتاج من سنة 2010 إلى سنة 2014 بنسبة 54% أما بالنسبة للسنة 2011 إلى 2013 كانت نسبة

التطور اقل ارتفاعاً بالمقارنة بسنة 2010-2011 بنسب متتالية 17 % و 11%.

بصفة عامة المؤسسة من حيث الإنتاج هناك تطور ملحوظ وهذا راجع إلى سياسة الدولة المطبقة في تدعيم انتاج

الحليب المبستر وذلك عن طريق المادة الأولية المتمثلة في غبرة الحليب وكذلك المادة الدسمة التي تدخل في تركيبة

المنتج، و المؤسسة التي تقوم بشراء هذه المواد هي الديوان الوطني للإستيراد المواد الأولية التي تدخل في إنتاج

الحليب المبستر حيث تقوم خزانة الدولة بتحمل نصف تكاليف الشراء والنصف الآخر تتحمله الملبنة.

**مهام إدارة المؤسسة :** ضمان تحقيق أبعاد المسطرة من قبل الإدارة المركزية والسهر على تنفيذ المخططات

المسطرة.

**اكتساب التثبيات الجديدة:**

لقد قامت المؤسسة باكتساب تثبيات جديدة حيث تمثلت في عتاد لتبريد وكذا عتاد آخر لعملية البستر سعتة

15000 ل/سا كما تم تحديد عتاد النقل المتمثل في الشاحنات كبيرة ومتوسطة وعتاد التكييف والتخليط

وإنشاء ورشة خاصة لتحضير وإنتاج الزبدة وذلك من أجل رفع الطاقة إنتاجية .

**5- أهداف المؤسسة**

إن النشاط الرئيسي الذي أنشأت من أجله المؤسسة هو إنتاج الحليب ومشتقاته لذلك فهي دائما تسعى من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها ومنها:

- \* توفير الكميات المناسبة من الحليب ومشتقاته لتغطية احتياجات السوق .
- \* استقبال حليب المربين من أجل تشجيع المنتجين وكذا تقليص فاتورة الاستيراد.
- \* توفير مناصب الشغل وبالتالي تخفيض نسبة البطالة.
- \* تكوين العمال و تأهيلهم الرفع من مستواهم المهني.
- \* تلبية رغبات المستهلكين على المستوى المناطق المحددة.
- \* توفير الطلايبات من الإنتاج في الوقت المناسب.

#### ثانيا: أعمال نهاية السنة لدى ملبنة سعيدة:

تعتبر ملبنة سعيدة من المؤسسات في مجال صناعة الحليب و مشتقاته ككل المؤسسات الموجودة في الجزائر. طبقت النظام المحاسبي المالي و عليه فإنه وجب القيام بأعمال نهاية السنة و إعداد القوائم المالية الخاصة بسنة 2011

#### 1- جرد حسابات التثبيتات و المخزونات:

##### الفرع الأول : جرد التثبيتات

أ/ الجرد المادي للتثبيتات : قامت المؤسسة في نهاية السنة بتشكيل 3 لجان A و B و C . اللجنة A و B دورها جرد كل ما هو موجود من تثبيتات وكل لجنة تسجل على حدا وذلك بتسجيل كل من اسم، رقم، ورمز التثبيت، ومكان التثبيت ثم تقدم نتائج الجرد التي تحصلت عليها كلا اللجنتين إلى اللجنة C اللجنة C دورها تتمثل في المقارنة بين حصيلة اللجنتين و إذا كان هناك فرق تقوم اللجنة C بمعاينة هذا الفرق. و في الاخير تقوم هذه الاخيرة بإعداد نتائج نهائية للجرد وتقدمها إلى مصلحة المحاسبة. تقوم مصلحة المحاسبة بالمقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي والخروج بنتائج و تقديمها إلى اللجنة المركزية للجرد لدراسة الفروق الموجودة، ففي حالة وجود فروق مبررة تقوم هذه الأخيرة باتخاذ الإجراءات المناسبة ( ممكن اعتبارها كأعباء أو كمنتجات ) أما في حالة وجود فروق غير مبررة تقدمها لمدير المؤسسة فهو بدوره يقوم بمعاينة هذه الفوارق ومحاسبة رئيس المصلحة المعنية بالفوارق ويتخذ القرار المناسب باعتباره المسؤول الأول عن المؤسسة.

وقد كانت قيمة التثبيتات مقدرة بمبلغ: 571 866 612.48 دج موزعة على تثبيتات المؤسسة كالتالي:

- تثبيات معنوية بمبلغ: 378 000.00 دج

- أراضي بمبلغ: 158 186 530.00 دج

- مباني بمبلغ: 130 255 096.95 دج

- المنشآت التقنية، عتاد وأدوات صناعية بمبلغ 202 567 378.63 دج

- تثبيات عينية أخرى بمبلغ إجمالي: 59 790 586.36 دج

- تثبيات مالية أخرى : 2 523 571.20 دج

- التثبيات الجاري إنجازها بمبلغ إجمالي: 17 853 167.66 دج

ب/ الجرد المحاسبي للتثبيات : بعد القيام بعملية الجرد المادي والتأكد من وجود تثبيات بقي على المؤسسة

تسجيل مختلف أقساط الاهتلاكات بالنسبة للتثبيات المعنية، حيث أن المؤسسة تستعمل طريقة الاهتلاك

الخطي لجميع تثبياتها، وعليه كان التسجيل المحاسبي كالتالي:

|  |        |                          |               |              |
|--|--------|--------------------------|---------------|--------------|
|  | 681    | 2011 / 12 / 31           | 14 865 657.24 |              |
|  |        | مخصصات الاهتلاكات        |               |              |
|  | 284000 | اهتلاك التثبيات المعنوية |               | 346 731.90   |
|  | 281010 | اهتلاك المباني الصناعية  |               | 2 959 892.68 |
|  | 281302 | اهتلاك المباني الادارية  |               | 305 986.52   |
|  | 281501 | اهتلاك معدات و أدوات     |               | 7 600 535.05 |
|  | 281404 | اهتلاك معدات النقل       |               | 3 447 008.74 |
|  | 281821 | اهتلاك تجهيزات مكتب      |               | 205 502.35   |
|  |        | أقساط اهتلاك سنة 2011    |               |              |

ملاحظة: عند اطلاعنا واستفسارنا عن خسارة القيمة الخاصة بالتثبيات تبين أن المؤسسة لم تقم بتسجيل هذه الأخيرة.

تسجيل قيد خاص بالمؤونات المتعلقة القروض الإستثنائية

|            |            |                                    |        |  |
|------------|------------|------------------------------------|--------|--|
| 454 000.00 | 454 000.00 | 2011/12/31                         | 496000 |  |
|            |            | مؤونات خاصة بالقروض استثنائية      |        |  |
|            |            | قروض إستثنائية للعمال              | 274    |  |
|            |            | تسوية مؤونة خاصة بالقروض للعمال قد |        |  |

الفرع الثاني: جرد المخزونات:

أ/ جدول خاص بالمخزونات الموجودة لدى المؤسسة.

الجدول رقم 15 : المخزونات الموجودة لدى المؤسسة

| البيان الخاص بالفصلية                 | المخزون       | الجرد         | الفوارق    |
|---------------------------------------|---------------|---------------|------------|
| الوقود و التشحيم                      | 297 400.42    | 297 400.42    | 0.00       |
| مواد التعبئة و التغليف و الصناديق     | 10 321 010.54 | 10 121 210.54 | 199 800.00 |
| لوازم المكتب                          | 322 044.91    | 322 044.91    | 0.00       |
| لوازم البناء                          | 5 300.00      | 5 300.00      | 0.00       |
| مواد أولية خاصة بالمنتج               | 51 249 597.80 | 51 249 597.80 | 0.00       |
| لوازم المخبر                          | 734 197.16    | 734 197.16    | 0.00       |
| لوازم النظافة                         | 375 456.73    | 375 456.73    | 0.00       |
| مجموعة أدوات صغيرة                    | 156 282.29    | 156 282.29    | 0.00       |
| مجموعة أدوات صغيرة محولة من الملبينات | 176.00        | 176.00        | 0.00       |
| لوازم العجلات                         | 134 882.01    | 134 882.01    | 0.00       |
| قطع الغيار الخاصة بمحطيرة النقل       | 1 905 284.51  | 1 905 284.51  | 0.00       |
| قطع الغيار الخاصة بورشات الانتاج      | 21 826 281.32 | 21 826 281.32 | 0.00       |
| قطع الغيار محولة من ملبنة وهران       | 700 481.37    | 700 481.37    | 0.00       |
| الخردوات                              | 237 955.02    | 237 955.02    | 0.00       |
| خردوات محولة من ملبنات                | 298.00        | 298.00        | 0.00       |
| ملابس الخاصة بالعمال                  | 2 794.40      | 2 794.40      | 0.00       |
| المجموع                               | 88 269 442.48 | 88 069 642.42 | 199 800.00 |

المصدر : مصلحة المحاسبة والمالية

ب/ الجرد المادي للمخزونات : المؤسسة تعتمد على طريقة الجرد الدائم وهذا يتم بنفس الطريقة التي تم ذكرها عند جرد التثبيتات وذلك للتأكد من الوجود الفعلي للمخزونات، و عند الانتهاء من عملية الجرد وجد أن مبلغ الجرد المادي مساويا للمبلغ الجرد المحاسبي لكل فصيلة إلا فصيلة الخاصة بمواد التعبئة والتغليف والصناديق هناك فرق قدره 199 800.00 دج، وهذا راجع إلى الصناديق الضائعة والتي أصبحت غير صالحة للاستعمال. قرار تسوية الفرق في المخزونات يعود إلى مجلس الإدارة، وعند انعقاد مجلس الإدارة وجد أن قيمة الفرق قليل بالنسبة إلى مبلغ المخزون وعليه قرر المجلس اعتبارها كأعباء.

ج/ الجرد المحاسبي للمخونات: بعد قرار مجلس الإدارة اعتبار فروق المخزون فرق ويجب تكوين مؤونة خسائر القيمة بقيمة الفرق والمقدر 199 800.00 دج وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

|        |                                                                                                               |            |            |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 685000 | 2011 12 / 31                                                                                                  | 199 800.00 | 199 800.00 |
|        | مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة<br>خسائر القيمة للمخونات ( الصناديق )<br>تكوين مؤونة خسائر القيمة |            |            |
| 392000 |                                                                                                               |            |            |

## 2- جرد وتسوية عناصر الأصول الأخرى.

**الفرع الأول: المقاربة البنكية:** المقاربة البنكية تتم على مستوى مصلحة المالية خلال كل نهاية شهر حيث بعد تسجيل العمليات الخاصة بالبنك لدى المؤسسة في دفتر خاص تبين أنه عدم تطابق الأرصدة ( رصيد البنك لدى المؤسسة ورصيد المؤسسة لدى البنك ) وهذا راجع إلى وجود بعض العمليات سجلت لدى المؤسسة ولم تسجل لدى البنك ( شيكات الزبائن التي لم يتم تحصيلها ) وعمليات سجلت لدى البنك ولم تسجل لدى المؤسسة ( فوائد الاطلاع على الرصيد ).

و الجدول التالي يبين المقاربة البنكية التي أجريت خلال شهر ديسمبر 2011 :

الجدول رقم 16: المقاربة البنكية 1

|                        |        |        |        |
|------------------------|--------|--------|--------|
| حساب البنك لدى المؤسسة |        |        |        |
| التاريخ                | البيان | المدين | الدائن |

|            |                |                             |            |
|------------|----------------|-----------------------------|------------|
|            | 321 499 715,07 | الرصيد                      |            |
| 85 610,00  |                | شيك رقم 293972 المدير       | 26/06/2011 |
| 8 850,00   |                | شيك رقم 03661711 خليف       | 02/08/2011 |
| 104 270,00 |                | شيك رقم 0294065 مؤسسة النشر | 09/08/2011 |
| 55 900,00  |                | شيك رقم 0991601             | 22/09/2011 |
|            |                |                             |            |
| 254 630,00 | 321 499 715,07 |                             |            |
|            | 321 245 085,07 | المجموع                     |            |

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

الجدول رقم 17: المقاربة البنكية 2

| الحساب المؤسسة لدى البنك BADR |                   |              |                |
|-------------------------------|-------------------|--------------|----------------|
| التاريخ                       | البيان            | المدين       | الدائن         |
|                               | الرصيد            |              | 320 407 997,41 |
| 20/12/2011                    | الشيك رقم 0991757 | 744 230,00   |                |
| 17/12/2011                    | الشيك رقم 0991762 | 1 728 879,32 |                |

|            |                                  |              |                |
|------------|----------------------------------|--------------|----------------|
| 16/12/2011 | الشيك رقم 981763                 | 416 794,05   |                |
| 28/12/2011 | الشيك رقم 0991766                | 496 213,78   |                |
| 28/12/2011 | الشيك رقم 0991767 خزينة البلدية  | 381 373,12   |                |
| 28/12/2011 | الشيك رقم 0991768 مؤسسة يوب      | 418 551,37   |                |
| 25/12/2011 | الشيك CPA رقم 4876056 خلفات عيسي | 673 267,50   |                |
| 31/12/2011 | الشيك CPA رقم 4876057            | 583 921,49   |                |
| 31/12/2011 | عرعار بك دور موزع تابع للملينة   | 962 245,00   |                |
| 31/12/2011 | روبا باقاسم موزع خاص             | 987 950,00   |                |
| 31/12/2011 | تومي محمد موزع خاص               | 311 276,35   |                |
| 31/12/2011 | عزيز العربي موزع خاص             | 399 633,82   |                |
| 31/12/2011 | داودي بن عودة موزع خاص           | 325 646,83   |                |
| 31/12/2011 | تومي نوردين موزع خاص             | 194 700,00   |                |
| 31/12/2011 | ديداوي محمد موزع تابع للمؤسسة    | 80 630,31    |                |
| 31/12/2011 | خرصي بغداد موزع تابع للمؤسسة     | 80 158,00    |                |
| 31/12/2011 | العربي عمار موزع خاص             | 291 800,00   |                |
| 31/12/2011 | ميرك المهدي موزع خاص             | 131 900,00   |                |
|            |                                  |              |                |
|            |                                  | 4 186 041,64 | 325 431 126,71 |
|            |                                  |              | 321 245 085,07 |

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

وقد سجل المحاسب العمليات التالية والتي لم تسجل في دفاتر المؤسسة وهي كالتالي:

|     |     |                                                       |            |            |
|-----|-----|-------------------------------------------------------|------------|------------|
| 401 | 512 | موردون المخزونات و الخدمات<br>البنك                   | 85 610.00  | 85 610.00  |
| 401 | 512 | شيك رقم 293972<br>موردون المخزونات و الخدمات<br>البنك | 104 270.00 | 104 270.00 |

|  |  |                |  |  |
|--|--|----------------|--|--|
|  |  | شيك رقم 294065 |  |  |
|--|--|----------------|--|--|

ملاحظة: لقد تم الإكتفاء بقيدين فقط و ذلك لعدم التكرار

**الفرع الثاني: تسوية حسابات الزبائن:** للمؤسسة مناطق جغرافيا لتوزيع الحليب و المنتجات الأخرى ومن أهم هذه المناطق سعيدة و ضواحيها يتم توزيع الحليب عن طريق الموزعين الخواص أما المناطق الأخرى ( خارج الولاية ) فيتم التوزيع عن طريق الخواص بالإضافة إلى موزعين العاملين بالمؤسسة بوسائلها الخاصة و عليه فالمؤسسة لا تعاني من مشاكل كبيرة مع مختلف عملاءها، باعتبار أن مختلف عمليات البيع تتم نقداً، و منه فإن المؤسسة لا تعتمد على البيع.

الآجل بصورة كبيرة إلا في الحالات قليلة، مما لا يستدعي احتمال وجود خسائر قيمة في دين العملاء إلا نادراً وفي سنة 2011 كانت قيمة المبيعات مقدرة بقيمة 876 543 419.51 دج، و عند جرد العملاء تبين أن العميل الخاص بمؤسسة الورق لسعيدة أنه في حالة إفلاس فالمؤسسة قامت بتشكيل مؤونة قدرها 270 000.00 دج، وعليه كانت المعالجة المحاسبية كالتالي:

|     |         |                                                           |     |  |
|-----|---------|-----------------------------------------------------------|-----|--|
|     |         | 2011/12/31                                                |     |  |
| 685 |         | مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الأصول الجارية |     |  |
|     | 270 000 | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن                            | 491 |  |
|     | 270 000 | المؤونة خاصة دائنية العميل                                |     |  |
|     |         | 2011/12/31                                                |     |  |
| 416 |         | العملاء المشكوك في تحصيل دينهم                            |     |  |
|     | 270 000 | العملاء                                                   | 411 |  |
|     | 270 000 | إثبات قيمة الدين المشكوك في تحصيله                        |     |  |

وخلال ملاحظتنا لأصول المؤسسة وجدنا أن حساب الزبائن يحمل مبلغ كبير وبعد الاستفسار تبين أن هذا الرصيد خاص بسنوات سابقة أي قبل سنة 1998 والمؤسسة قامت بمعاينة المتسبين في تضخيم هذا المبلغ عن طريق العدالة وتم تشكيل مؤونة خسائر موزعة على عدة سنوات.

### 3 - جرد و تسوية عناصر الخصوم و حسابات التسير

#### الفرع الأول: تسوية عناصر الخصوم

**مؤونة الأخطار و التكاليف:** لقد قامت المؤسسة في نهاية سنة 2011 بمجموعة من التسويات الخاصة بالخصوم الجارية وغير الجارية.

1/ **المؤونات للخصوم الغير الجارية:** هناك مجموعة من الأعباء المحتملة أن تحدث في السنة القادمة، و مبلغها مؤكد، وعليه قامت المؤسسة بتشكيل مجموعة من المؤونات وهي كالتالي:

تسجيل القيد الخاص لمؤونة التقاعد القانوني لسنة 2011

|     |     |                                                                                                                                                     |             |             |
|-----|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 685 | 153 | 2011/12/31<br>مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الأصول<br>الجارية<br>مؤونات للمعاشات و الإلتزامات المماثلة<br>المؤونة الخاصة بمنحة التقاعد | 8 48 435.18 | 8 48 435.18 |
|-----|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|

2/ مؤونة الخصوم الجارية:

تسجيل القيد بتكوين المؤونة العطلة لمدة 15 يوم من 2012

|     |                   |                                                                                                                                                                                             |              |                                          |
|-----|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------|
| 685 | 481<br>431<br>448 | 2011/12/31<br>مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة أصول الجارية<br>مؤونات ، الخصوم الجارية<br>إقتطاع قسط الإجتماعي<br>الضريبة على الدخل الإجمالي<br>مؤنة العطلة لمدة 15 يوم لسنة 2012 | 1 909 057.73 | 1 576 188.28<br>165 515.20<br>167 354.25 |
|-----|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------------------------------------|

تسجيل القيد الخاص بتثبيت مؤونة العطلة المدفوعة 26% الضمان الإجتماعي

|     |     |                                                                                                                                     |            |            |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 685 | 431 | 2011/12/31<br>مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الأصول الجارية<br>الضمان الإجتماعي دين<br>تثبيت مؤونة 26% الضمان الإجتماعي | 478 155.01 | 478 155.01 |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|

تكوين مؤونة للأتعاب محافظ الحسابات لسنة 2012

|     |     |                                                                                                                                           |            |            |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 685 | 481 | 2011/12/31<br>مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة الأصول الجارية<br>مؤونات ، الخصوم الجارية<br>مؤنة اتعاب محافظ الحسابات لسنة 2012 | 400 000.00 | 400 000.00 |
|-----|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|

الفرع الثاني: تسوية حسابات التسيير

1/ التكاليف المقيدة سلفا : تقوم المؤسسة دائما في بداية شهر جوان بتأمين مختلف ممتلكات المؤسسة من معدات ومنقولات من طرف الصندوق الوطني للتأمينات CAAT بما أن الاتفاق أبرم في بداية شهر جوان فإن المحاسب قام بتحميل قيمة مبلغ 7 أشهر لتكاليف 2011 والباقي 5 أشهر تكاليف مقيدة سلفا لسنة 2012 وعليه كان القيد كالتالي:

|              |              |                                                                                                          |     |     |
|--------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 1 980 000.00 | 1 980 000.00 | 2011 / 06 / 05<br>أقساط التأمينات<br>البنك                                                               | 512 | 616 |
| 825 000.00   | 825 000.00   | شيك رقم 544500<br>2011 / 12 / 31<br>الأعباء المعانة سابقا<br>أقساط الأعباء<br>تحويل أقساط الدورة القادمة | 616 | 486 |

وفي بداية سنة 2012 قام المحاسب بتسجيل القسط الباقي من أقساط التأمين

|            |            |                                                                                                |     |     |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 825 000.00 | 825 000.00 | 02 / 01 / 2012<br>أقساط التأمينات<br>الأعباء المعانة سابقا<br>إعادة تحويل أقساط الدورة القادمة | 486 | 616 |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

## 2/ الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم:

لقد قامت المؤسسة خلال نهاية السنة المالية بتسوية حسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة على الأصول والمقدرة بمبلغ 289 843.57. دج وكذا تسوية حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم والمقدرة ب 561 831.90 دج وعليه كان التسجيل المحاسبي كالتالي:

تسجيل القيد الخاص بضريبة المؤجلة على تسوية حساب معدات النقل المجزأة.

|            |            |                                                                                                                 |     |     |
|------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 351 001.21 | 351 001.21 | 2011 / 12 / 31<br>الضرائب المؤجلة على الأصول<br>فرض الضريبة على الأصول<br>تسوية حساب الضرائب المؤجلة على الأصول | 692 | 133 |
|------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

تسجيل القيد الخاص بضريبة المؤجلة على تسوية حساب المباني الادارية المجزأة

|            |            |                                                                                                                            |     |     |
|------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 561 831.90 | 561 831.90 | 2011 / 12 / 31<br>فرض الضريبة على الخصوم<br>حساب الضرائب المؤجلة على<br>الأصول<br>تسوية حساب الضرائب المؤجلة على<br>الخصوم | 134 | 693 |
|------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

تسجيل القيد الخاص بضريبة المؤجلة على تسوية حساب 19 % الرسم العقاري:

|            |            |                                                                                                                 |     |     |
|------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 289 843.57 | 289 843.57 | 2011 / 12 / 31<br>الضرائب المؤجلة على الأصول<br>فرض الضريبة على الأصول<br>تسوية حساب الضرائب المؤجلة على الأصول | 692 | 133 |
|------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

تسجيل القيد الخاص بضريبة المؤجلة على حساب 19 % منحة التشجيع

|            |            |                                                                                                      |     |     |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 920 719.17 | 920 719.17 | 2011/12/31<br>الضرائب المؤجلة على الأصول<br>فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول<br>ضريبة المؤجلة عن الأصول | 692 | 133 |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|

4- إعداد القوائم المالية

ميزان المراجعة بعد الجرد:

الجدول رقم 18: ميزان المراجعة بعد الجرد

| رقم الحساب | البيان                | المرحل من جديد للأرصدة |               | حركة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31 |               |
|------------|-----------------------|------------------------|---------------|-----------------------------------|---------------|
|            |                       | الدائن                 | المدين        | الدائن                            | المدين        |
| 10         | رأس المال             | 196 380 000,00         |               |                                   |               |
| 11         | المرحل من جديد        |                        | 64 615 517,91 | 54 830 248,05                     | 22 932 491,83 |
| 12         | نتائج السنوات السابقة | 16 721 498,60          |               |                                   | 16 721 498,60 |
| 13         |                       | 0,00                   | 19 092 688,44 | 5 188 960,57                      | 2 055 645,87  |
| 15         | مؤونات للتكاليف       | 76 716 471,74          | 0,00          | 8 408 435,18                      | 12 653 282,48 |

|    |                                            |                |                  | الخصوم الغير الجارية |                  |
|----|--------------------------------------------|----------------|------------------|----------------------|------------------|
| 1  | الأموال الخاصة                             | 206 109 763,99 | 54 362 918,78    | 68 427 643,80        |                  |
| 20 | التبittات المعنوية                         |                |                  | 178 000,00           |                  |
| 21 | التبittات المادية                          | 0,00           | 143 804 680,04   | 542 472 486,11       | 138 777 574,21   |
| 23 | التبittات قيد الإنجاز                      | 0,00           | 0,00             | 94 171 729,22        | 77 318 561,56    |
| 27 | التبittات أخرى مالية                       | 0,00           | 1 877 500,00     | 2 261 571,20         | 1 715 500,00     |
| 28 | إهلاك التبittات                            | 292 443 018,42 | 388 356 815,19   | 0,00                 | 386 397 373,24   |
| 2  | حسابات التبittات                           | 0,00           | 534 038 995,23   | 346 640 768,11       | 604 209 009,01   |
| 30 | البضائع المخزنة                            | 0,00           | 8 837 716,96     | 332 898,43           | 9 108 794,70     |
| 31 | مواد ولوازم مستهلكة                        | 0,00           | 660 403 045,45   | 53 431 083,48        | 636 372 315,93   |
| 32 | تموينات أخرى                               | 0,00           | 58 193 833,54    | 6 728 927,42         | 55 142 029,10    |
| 35 | المنتجات المخزنة                           | 0,00           | 868 026 498,68   | 643 753,85           | 867 312 700,11   |
| 38 | المشتريات المخزنة                          | 0,00           | 735 117 428,10   | 0,00                 | 735 117 428,10   |
| 39 | خسائر القيمة على المخزونات الجارية         | 3 497 067,70   | 0,00             | 0,00                 | 0,00             |
| 3  | حسابات المخزونات الجارية                   | 0,00           | 2 330 578 522,73 | 57 639 595,48        | 2 303 053 267,94 |
| 40 | الموردون و الحسابات المرتبطة               | 169 046 826,97 | 630 963 898,19   | 2 549 364,04         | 740 059 673,03   |
| 41 | العملاء و الحسابات المرتبطة                | 138 278,96     | 1 791 433 228,03 | 65 119 918,51        | 1 788 172 208,33 |
| 42 | المستخدمين و الحسابات المرتبطة             | 2 237 473,88   | 62 332 882,94    | 1 711 612,73         | 58 278 689,77    |
| 43 | الهيئات الإجتماعية و الحسابات المتعلقة بها | 2 327 948,62   | 20 830 978,27    | 0,00                 | 21 464 376,27    |
| 44 | الدولة                                     | 12 644 851,72  | 134 351 328,79   | 34 091 957,24        | 116 889 384,69   |
| 45 | المجمعات و المشتركين                       | 282 181 829,20 | 77 318 561,56    | 0,00                 | 0,00             |
| 46 | مختلف المدينين و مختلف الدائنين            | 55 530,85      | 3 477 144,07     | 3 558 100,00         | 3 217 996,63     |
| 47 | حسابات في إنتظار التخصيص                   | 82 509,19      |                  | 0,00                 |                  |
| 48 | تكاليف و الخسائر مسجلة مسبقا               | 3 423 198,29   | 3 423 198,29     | 0,00                 | 1 976 188,28     |

|    |                                     |                  |                |                |                |
|----|-------------------------------------|------------------|----------------|----------------|----------------|
| 49 | خسائر القيمة على الحسابات الغير     | 0,00             | 60 647 250,75  | 0,00           | 270 000,00     |
| 4  | حسابات الغير                        | 2 724 131 220,14 | 425 754 745,91 | 517,00         | 2 730 328      |
| 51 | البنك و المؤسسات المالية و مثيلاتها | 966 001 390,92   | 0,00           | 223 186 919,89 | 855 469 598,01 |
| 53 | الصندوق                             | 13 042 833,98    | 0,00           | 567 226,42     | 13 479 566,77  |
| 54 | regies et accreditifs               | 100 000,00       | 0,00           | 30 000,00      | 30 000,00      |
| 58 | تحويل داخلي                         | 13 606 342,27    | 0,00           | 0,00           | 13 606 342,27  |
| 5  | الحسابات المالية                    | 992 750 567,17   | 0,00           | 223 784 146,31 | 882 585 507,05 |
| 60 | مشتريات مستهلكة                     | 705 011 011,40   | 0,00           | 0,00           | 726 465,11     |
| 61 | خدمات خارجية                        | 8 538 601,55     | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| 62 | خدمات خارجية أخرى                   | 11 583 036,61    | 0,00           | 0,00           | 64 247,14      |
| 63 | تكاليف المستخدمين                   | 88 594 663,79    | 0,00           | 0,00           | 214 382,36     |
| 64 | ضرائب و رسوم                        | 2 327 938,77     | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| 65 | تكاليف عملية أخرى                   | 8 194 354,33     | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| 68 | مخصصات الإهلاكات و خسائر القيمة     | 26 331 306,06    | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| 69 | ضرائب على النتائج ومثيلاتها         | 11 343 300,07    | 0,00           | 0,00           | 0,00           |
| 6  | حسابات التكاليف                     | 861 924 212,58   | 1 005 094,61   |                |                |
| 70 | بيع البضائع و المنتجات              | 7 548,13         | 0,00           | 0,00           | 875 550 967,64 |
| 72 | إنتاج مخزون أو تغير في المخزون      | 861 685 072,21   | 0,00           | 0,00           | 867 926 498,68 |
| 74 | إعانات الإستغلال                    | 0,00             | 0,00           | 0,00           | 17 476 168,00  |
| 75 | منتجات عملية أخرى                   | 5 870,03         | 0,00           | 0,00           | 3 723 170,31   |
| 78 | إسترجاع من خسائر القيمة و المؤونات  | 0,00             | 0,00           | 0,00           | 4 349 082,96   |
| 7  | حسابات المنتجات                     | 861 698 490,37   | 887,59         | 1 769 025      |                |

|           |                  |           |           |                        |  |
|-----------|------------------|-----------|-----------|------------------------|--|
| 8 358 634 |                  | 1 118 543 | 1 114 743 |                        |  |
| 927,00    | 8 359 484 927,00 | 754,89    | 754,89    | المجموع الإجمالي العام |  |

تابع لميزان المراجعة بعد الجرد

الجدول رقم 19: ميزان المراجعة بعد الجرد

| رقم الحساب | البيان                               | مجموع الكلي حركة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31 |                | الرصيد في 2011/12/31 |        |
|------------|--------------------------------------|-----------------------------------------------|----------------|----------------------|--------|
|            |                                      | الدائن                                        | المدين         | الدائن               | المدين |
| 10         | رأس المال                            | 0,00                                          | 196 380 000,00 | 196 380 000,00       |        |
| 11         | المرحل من جديد                       | 87 548 009,74                                 | 54 830 248,05  | 32 717 761,69        |        |
| 12         | نتائج السنوات السابقة                | 16 721 498,60                                 | 16 721 498,60  | 0,00                 |        |
| 13         |                                      | 21 148 334,31                                 | 5 188 960,57   | 15 959 373,74        |        |
| 15         | مؤونات للتكاليف الخصوم الغير الجارية | 12 653 282,48                                 | 85 124 906,92  | 72 471 624,44        |        |
| 1          | الأموال الخاصة                       | 54 362 918,78                                 | 274 537 407,79 | 220 174 489,01       |        |
| 20         | التثبيات المعنوية                    | 178 000,00                                    | 0,00           | 178 000,00           |        |
| 21         | التثبيات المادية                     | 686 277 166,15                                | 138 777 574,21 | 547 499 591,94       |        |
| 23         | التثبيات قيد الإنجاز                 | 94 171 729,22                                 | 77 318 561,56  | 16 853 167,66        |        |

|    |                                            |                  |                  |                |                |
|----|--------------------------------------------|------------------|------------------|----------------|----------------|
| 27 | التنبيبات أخرى مالية                       | 4 139 071,20     | 1 715 500,00     | 2 423 571,20   |                |
| 28 | إهلاك التنبيبات                            | 388 356 815,19   | 678 840 391,66   |                | 290 483 576,47 |
| 2  | حسابات التنبيبات                           | 880 679 763,34   | 604 209 009,01   | 276 470 754,33 |                |
| 30 | البضائع المخزنة                            | 9 170 615,39     | 9 108 794,70     | 61 820,69      |                |
| 31 | مواد ولوازم مستهلكة                        | 713 834 128,93   | 636 372 315,93   | 77 461 813,00  |                |
| 32 | تموينات أخرى                               | 64 922 760,96    | 55 142 029,10    | 9 780 731,86   |                |
| 35 | المنتجات المخزنة                           | 868 670 252,53   | 867 312 700,11   | 1 357 552,42   |                |
| 38 | المشتريات المخزنة                          | 735 117 428,10   | 735 117 428,10   | 0,00           |                |
| 39 | خسائر القيمة على المخزونات الجارية         | 0,00             | 3 497 067,70     |                | 3 497 067,70   |
| 3  | حسابات المخزونات الجارية                   | 2 388 218 118,21 | 2 303 053 267,94 | 85 164 850,27  |                |
| 40 | الموردون و الحسابات المرتبطة               | 633 513 262,23   | 909 106 500,00   |                | 275 593 237,77 |
| 41 | العملاء و الحسابات المرتبطة                | 1 856 553 146,54 | 1 788 310 487,29 | 68 242 659,25  |                |
| 42 | المستخدمين و الحسابات المرتبطة             | 64 044 495,67    | 60 516 163,65    | 3 528 332,02   |                |
| 43 | الهيئات الإجتماعية و الحسابات المتعلقة بها | 20 830 978,27    | 23 792 324,89    |                | 2 961 346,62   |
| 44 | الدولة                                     | 168 443 286,03   | 129 534 236,41   | 38 909 049,62  |                |
| 45 | المجمعات و المشتركين                       | 77 318 561,56    | 282 181 829,20   |                | 204 863 267,64 |
| 46 | مختلف المدينين و مختلف الدائنين            | 7 035 244,07     | 3 273 527,48     | 3 761 716,59   |                |
| 47 | حسابات في إنتظار التخصيص                   | 0,00             | 82 509,19        |                | 82 509,19      |
| 48 | تكاليف و الخسائر مسجلة مسبقا               | 3 423 198,29     | 5 399 386,57     |                | 1 976 188,28   |
| 49 | خسائر القيمة على الحسابات الغير            | 0,00             | 60 917 250,75    |                | 60 917 250,75  |
| 4  | حسابات الغير                               | 2 724 131 220,14 | 3 156 083 262,91 | 431 952 043    |                |
| 51 | البنك و المؤسسات المالية و مثيلاتها        | 1 189 188 310,81 | 855 469 598,01   | 333 718 712,80 |                |
| 53 | الصندوق                                    | 13 610 060,40    | 13 479 566,77    | 130 493,63     |                |
| 54 | regies et accreditifs                      | 130 000,00       | 30 000,00        | 100 000,00     |                |
| 58 | تحويل داخلي                                | 13 606 342,27    | 13 606 342,27    | 0,00           |                |
| 5  | الحسابات المالية                           | 1 216 534 713,48 | 882 585 507,05   | 333 949 206,43 |                |
| 60 | مشتريات مستهلكة                            | 705 011 011,40   | 726 465,11       | 704 284 546,29 |                |
| 61 | خدمات خارجية                               | 8 538 601,55     | 0,00             | 8 538 601,55   |                |
| 62 | خدمات خارجية أخرى                          | 11 583 036,61    | 64 247,14        | 11 518 789,47  |                |
| 63 | تكاليف المستخدمين                          | 88 594 663,79    | 214 382,36       | 88 380 281,43  |                |
| 64 | ضرائب و رسوم                               | 2 327 938,77     | 0,00             | 2 327 938,77   |                |
| 65 | تكاليف عملياتية أخرى                       | 8 194 354,33     | 0,00             | 8 194 354,33   |                |

|    |                                    |                  |                  |                  |
|----|------------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| 68 | مخصصات الإهلاكات و خسائر القيمة    | 26 331 306,06    | 0,00             | 26 331 306,06    |
| 69 | ضرائب على النتائج ومثيلاتها        | 11 343 300,07    | 0,00             | 11 343 300,07    |
| 6  | حسابات التكاليف                    | 860 919 117,97   | 1 005 094,61     | 861 924 212,58   |
| 70 | بيع البضائع و المنتجات             | 875 543 419,51   | 875 550 967,64   | 7 548,13         |
| 72 | إنتاج مخزون أو تغير في المخزون     | 6 241 426,47     | 867 926 498,68   | 861 685 072,21   |
| 74 | إعانات الإستغلال                   | 17 476 168,00    | 17 476 168,00    | 0,00             |
| 75 | منتجات عملياتية أخرى               | 3 717 300,28     | 3 723 170,31     | 5 870,03         |
| 78 | إسترجاع من خسائر القيمة و المؤونات | 4 349 082,96     | 4 349 082,96     | 0,00             |
| 7  | حسابات المنتوجات                   | 907 327 397,22   | 1 769 025 887,59 | 861 698 490,37   |
|    | المجموع الإجمالي العام             | 2 016 553 466,08 | 2 013 603 466    | 9 474 228 681,89 |

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

ميزانية الختامية الخاصة بمؤسسة المنبع لإنتاج الحليب:

إعداد جانب الأصول:

الجدول رقم 20: ميزانية الأصول الخاصة بمؤسسة المنبع لإنتاج الحليب

| 2010           | 2011           |                                     |                   | الأصول                 |
|----------------|----------------|-------------------------------------|-------------------|------------------------|
| القيمة الصافية | القيمة الصافية | الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة | المبالغ الإجمالية |                        |
|                |                |                                     |                   | الأصول الغير الجارية   |
|                |                |                                     |                   | فارق الشراء (goodwill) |
| 378 000,00     | 378 000,00     |                                     | 378 000,00        | التبتيات المعنوية      |
|                |                |                                     |                   | التبتيات العينية       |
| 158 186 530,00 | 158 186 530,00 |                                     | 158 186 530,00    | الأراضي                |

|                       |                       |                       |                         |                               |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------------|
| 39 374 379,57         | 116 465 724,03        | 13 789 372,92         | 130 255 096,95          | المباي                        |
| 53 768 558,12         | -16 336 238,56        | 278 694 203,55        | 262 357 964,99          | التبتيات أخرى عينية           |
|                       |                       |                       |                         | التبتيات في شكل امتياز        |
| 95 171 729,22         | 17 853 167,66         |                       | 17 853 167,66           | التبتيات الجاري إنجازها       |
|                       |                       |                       |                         | التبتيات المالية              |
|                       |                       |                       |                         | السندات الموضوعة موضع         |
|                       |                       |                       |                         | المعادلة- المؤسسات المشاركة   |
|                       |                       |                       |                         | المساهمات الخزى و الحسابات    |
|                       |                       |                       |                         | الدائنة الملحققة              |
|                       |                       |                       |                         | السندات الأخرى المثبتة        |
| 2 361 571,20          | 2 523 571,20          |                       | 2 523 571,20            | القروض والأصول المالية الأخرى |
| 19 092 688,44         | 22 148 334,31         |                       | 22 148 334,31           | غير الجارية                   |
|                       |                       |                       |                         | ضرائب مؤجلة على الأصول        |
| <b>368 333 456,55</b> | <b>301 219 088,64</b> | <b>292 483 576,47</b> | <b>593 702 665,11</b>   | مجموع الأصول الغير الجارية    |
|                       |                       |                       |                         | الأصول الجارية                |
| 57 639 595,48         | 85 164 850,27         | 4 497 067,70          | 89 661 917,97           | المخزونات والمنتجات قيد الصنع |
|                       |                       |                       |                         | الحسابات الدائنية و           |
|                       |                       |                       |                         | الإستخدامات المماثلة          |
| 5 587 225,01          | 8 491 352,87          | 60 802 693,50         | 69 294 046,37           | الزبائن                       |
| 40 796 476,76         | 38 586 561,93         | 1 614 557,25          | 40 201 119,18           | المدينون الآخرون              |
|                       | 19 616 181,10         |                       | 19 616 181,10           | الضرائب و مايمثلها            |
|                       |                       |                       |                         | الأصول الأخرى الجارية         |
|                       |                       |                       |                         | الموجودات و مايمثلها          |
|                       |                       |                       |                         | التوظيفات و أصول مالية أخرى   |
|                       |                       |                       |                         | جارية                         |
| 225 784 146,31        | 335 949 206,43        |                       | 335 949 206,43          | اموال الخزينة                 |
| <b>329 807 443,56</b> | <b>487 808 152,60</b> | <b>66 914 318,45</b>  | <b>554 722 471,05</b>   | المجموع الأصول الجارية        |
| <b>698 140 900,11</b> | <b>789 027 241,24</b> | <b>359 397 894,92</b> | <b>1 148 425 136,16</b> | المجموع العام للأصول          |

المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

إعداد جانب الخصوم:

الميزانية الخصوم

الجدول رقم 21 : جدول ميزانية الخصوم

|      |      |  |                     |
|------|------|--|---------------------|
| 2010 | 2011 |  | الخصوم              |
|      |      |  | رؤوس الأموال الخاصة |

|                       |                       |  |                                                |
|-----------------------|-----------------------|--|------------------------------------------------|
| 197 380 000,00        | 197 380 000,00        |  | رأس المال الصادر                               |
|                       |                       |  | رأس المال غير المطلوب                          |
|                       |                       |  | العلاوات و إحتياطات - إحتياطات<br>مدججة        |
|                       |                       |  | فارق إعادة التقييم                             |
|                       |                       |  | فارق المعادلة                                  |
| 16 721 498,60         | 48 358 279,25         |  | نتيجة الصافية (النتيجة الصافية<br>حصة المجمع)  |
| -41 470 296,88        | -34 217 761,69        |  | رؤوس الموال الخاصة الأخرى -<br>الترحيل من جديد |
|                       |                       |  | حصة الشركة المدججة                             |
|                       |                       |  | حصة ذوي الأقلية                                |
| <b>172 631 201,72</b> | <b>211 520 517,56</b> |  | <b>المجموع 1</b>                               |
|                       |                       |  | الخصوم الغير الجارية                           |
|                       |                       |  | قروض و ديون مالية                              |
|                       | 5 288 960,57          |  | ضرائب (مؤجلة و المرصود لها )                   |
|                       |                       |  | الديون الأخرى غير جارية                        |
| 77 216 471,74         | 72 971 624,44         |  | مؤونات و منتوجات مدرجة في<br>الحسابات سلفا     |
| <b>77 216 471,74</b>  | <b>78 260 585,01</b>  |  | <b>المجموع 2</b>                               |
|                       |                       |  | الخصوم الجارية                                 |
| 169 846 826,97        | 278 787 943,31        |  | الموردون و الحسابات الملحقة                    |
| 11 829 288,28         | 8 926 879,05          |  | الضرائب                                        |
| 291 262 332,43        | 211 531 316,31        |  | الديون الأخرى                                  |
|                       |                       |  | خزينة الخصوم                                   |
| -24 645 221,03        |                       |  | حسابات غير مدرجة                               |
| <b>448 293 226,65</b> | <b>499 246 138,67</b> |  | <b>المجموع 3</b>                               |
| <b>698 140 900,11</b> | <b>789 027 241,24</b> |  | <b>المجموع الع ام للخصوم</b>                   |

المصدر :مصلحة المحاسبة و المالية

جدول حسابات النتائج:

الجدول رقم 22: جدول حساب النتائج

| رقم الحساب | البيان                                                   | 2011           | 2010           |
|------------|----------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| 70         | المبيعات و المنتوجات الملحقة                             | 876 543 419,51 | 576 428 713,72 |
| 72         | تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع | 6 341 426,47   | 3 006 409,17   |

|         |                                              |                        |                        |
|---------|----------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| 73      | انتاج المثبت                                 |                        |                        |
| 74      | أعانات الإستغلال                             | 17 376 168,00          | 12 380 564,00          |
|         | إنتاج السنة المالية                          | <b>900 261 013,98</b>  | <b>591 815 686,89</b>  |
| 60      | المشتريات المستهلكة                          | -703 284 546,29        | -452 130 410,81        |
| 61-62   | الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى        | -20 057 391,02         | -13 572 366,26         |
|         | استهلاك السنة المالية                        | <b>-723 341 937,31</b> | <b>-465 702 777,07</b> |
|         | القيمة المضافة للإستغلال                     | <b>176 919 076,67</b>  | <b>126 112 909,82</b>  |
| 63      | أعباء المستخدمين                             | -88 380 281,43         | -80 965 846,03         |
| 64      | الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة        | -2 327 938,77          | -801 514,63            |
|         | إجمالي فائض الإستغلال                        | <b>86 210 856,47</b>   | <b>44 345 549,16</b>   |
| 75      | المنتجات العملية الأخرى                      | 3 697 300,28           | 1 983 552,02           |
| 65      | العباء العملية الأخرى                        | -8 194 354,33          | -6 589 145,73          |
| 68      | المخصصات الإهتلاكات و المؤن و خسائر القيمة   | -26 331 306,06         | -24 498 403,04         |
| 78      | إسترجاع على خسائر القيمة و المؤنات           | 4 319 082,96           | 4 080 738,63           |
|         | النتيجة العملية                              | <b>59 701 579,32</b>   | <b>19 322 291,04</b>   |
| 76      | المنتجات المالية                             |                        | 1 323 289,40           |
| 66      | الأعباء المالية                              |                        | -1 755,00              |
|         | النتيجة المالية                              |                        | <b>1 321 534,40</b>    |
|         | النتيجة العادية قبل الضرائب                  | <b>59 701 579,32</b>   | <b>20 643 825,44</b>   |
| 698-695 | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية      | -11 343 300,07         | -3 922 326,84          |
| 692-693 | الضرائب المؤجلة(التغيرات) من النتائج العادية |                        |                        |
|         | مجموع منتجات الأنشطة العادية                 | <b>908 277 397,22</b>  | <b>599 203 266,94</b>  |
|         | مجموع أعباء الأنشطة العادية                  | <b>-859 919 117,97</b> | <b>-582 481 768,34</b> |
|         | النتيجة الصافية للأنشطة العادية              | <b>48 358 279,25</b>   | <b>16 721 498,60</b>   |
| 77      | عناصر غير عادية ( منتجات ) (يجب تبيانها)     |                        |                        |
| 67      | عناصر غير عادية ( أعباء ) (يجب تبيانها)      |                        |                        |
|         | النتيجة الغير العادية                        |                        |                        |
|         | صافي نتيجة السنة المالية                     | <b>48 358 279,25</b>   | <b>16 721 498,60</b>   |

المصدر :مصلحة المحاسبة و المالي

جدول سيولة الخزينة ( الطريقة المباشرة):

الجدول رقم 23 : جدول سيولة الخزينة

| سنة 2010 | سنة 2011 | ملاحظة |                                                     |
|----------|----------|--------|-----------------------------------------------------|
|          |          |        | تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة<br>العملية |

|                       |                       |                                                                    |
|-----------------------|-----------------------|--------------------------------------------------------------------|
| 595 603 472,23        | 897 700 660,97        | التحصيلات المقبوضة من طرف الزبائن                                  |
| -455 895 722,15       | -761 610 377,80       | المبالغ مدفوعة للموردين و المستخدمين                               |
| -873 985,68           | -1 097 910,71         | فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة                                    |
| -1 943 571,00         | -13 237 942,00        | ضرائب من النتائج المدفوعة                                          |
| 7 764,00              |                       | العمليات في الإنتظار الإدراج                                       |
| <b>136 897 957,40</b> | <b>121 754 430,46</b> | <b>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</b>                |
| 1 039 258,18          | -107 877,96           | تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير المادية                 |
| <b>137 937 215,58</b> | <b>121 646 552,50</b> | <b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)</b> |
| -1 733 261,50         | -5 590 726,38         | <b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b>       |
| -1 375 000,00         | -1 872 500,00         | المسحوبات عن اقتناء تثبيطات عينية أو معنوية                        |
| 34 500,00             | 115 500,00            | التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات عينية أو معنوية             |
| 778 149,00            |                       | المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية                                  |
|                       |                       | التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات مالية                       |
|                       |                       | الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية                       |
|                       |                       | الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة                       |
| <b>-2 295 612,50</b>  | <b>-7 347 726,38</b>  | <b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b>   |
|                       |                       | <b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b>              |
| -24 000,00            | -4 133 766,00         | التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم                                      |
|                       |                       | الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها                      |
|                       |                       | التحصيلات المتأتية من القروض                                       |
|                       |                       | التسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة                         |
| <b>-24 000,00</b>     | <b>-4 133 766,00</b>  | <b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b>     |
|                       |                       | تأثيرات تغيرات سعر الصرف علي السيولات و شبه السيولات               |
| <b>135 617 603,08</b> | <b>110 165 060,12</b> | <b>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ،ب،ج)</b>                        |
| 90 166 542,83         | 225 784 146,31        | أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية                 |
| 225 784 146,31        | 335 949 206,43        | أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية                  |
| <b>135 617 603,08</b> | <b>110 165 060,12</b> | <b>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</b>                              |
| <b>118 896 104,88</b> | <b>61 806 780,87</b>  | <b>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</b>                               |

المصدر :مصلحة المحاسبة والمالية)

### جدول تغيير الأموال:

ملاحظة: لم يتم ملئ جدول تغيير الأموال من طرف محاسب الملينة

الجدول رقم 24 : جدول تغير الأموال

| احتياطات<br>و النتيجة | فارق إعادة<br>التقييم | فارق<br>التقييم | علاوة<br>الإصدار | رأس المال<br>الشركة | ملاحظة | الرصيد في 31 ديسمبر 2009                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------|-----------------------|-----------------|------------------|---------------------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                       |                       |                 |                  |                     |        | تغير الطريقة المحاسبية 2010<br>تصحيح الخطأ الهامة 2010<br>إعادة تقييم التثبيات 2010<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج n-1<br>الحصص المدفوعة 2010<br>زيادة رأس المال 2010<br>صافي نتيجة السنة المالية 2010 |
|                       |                       |                 |                  |                     |        | الرصيد في 31 ديسمبر 2010                                                                                                                                                                                                                 |
|                       |                       |                 |                  |                     |        | تغير الطريقة المحاسبية 2011<br>تصحيح الخطأ الهامة 2011<br>إعادة تقييم التثبيات 2011<br>الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات<br>في حساب النتائج n-1<br>الحصص المدفوعة 2011<br>زيادة رأس المال 2011<br>صافي نتيجة السنة المالية 2011 |
|                       |                       |                 |                  |                     |        | الرصيد في 31 ديسمبر 2011                                                                                                                                                                                                                 |

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الميزانية المختصرة لسنة 2010:

جدول رقم 25 : الميزانية المختصرة لسنة 2010

| المبالغ        | الحصوم            | المبالغ        | الاصول             |
|----------------|-------------------|----------------|--------------------|
| 172 631 201,72 | الأموال الخاصة    | 368 333 456,55 | الاصول الغير جارية |
|                |                   | 57 639 595,48  | قيم الاستغلال      |
| 368 478 804,17 | الخصم الغير جارية | 46 383 701,77  | قيم القابلة للتحقق |
| 157 030 894,22 | الخصوم الجارية    | 225 784 146,31 | قيم الجاهزة        |
| 698 140 900,11 | المجموع           | 698 140 900,11 | المجموع            |

المصدر : من إعداد الطالبين

الميزانية المختصرة لسنة 2011:

جدول رقم 26: الميزانية المختصرة لسنة 2011

| المبالغ        | الخصوم            | المبالغ        | الأصول             |
|----------------|-------------------|----------------|--------------------|
| 211 520 517,56 | الأموال الخاصة    | 301 219 088,64 | الأصول الغير جارية |
|                |                   | 85 164 850,27  | قيم الاستغلال      |
| 289 791 901,32 | الخصم الغير جارية | 66 694 095,90  | قيم القابلة للتحقق |
| 287 714 822,36 | الخصوم الجارية    | 335 949 206,43 | قيم الجاهزة        |
| 789 027 241,24 | المجموع           | 789 027 241,24 | المجموع            |

| النسبة              | القانون                              | قيمة 2010 | قيمة 2011 | القيمة المرجعية |
|---------------------|--------------------------------------|-----------|-----------|-----------------|
| نسبة التمويل الدائم | الأموال الدائمة / الأصول الغير جارية | 1,47      | 1,66      | < 1             |
| نسبة التمويل الخاص  | الأموال الخاصة / الأصول الغير جارية  | 0,47      | 0,70      | < 1             |

المصدر : من إعداد الطالبين

:

جدول النسب المالية

1/ نسب التمويل:

التحليل

نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم أكبر من 1 هذا يعني أن المؤسسة استطاعت من خلال أموالها الدائمة تغطية أصولها الغير جارية أي وجود هامش أمان يمكنها من سداد ديونها قصيرة الأجل المفاجأة كما نلاحظ أن نسبة التمويل الخاص أصغر من 1 هذا يعني أن المؤسسة غير قادرة على تغطية الأصول الغير جارية من أموالها الخاصة بل لجأت إلى الخصوم الغير متداولة.

## 2/ نسب الاقتراض أو الاستدانة:

جدول رقم 27: نسب الاقتراض أو الاستدانة

| النسبة                   | القانون                    | قيمة 2010 | قيمة 2011 | القيمة المرجعية |
|--------------------------|----------------------------|-----------|-----------|-----------------|
| نسبة الإستقلالية المالية | الاموال الخاصة /مجموع ديون | 0,33      | 0,37      | 1 <             |
| نسبة الوفاء بالدين       | مجموع الأصول / مجموع ديون  | 1,33      | 1,37      | 2 <             |

المصدر: من إعداد الطالبين

## خلاصة الفصل

قامت ملبنة المنبع بسعيدة بإجراء أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي وذلك طبقاً لمبدأ استقلالية الدورات و قد واجهت العديد من الصعوبات و عدم الفهم الجيد للنظام المحاسبي وذلك لحداثة تطبيقه للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه.

فلقد قمنا بدراسة تطبيقية و قد كان للجرد المادي الخاص بالتثبيات والمحزونات الحصة الأكبر من عملية الجرد، حيث تشكل المحور الأساسي في عملية الاستغلال، كما كانت لها عدة تسويات ومن بينها تسوية حسابات الغير وكذا حسابات الخصوم وحسابات التسيير، وهذا باعتبارها مؤسسة إنتاجية عمومية حيث أن الدولة تقوم بتدعيمها بشراء المادة الأولية التي تدخل في انتاج الحليب المبستر، أما من خلال عملية التوزيع فالمؤسسة تعتمد على 50 % بوسائلها الخاصة و 50 % الأخرى خواص.

الخلاصة العامة

## الخاتمة العامة

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية، ويتعلق الأمر بـ "أهمية أعمال نهاية السنة لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي حيث تم التوصل النتائج التالية

### النتائج المتوصل إليها:

\* تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الاموال بين الاعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما.

\* قدم النظام المحاسبي المالي تصنيفا جديدا ميز فيه بين الأصول الغير جارية والاصول الجارية وكذا الخصوم الجارية والغير جارية.

\* يعتبر الهدف الاساسي لتطبيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة الصناعية من أجل الفصل ما بين تكاليف والنواتج الخاصة بكل دورة.

\* لقد اختصر النظام المحاسبي القوائم المالية من 17 جدول إلى خمس قوائم مالية مع الملحقات.

\* استطاعت اللجان والهيأت الدولية للمحاسبة توحيد النظام المحاسبي عن طريق اصدار المعايير المحاسبية متعارف عليها دوليا.

\* من بين مراحل أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي جرد التثبيات بمختلف أنواعها (عينية، معنوية، مالية) وهذا بمعرفة قيمتها السوقية لتحديد خسارة القيمة أو فائض القيمة، كما يتم تحديد قسط الاهتلاك السنوي حسب الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

\* تعد عملية جرد المخزونات من بين أهم المراحل الخاصة بأعمال نهاية السنة نظرا لحجمها الكبير مقارنة مع بقية الأصول، وكذا لسرعة تداولها في السوق، وتكون عملية الجرد بتحديد الفوارق في المخزون.

\* إن إعداد القوائم المالية بصفة دقيقة ومنظمة تتم من خلال عملية الجرد الدقيقة لممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى أعمال التسوية للفروقات والاختلافات الناتجة عن أعمال الجرد المحاسبي والفعلي يؤدي حتما في النهاية إلى الوصول لنتيجة صحيحة وفعلية لدورة الاستغلال.

\* بعد دراستنا لأعمال نهاية السنة في مؤسسة محل الدراسة مكنا ذلك من إعداد تقارير مختلفة وإجراء مقارنة ما بين السنتين مما تعبر كفاءة وفعالية المؤسسة وطرق اتخاذ القرارات في السنوات القادمة.

## التوصيات:

- \* فتح المجال أمام الطلبة والمتربين لإجراء الدراسات الميدانية.
- \* ضرورة إجراء تربية لصالح عمال المصلحة المحاسبية .
- \* ضرورة تغليب منتوجات الحليب في علب نيابة عن البلاستيك.
- \* ضرورة دعم مصلحة المالية والمحاسبة بالكفاءات
- \* للمؤسسة أموال مودعة في حساب البنك يجب إستغلالها في تحديد التثبيتات
- \* ضرورة الاهتمام أكثر بقسم الدراسات وإنشاء مصلحة تكون من مهامها الاهتمام أكثر بالطلبة الذين يقومون بتقرير تربص داخل المؤسسة وتوجيههم وإرشادهم .
- \* ننصح المؤسسة بإبرام عقود مع مراكز التكوين والكلليات من أجل ضمان خدمة إعادة التأهيل والنهوض بالكفاءات وتسهيل إدماج العاملين لتحقيق القيمة المضافة.
- \* يجب على المؤسسة القيام بالدعاية والإشهار الخاصة بمنتجاتها وهذا بهدف جذب الزبائن وبالتالي الزيادة في تحقيق الأرباح.
- \* تدعيم ما يلزم من عناصر الكفاء وإحداث تخصصات وذلك للتماشي مع التطورات التي تعرفها المؤسسة الجزائرية في ظل الاقتصاد الوطني.

## الخاتمة العامة

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية، ويتعلق الأمر بـ "أهمية أعمال نهاية السنة لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات وفق ما يمليه النظام المحاسبي المالي حيث تم التوصل النتائج التالية

### النتائج المتوصل إليها:

\* تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الاموال بين الاعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما.

\* قدم النظام المحاسبي المالي تصنيفا جديدا ميز فيه بين الأصول الغير جارية والاصول الجارية وكذا الخصوم الجارية والغير جارية.

\* يعتبر الهدف الاساسي لتطبيق أعمال نهاية السنة في المؤسسة الصناعية من أجل الفصل ما بين تكاليف والنواتج الخاصة بكل دورة.

\* لقد اختصر النظام المحاسبي القوائم المالية من 17 جدول إلى خمس قوائم مالية مع الملحقات.

\* استطاعت اللجان والهيأت الدولية للمحاسبة توحيد النظام المحاسبي عن طريق اصدار المعايير المحاسبية متعارف عليها دوليا.

\* من بين مراحل أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي جرد التثبيات بمختلف أنواعها (عينية، معنوية، مالية) وهذا بمعرفة قيمتها السوقية لتحديد خسارة القيمة أو فائض القيمة، كما يتم تحديد قسط الاهتلاك السنوي حسب الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة.

\* تعد عملية جرد المخزونات من بين أهم المراحل الخاصة بأعمال نهاية السنة نظرا لحجمها الكبير مقارنة مع بقية الأصول، وكذا لسرعة تداولها في السوق، وتكون عملية الجرد بتحديد الفوارق في المخزون.

\* إن إعداد القوائم المالية بصفة دقيقة ومنظمة تتم من خلال عملية الجرد الدقيقة لممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى أعمال التسوية للفروقات والاختلافات الناتجة عن أعمال الجرد المحاسبي والفعلي يؤدي حتما في النهاية إلى الوصول لنتيجة صحيحة وفعلية لدورة الاستغلال.

\* بعد دراستنا لأعمال نهاية السنة في مؤسسة محل الدراسة مكنا ذلك من إعداد تقارير مختلفة وإجراء مقارنة ما بين السنتين مما تعبر كفاءة وفعالية المؤسسة وطرق اتخاذ القرارات في السنوات القادمة.

## التوصيات:

- \* فتح المجال أمام الطلبة والمتربين لإجراء الدراسات الميدانية.
- \* ضرورة إجراء تربية لصالح عمال المصلحة المحاسبية .
- \* ضرورة تغليب منتوجات الحليب في علب نيابة عن البلاستيك.
- \* ضرورة دعم مصلحة المالية والمحاسبة بالكفاءات
- \* للمؤسسة أموال مودعة في حساب البنك يجب إستغلالها في تحديد التثبيات
- \* ضرورة الاهتمام أكثر بقسم الدراسات وإنشاء مصلحة تكون من مهامها الاهتمام أكثر بالطلبة الذين يقومون بتقرير تربص داخل المؤسسة وتوجيههم وإرشادهم .
- \* ننصح المؤسسة بإبرام عقود مع مراكز التكوين والكلليات من أجل ضمان خدمة إعادة التأهيل والنهوض بالكفاءات وتسهيل إدماج العاملين لتحقيق القيمة المضافة.
- \* يجب على المؤسسة القيام بالدعاية والإشهار الخاصة بمنتجاتها وهذا بهدف جذب الزبائن وبالتالي الزيادة في تحقيق الأرباح.
- \* تدعيم ما يلزم من عناصر الكفاء وإحداث تخصصات وذلك للتماشي مع التطورات التي تعرفها المؤسسة الجزائرية في ظل الاقتصاد الوطني.

السلامة

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية

- 1- هوام جمعة ،تقنيات المحاسبة المعمقة ، الجزء الثاني ، ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2008 .
- 2- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية 2009.
- 3 علاوي لخضر ، المحاسبة المعمقة وفق SCF بدون طبعة .
- 4- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- 5- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 1 م، كتبة الشركة الجزائرية ،ودواو، 2008 .
- 6- شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 2 مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو، 2009 .
- 7- مُجَّد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 1991.
- 8- مُجَّد بوتين ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، بدون دار النشر ، 2010 .
- 9- مُجَّد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 .
- 10- حسام الدين الخدّاش ،أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2004.
- 11- نعيم دهمش، مبادئ المحاسبة، ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الطبعة الثانية، 2005 .
- 12- بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999.
- 13- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة المالية، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999 .
- 14- أحمد مُجَّد نور، مبادئ المحاسبة المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية ، الدار الجامعية ، 2003.
- 15- منصور بن عوف عبد الكريم، محاسبة العامة أعمال نهاية المدة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1996.
- 16- بوعقوب عبد الكريم ،أصول المحاسبة العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- 17- د مُجَّد الهادي العدناني ،المدخل في المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، الجزء الأول ، 1991.
- 18- بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطبع و النشر و التوزيع ،جزائر، 2009،
- 19- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب PCN، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.
- 20- أ. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، 2009.

### المراجع باللغة الاجنبية:

Benaibouche mohand cid/ la comptabilité generale aux normes SCF OPU 2010.

### قائمة المذكرات:

- 1- أ بن بوثلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق SCF، الأوراق الزرقاء العالمية، 2016.
- 2- عميروش بوبكر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستر "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون " ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2010- 2011 .
- 3- ملوج كمال، مذكرة التخرج بعنوان أعمال الجرد و التسوية حسب SCF ،جامعة يحي فارس المدية ، 2009- 2010 .

4- رفيق يوسف، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير بعنوان النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق ، جامعة أم البواقي.

5- الجريدة الرسمية رقم 19 2009.

#### قائمة الملتقيات:

الملتقى الوطني: واقع وآفاق SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05/06/2013 جامعة الوادي.

#### الوثائق من المؤسسة:

- القوائم المالية المتمثلة في الميزانية

- جدول حسابات النتائج

- جدول سيولة الخزينة

- جدول تغيير الأموال

- اللواحق خاصة بالتقييم

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION\_DU:21/03/2016 10:3

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

**BILAN (ACTIF)**

| BILAN (ACTIF)                                   |      |                         |                                                         |                       |                       |
|-------------------------------------------------|------|-------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| ACTIF                                           | NOTE | 2011                    |                                                         |                       | 2010                  |
|                                                 |      | Montants<br>Bruts       | Amortissements<br>Provisions et<br>pertes de<br>valeurs | Net                   | Net                   |
| <b><u>ACTIFS NON COURANTS</u></b>               |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Immobilisations incorporelles                   |      | 378 000,00              |                                                         | 378 000,00            | 378 000,00            |
| Immobilisations corporelles                     |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Terrains                                        |      | 158 186 530,00          |                                                         | 158 186 530,00        | 158 186 530,00        |
| Bâtiments                                       |      | 130 255 096,95          | 13 789 372,92                                           | 116 465 724,03        | 39 374 319,57         |
| Autres immobilisations corporelles              |      | 262 357 964,99          | 278 694 203,55                                          | -16 336 238,56        | 53 768 558,12         |
| Immobilisations en concession                   |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Immobilisations encours                         |      | 17 853 167,66           |                                                         | 17 853 167,66         | 95 171 729,22         |
| Immobilisations financières                     |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Titres mis en équivalence                       |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Autres participations et créances rattachées    |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Autres titres immobilisés                       |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Prêts et autres actifs financiers non courants  |      | 2 523 571,20            |                                                         | 2 523 571,20          | 2 361 571,20          |
| Impôts différés actif                           |      | 22 148 334,31           |                                                         | 22 148 334,31         | 19 092 688,44         |
| <b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>                  |      | <b>593 702 665,11</b>   | <b>292 483 576,47</b>                                   | <b>301 219 088,64</b> | <b>368 333 456,55</b> |
| <b><u>ACTIF COURANT</u></b>                     |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Stocks et encours                               |      | 89 661 917,97           | 4 497 067,70                                            | 85 164 850,27         | 57 639 595,48         |
| Créances et emplois assimilés                   |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Clients                                         |      | 69 294 046,37           | 60 802 693,50                                           | 8 491 352,87          | 5 587 225,01          |
| Autres débiteurs                                |      | 40 201 119,18           | 1 614 557,25                                            | 38 586 561,93         | 40 796 476,76         |
| Impôts et assimilés                             |      | 19 616 181,10           |                                                         | 19 616 181,10         |                       |
| Autres créances et emplois assimilés            |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Disponibilités et assimilés                     |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Placements et autres actifs financiers courants |      |                         |                                                         |                       |                       |
| Trésorerie                                      |      | 335 949 206,43          |                                                         | 335 949 206,43        | 225 784 146,31        |
| <b>TOTAL ACTIF COURANT</b>                      |      | <b>554 722 471,05</b>   | <b>66 914 318,45</b>                                    | <b>487 808 152,60</b> | <b>329 807 443,56</b> |
| <b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>                      |      | <b>1 148 425 136,16</b> | <b>359 397 894,92</b>                                   | <b>789 027 241,24</b> | <b>698 140 900,11</b> |

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION\_DU:21/03/2016 10:3

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

**BILAN (PASSIF)**

|                                                | NOTE | 2011                  | 2010                  |
|------------------------------------------------|------|-----------------------|-----------------------|
| <b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>                 |      |                       |                       |
| Capital émis                                   |      | 197 380 000,00        | 197 380 000,00        |
| Capital non appelé                             |      |                       |                       |
| Primes et réserves - Réserves consolidées (1)  |      |                       |                       |
| Ecart de réévaluation                          |      |                       |                       |
| Ecart d'équivalence (1)                        |      |                       |                       |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) |      | 48 358 279,25         | 16 721 498,60         |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau     |      | -34 217 761,69        | -41 470 296,88        |
| Part de la société consolidante (1)            |      |                       |                       |
| Part des minoritaires (1)                      |      |                       |                       |
| <b>TOTAL I</b>                                 |      | <b>211 520 517,56</b> | <b>172 631 201,72</b> |
| <b><u>PASSIFS NON-COURANTS</u></b>             |      |                       |                       |
| Emprunts et dettes financières                 |      |                       |                       |
| Impôts (différés et provisionnés)              |      | 5 288 960,57          |                       |
| Autres dettes non courantes                    |      |                       |                       |
| Provisions et produits constatés d'avance      |      | 72 971 624,44         | 77 216 471,74         |
| <b>TOTAL II</b>                                |      | <b>78 260 585,01</b>  | <b>77 216 471,74</b>  |
| <b><u>PASSIFS COURANTS:</u></b>                |      |                       |                       |
| Fournisseurs et comptes rattachés              |      | 278 787 943,31        | 169 846 826,97        |
| Impôts                                         |      | 8 926 879,05          | 11 829 288,28         |
| Autres dettes                                  |      | 211 531 316,31        | 291 262 332,43        |
| Trésorerie passif                              |      |                       |                       |
| ??? Comptes non classés ???                    |      |                       | -24 645 221,03        |
| <b>TOTAL III</b>                               |      | <b>499 246 138,67</b> | <b>448 293 226,65</b> |
| <b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>         |      | <b>789 027 241,24</b> | <b>698 140 900,11</b> |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION\_DU:21/03/2016 10:3

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

|                                                               | NOTE | 2011                   | 2010                   |
|---------------------------------------------------------------|------|------------------------|------------------------|
| Ventes et produits annexes                                    |      | 876 543 419,51         | 576 428 713,72         |
| Variation stocks produits finis et en cours                   |      | 6 341 426,47           | 3 006 409,17           |
| Production immobilisée                                        |      |                        |                        |
| Subventions d'exploitation                                    |      | 17 376 168,00          | 12 380 564,00          |
| <b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>                             |      | <b>900 261 013,98</b>  | <b>591 815 686,89</b>  |
| Achats consommés                                              |      | -703 284 546,29        | -452 130 410,81        |
| Services extérieurs et autres consommations                   |      | -20 057 391,02         | -13 572 366,26         |
| <b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>                          |      | <b>-723 341 937,31</b> | <b>-465 702 777,07</b> |
| <b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>               |      | <b>176 919 076,67</b>  | <b>126 112 909,82</b>  |
| Charges de personnel                                          |      | -88 380 281,43         | -80 965 846,03         |
| Impôts, taxes et versements assimilés                         |      | -2 327 938,77          | -801 514,63            |
| <b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>                        |      | <b>86 210 856,47</b>   | <b>44 345 549,16</b>   |
| Autres produits opérationnels                                 |      | 3 697 300,28           | 1 983 552,02           |
| Autres charges opérationnelles                                |      | -8 194 354,33          | -6 589 145,73          |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs |      | -26 331 306,06         | -24 498 403,04         |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions                    |      | 4 319 082,96           | 4 080 738,63           |
| <b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>                               |      | <b>59 701 579,32</b>   | <b>19 322 291,04</b>   |
| Produits financiers                                           |      |                        | 1 323 289,40           |
| Charges financières                                           |      |                        | -1 755,00              |
| <b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>                                  |      |                        | <b>1 321 534,40</b>    |
| <b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>            |      | <b>59 701 579,32</b>   | <b>20 643 825,44</b>   |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires                     |      | -11 343 300,07         | -3 922 326,84          |
| Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires       |      |                        |                        |
| <b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>            |      | <b>908 277 397,22</b>  | <b>599 203 266,94</b>  |
| <b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>             |      | <b>-859 919 117,97</b> | <b>-582 481 768,34</b> |
| <b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>             |      | <b>48 358 279,25</b>   | <b>16 721 498,60</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>48 358 279,25</b>   | <b>16 721 498,60</b>   |

**GIPLAIT SAIDA**

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION\_DU:04/04/2016 10:58

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

|                                                                                | NOTE | 2011                  | 2010                  |
|--------------------------------------------------------------------------------|------|-----------------------|-----------------------|
| <b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>              |      |                       |                       |
| Encaissements reçus des clients                                                |      | 897 700 660,97        | 595 603 472,23        |
| Sommes versées aux fournisseurs et au personnel                                |      | -761 610 377,80       | -455 895 722,15       |
| Intérêts et autres frais financiers payés                                      |      | -1 097 910,71         | -873 985,68           |
| Impôts sur les résultats payés                                                 |      | -13 237 942,00        | -1 943 571,00         |
| Opérations en attente de classement (47) !!!!                                  |      |                       | 7 764,00              |
| Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires                              |      | 121 754 430,46        | 136 897 957,40        |
| Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires                          |      | -107 877,96           | 1 039 258,18          |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>      |      | <b>121 646 552,50</b> | <b>137 937 215,58</b> |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>         |      |                       |                       |
| Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles   |      | -5 590 726,38         | -1 733 261,50         |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles      |      |                       |                       |
| Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières                    |      | -1 872 500,00         | -1 375 000,00         |
| Encaissements sur cessions d'immobilisations financières                       |      | 115 500,00            | 34 500,00             |
| Intérêts encaissés sur placements financiers                                   |      |                       | 778 149,40            |
| Dividendes et quote-part de résultats reçus                                    |      |                       |                       |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>    |      | <b>-7 347 726,38</b>  | <b>-2 295 612,10</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                        |      | -4 133 766,00         | -24 000,00            |
| <b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>       |      | <b>-4 133 766,00</b>  | <b>-24 000,00</b>     |
| Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités |      |                       |                       |
| <b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>                           |      | <b>110 165 060,12</b> | <b>135 617 603,48</b> |
| <b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>           |      | <b>225 784 146,31</b> | <b>90 166 542,83</b>  |
| <b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>           |      | <b>335 949 206,43</b> | <b>225 784 146,31</b> |
| <b>Variation de la trésorerie de la période</b>                                |      | <b>110 165 060,12</b> | <b>135 617 603,48</b> |
| <b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>                                |      | <b>61 806 780,87</b>  | <b>118 896 104,88</b> |

**GIPLAIT SAIDA**

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION\_DU:04/04/2016 10:58

EXERCICE:01/01/11 AU 31/12/11

**TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES**

|                                                                    | Note | Capital social | Prime emission | Ecart Evaluation | Ecart Réévaluation | Reseves/Résultats |
|--------------------------------------------------------------------|------|----------------|----------------|------------------|--------------------|-------------------|
| <b>Solde au 31 décembre 2009</b>                                   |      |                |                |                  |                    |                   |
| Changement méthode comptable 2010                                  |      |                |                |                  |                    |                   |
| Correction d'erreurs significatives 2010                           |      |                |                |                  |                    |                   |
| Réévaluation des immobilisations 2010                              |      |                |                |                  |                    |                   |
| Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1 |      |                |                |                  |                    |                   |
| Dividendes payés 2010                                              |      |                |                |                  |                    |                   |
| Augmentation de capital 2010                                       |      |                |                |                  |                    |                   |
| Résultat net de l'exercice 2010                                    |      |                |                |                  |                    |                   |
| <b>Solde au 31 décembre 2010</b>                                   |      |                |                |                  |                    |                   |
| Changement méthode comptable 2011                                  |      |                |                |                  |                    |                   |
| Correction d'erreurs significatives 2011                           |      |                |                |                  |                    |                   |
| Réévaluation des immobilisations 2011                              |      |                |                |                  |                    |                   |
| Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1 |      |                |                |                  |                    |                   |
| Dividendes payés 2011                                              |      |                |                |                  |                    |                   |
| Augmentation de capital 2011                                       |      |                |                |                  |                    |                   |
| Résultat net de l'exercice 2011                                    |      |                |                |                  |                    |                   |
| <b>Solde au 31 décembre 2011</b>                                   |      |                |                |                  |                    |                   |