الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم: التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراســـة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادى (سونلغاز)

تحت إشراف الدكتور:

الأزهر عزة

المؤطر المساعد الدكتور

محمد الدينوري سالمي

إعداد الطالبتين:

عائشة نسيب

منى بكاكرة

لجنة المناقشة

د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر(ب)، بجامعة الوادي	رئيسا
د. الأزهر عزة	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مشرفا ومقررا
د. محمد الدينوري**سالمي**	أستاذ محاضر(أ)، بجامعة الوادي	المؤطر المساعد
أ. وليد مرغني	أستاذة مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا
أ. سايغي فيصل	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

إلى من سهرت على تربيتي والتي ملأت دعواتها فضاء السماء المترامي حتى تراني أسعد خلق الله ، إلى أول حب يعترف به القلب * أمي الغالية * أعزها الله وأطال في عمرها.

إلى من رسم أمل حياتي من جديد وعلمني المثل وجاهد من أجل أن أصل إلى هذا المركز * أبي الغالي * أعزه الله وأطال في عمره .

إلى من كانوا القلب وكانوا الجد، إلى الذين كانوا النور الذي ينير دربي

إلى إخوتي وأخواتي الذين انتظروا نجاحي، إلى جميع الأهل

إلى زميلتي في هذا البحث وصبرت معي في المصاعب *منى*

إلى من جمعتني بهم الأيام أحبائي* بمؤسسة حسين حمادي النخلة *

إلى زملائي في العمل المقتصدين والمقتصدات.

إلى السادة المفتشين للتسيير المالي والمادي بالوادي

إلى من كانوا خير سند وأحسن أخوة الصديقات * سمية * ماسة *عفاف نبيلة *إيمان *حدي * كريمة *وسيلة* أسماء*سليمة*هدى*

إلى جميع طلبة سنة ثانية ماستير تدقيق محاسبي

دفعة 2016

أهدي إليهم هذا العمل

نسيب عائشة

من خلال ما تطرقنا اليه في الموضوع الدراسة سنحاول الاجابة على الإشكالية المتمثلة في : **إلى أي مدى تساهم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي للتعبير عن وضعية المؤسسة الاقتصادية ؟** ولقد تم الإجابة عليها من خلال التطرق للفصول الثلاثة.

تعتمد المحاسبة عن تطور الفكر المحاسبي وذلك لخروجها من نطاق الممارسة المحلية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع، وتزداد هذه الأهمية من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للمؤسسة عن طريق التقارير المالية والتي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، والتي بدورها تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ولقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من القرن العشرين عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقوم بمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهذا راجع لوجود قصور في المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسايرته للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، وهذا ما جعلها تباشر جملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي الذي نتج عنه تبني النظام المحاسبي الجديد، والذي بدوره كان ناتجا للتوجه نحو عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، كما يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، وعليه يتطلب تطبيقه جملة من الإصلاحات والإجراءات التي من شأنها تضمن الانتقال الجيد والسليم من المخطط إلى النظام المحاسبي المالي وبهذا تعتبر المؤسسة الجزائرية هي المعني الأول بهذه الإصلاحات.

ولهذا باعتبار الجزائر تملك نظام محاسبي مالي وإمكانية تطبيقه وحتى تتمكن جميع المؤسسات من التسيير الجيد لنشاطها يجب إظهار الأعباء في مختلف الكشوفات المالية وإظهار الإيرادات وذلك من أجل حسن إنفاقها، وصرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال من خلال تشغيل هذه الأعباء والإيرادات في مختلف مستويات المؤسسة وتسجيلها محاسبيا لإنجاز مهامها على أكمل وجه.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في الدراسة الميدانية "لشركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)" الوادي إلى معلومات حول النفقات والإيرادات وكيفية تسجيلها وتوزيعها حول المصاريف التي تنفقها المؤسسة باستخدام تقنيات وأساليب خاصة تمكنها من التسيير الجيد والفعال.

✓ **نتائج إحتبار الفرضيات :**

– بخصوص الفرضية الأولى: لقد جاء النظام المحاسبي المالي نتيجة للتغيرات في قواعد التقييم ومبادئ التسجيل المحاسبي، نذكر منها مبدأ القيمة العادلة ونص النظام على وجوب تسجيل الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والمنتوجات والأعباء كما هي محددة في النظام ولا يمكن تبرير عدم تسجيلها،كما تعتبر المعالجة المحاسبية الصحيحة وفق النظام المحاسبي المالي للنفقات والإيرادات الأداة الوحيدة للوصول إلى كشوف مالية معبرة وصادقة وشفافة.

– أما بخصوص الفرضية الثانية: تعتبر النفقات والإيرادات من أهم حسابات التي تحدد نشاط المؤسسة لذلك يجب أن تكون المنافع الاقتصادية المتحصل عليها من عملية البيع في صالح المؤسسة، وأن يكون الإيراد مبلغ محدد ، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع ،وتعتبر من أهم مستويات تحديد النتيجة لأن ذلك يستوجب أن نطرح النفقات من الإيرادات للحصول على النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.

– وبخصوص الفرضية الثالثة: تتم معالجة النفقات والإيرادات محاسبيا إذا توفر الشرطان :أولهما أن يكون احتمال هذه الإيرادات في فائدة المؤسسة وثانيهما أن يكون الإيراد قابل للتحقيق بشكل جيد.

– أما بخصوص الفرضية الرابعة: من خلال الدراسة التطبيقية للبحث والمتمثلة في دراسة حالة "مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)" وبعد تقييمنا للنفقات والإيرادات المدروسة وجدنا أهمية النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية التي توجد في الشركة، إذ على المسيرين إتباع هذه الأداة في اتخاذ قررات مستقبلية للشركة، فهي تعتبر من أهم الأدوات وأنجعها بتقييم مستوى الأداء الفعلي، والتي يعتمد عليها في دراسة مركز الشركة.

✓ **النتائج:**

إن الفصول الثلاثة التي تضمنتها هذه الدراسة شكلت الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية وقد استخلصنا من خلال ذلك النتائج التالية على ضوء تحليل الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع :

– تساعد طرق تقييم النظام المحاسبي المالي على معالجة محاسبية صحيحة وواضحة؛

– إن المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر الميزانية وفق هذا النظام المحاسبي تساعد على إخراج كشوف مالية دقيقة تسهل عمل المؤسسات المالية وإدارة الضرائب؛

– من خلال الدراسة نشير إلى النفقات والإيرادات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة وذلك من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال ما تدفعه من مصاريف وتحصله من إيرادات؛

– تبين لنا من خلال الدراسة أن النفقات والإيرادات من حسابات التسيير ، والتي توضح للمؤسسة ما لديها من الغير وما عليها من أعباء أخرى؛

– إن المصروف والإيراد لا يعالج محاسبيا إلا إذا تم تحقيقه أو هناك قابلية للتحقق أو أن مبلغ الإيراد يكون قابلا للتحديد؛

– من خلال دراسة النفقات والإيرادات لشركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) الوادي تبين لنا أن جدول حسابات النتائج له أهمية والذي بدوره يحدد نتيجة السنة المالية .

✓ **التوصيات:**

يعد النظام المحاسبي المالي نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، ويتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، ومن خلال هذه الخاصية فإن هذا النظام يشكل ركيزة يمكن العمل من خلالها على مواصلة البحث في هذا المجال خاصة في جانبه التطبيقي ، وعليه يمكن أن نتقدم بهذه التوصيات التي نراها مناسبة لأهمية هذا المجال فيما يلي :

– إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة فيه؛

– فتح مركز وطني متخصص بالنظام المحاسبي الوطني ، يهدف إلى متابعة تطبيق هذا النظام من معالجة محاسبية وإعداد قوائم مالية ومساعدة المؤسسات في حل المشاكل التي قد توجهها عند أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛

– معالجة النفقات والإيرادات بطريقة معمقة ودراسة كل حساب على حدى؛

– تزويد هذا الموضوع بتمارين تطبيقية لربط الجانب النظري بالتطبيقي.

✓ **آفاق الدراسة:**

وفي الأخير بالرغم من أننا حاولنا بقدر الإمكان الإحاطة بأهم جوانب موضوع الدراسة

– ما مدى ملائمة ونجاح طرق التقييم الحديثة للنظام المحاسبي المالي ؟

– ما هي أماكن القصور في المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وكيف يتم معالجتها وخاصة في مجال النفقات والإيرادات ؟

تمهيد:

إن السبب الرئيسي من دراسة المحاسبة يتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية وكذلك إعداد القوائم المالية، وهذا ما يجعل توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات حتى تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد الوطني، وهذا ما ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر وخصوصا المخطط الوطني الجزائري والذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، والتالي أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة مما دفع السلطات إلى إصدار قانون النظام المالي المحاسبي الجديد والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010،ولزيادة معرفة أكثر تفاصيل تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة.

المبحث الثاني: النظام المالي المحاسبي.

المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة

يتم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم المحاسبة كوسيلة منظمة لحساب الأحداث والمعاملات الاقتصادية ، وفي هذا الصدد يتم معرفة المخطط المحاسبي الوطني ومن ثم الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الذي يعالج المدخلات المتعلقة بالمنشأة باستخدام عدة وسائل وإجراءات للحصول على معلومات محاسبية ومالية ، يمكن استخدامها في القوائم المالية سواء من أطراف داخل أو خارج المنشأة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة وتطورها التاريخي [1]

ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ ومع ابتكار لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة، ثم تطورت تدريجيا مع تطور المشروعات الاقتصادية والفكر السياسي،كما عرفت مجتمعات بابل بعض العمليات التجارية كعملية اقتراض النقود وعمليات الرهن ومارستها منذ أقدم العصور.

وقد ثبت من آثار المصريين القدماء أنهم استعملوا السجلات الخاصة لضبط موجودات المخازن من المحاصيل الواردة أو الصادرة لكن هذه السجلات كانت مبسطة ولا تمثل نظاما محاسبيا متكاملا بالمفهوم المعروف حاليا.

كما ثبت أن الإغريق والرومان كانوا يستعملون دفاتر محاسبية منظمة نوعا ما وكانت تفي باحتياجاتها في ذلك الوقت، وتطورت المحاسبة بعد أن أصبح النقد أساسا بين الناس حيث تعددت عمليات المبادلة ولجأ التجار عند تعدد عملياته إلى إثباتها في الدفاتر للرجوع إليها عند الحاجة، ونتيجة للتطور الحضاري تطورت التجارة وظهرت المنافسة الشديدة بين المشروعات فاشتدت الحاجة إلى تسجيل المعاملات التي تمت بين التاجر مع غيره وكل هذه المعاملات لا يمكن حفظها في ذاكرة الشخص بسبب تعددها وتنوعها، وكل هذا أدى إلى البحث عن طرق محاسبية دقيقة تكون أداة سليمة لتسجيل العمليات التجارية وبيان الأعمال والمركز المالي للتاجر.

ولقد ساهمت إيطاليا مساهمة كبيرة في إيجاد الطريقة المحاسبية المطلوبة، فقد ظهر أول كتاب بحث في موضوع الجبر للإيطالي pocioli سنة 1494 حيث شرح نظرية القيد المزدوج و المستخدمة حتى الآن، وفي سنة 1495 ظهر كتاب آخر لمؤلفه جيوفاني وكان يبحث عن دفتر اليومية وفق القيد المزدوج، وفي سنة 1534 ظهر

[1] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس مبادئ المحاسبة المالية،ج 1، ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبية، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص: 15-18 .

كتاب آخر يبحث في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام لمؤلفه روميتكوماتروني، وبعد الثورة الصناعية وتقدم العلم وتوسع الصناعات واحتياج المشروع إلى رؤوس الأموال ظهرت شركات التضامن وشركات المساهمة إذ أصبح مالكو المشروع منفصلين عن الإدارة لذا أصبح لابد ظهرت بعض القواعد والمبادئ المحاسبية للعمل بموجبها.

إن ظهور شركات المساهمة وما صاحبها من تشريعات أدت إلى تطور المحاسبة تطورا كبيرا، وبعض الدول وجدت نفسها مضطرة للتدخل بتنظيم أعمال المشروعات الاقتصادية المختلفة ويمكننا تلخيص العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة وهي:

- ✓ قيام الثورة الصناعية في أوربا؛
- ✓ ظهور الإنتاج الكبير؛
- ✓ ظهور شركات المساهمة العامة ونمو حجم المشروعات؛
- ✓ زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المختلفة؛
- ✓ حاجة الدول إلى تحديد مقدار الضريبة على المشروعات بشكل بعيد عن التخمين؛
- ✓ تكوين الهيئات العلمية والمجلات الدورية التي تفي بالبحوث المحاسبية؛
- ✓ ظهور الحاجة إلى عمليات تدقيق الحسابات للتأكد من صحتها ومطابقتها إلى القواعد المحاسبية المقبولة؛
- ✓ ظهور فروع متخصصة للمحاسبة مما ساعد على تلبية احتياجات النشاطات المتعددة وبالتالي تطور المحاسبة.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة

هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها:

التعريف الأول: تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية 1966م للمحاسبة بأنها:

"عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في رؤية واضحة". [1]

التعريف الثاني: نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة لمنشأة معينة بهدف أن تكون مفيدة لمساعدة ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة. [2]

التعريف الثالث: أصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين aicpa عام 1953م

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 11.

[2] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص : 17 .

المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص بشكل عام وفي صورة نقدية، ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية ومن ثم تفسير ذلك العمليات. [1]

التعريف الرابع: هي علم ترجمة الأحداث الاقتصادية ومختلف النشاطات بلغة خاصة تسند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج وتخصيص الموارد واتخاذ القرارات. [2]

التعريف الخامس : هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية يمكن استخدامها في عملية اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات. [3]

ومن خلال كل هذه التعريفات يمكن التوصل إلى التعريف التالي:

بأنها علم وفن يعتمد على مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها بغرض تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين منها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ المحاسبة

الفرع الأول: فروض المحاسبة [4]

أولا. الوحدة الاقتصادية economi entity: تعني أنه يمكن ربط النشاط الاقتصادي بوحدة مسائلة معينة، وليس بالضرورة الوحدة الاقتصادية وحدة قانونية.

ثانيا–الاستمرارية going concern: وتعني أنه يتوقع أن يكون للمنشأة عمر طويل، وفي حالة عدم تحقق هذا الفرض لا يمكن تبرير استخدام مبدأ التكلفة التاريخية ولاداعي للإهتلاك والإطفاء، ولن يكون هناك أساس لتصنيف الأصول والالتزامات.

ثالثا–وحدة النقد monetary unit: تستخدم لقياس الأنشطة الاقتصادية لأنها ملائمة وبسيطة ومتاحة عالميا، ومفهومة ومفيدة، كما ويفترض أن القوة الشرائية لوحدة النقد تبقى مستقرة بشكل مقبول.

---

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية "ج 1، دار وائل للنشر الطبعة الخامسة، عمان، 2010، ص: 25 .

[2] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة(2.1)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2010 ، ص: 41 .

[3] خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 13.

[4] عبد الناصر إبراهيم نورا، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة ، ط1، عمان،2011، ص: 33–34 .

رابعا–الفترة الزمنية periodicity:تعني إمكانية تقسيم الأنشطة الاقتصادية على فترات زمنية مصطنعة، القاعدة الهامة كلما اتسعت الفترة الزمنية ازدادت دقة القياس المحاسبي، وعلى كل فإن المحاسبين يضحون ببعض الدقة في سبيل توفير معلومات مالية بتوقيت سليم.

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة

إن المبادئ المحاسبية ليست قوانين جامدة بل هي متحركة ويمكن إعادة النظر فيها وتطويرها لتتماشى مع تطورات العمليات التجارية المتزايدة وأكثر هذه المبادئ المقبولة هي:

أولا- مبدأ التكلفة التاريخية: يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية، وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله، كذلك وبموجب هذا المبدأ يفترض بالمحاسب أن يتجاهل أيضا ما يعرف بالتكاليف الضمنية. [1]

ثانيا–مبدأ الحيطة والحذر : وهو التزام جانب الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي ويجب أخذ الخسارة المتوقعة بعين الاعتبار وكأنها خسارة محققة، وإهمال الربح المتوقع ويسري هذا المبدأ على تقييم بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتكوين المخصصات اللازمة لبعض الأصول المتداولة. [2]

ثالثا–مبدأ الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد الشكل القانوني، وإن جوهر العمليات المالية و الأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر شكلها القانوني. [3]

رابعا – مبدأ عدم المقاصة: يرتكز هذا المبدأ على عدم السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول والخصوم وبين حسابات الإيرادات والمصاريف، وهذا كله بهدف إظهار القوائم المالية ووضعية ونتيجة

---

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية *الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح*، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010، ص: 44-46.

[2] عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص : 31.

[3] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1، دار المسيرة، ط1، عمان، 1998 ، ص: 27.

المؤسسة بشكل صادق وشفاف، ومن أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون وحقوق على مورد أو زبون واحد. [1]

خامس–مبدأ الموضوعية: يعني هذا المبدأ بأن المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشيكات و كشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم الجرد الفعلية للبضاعة، ولا شك بأن هذا المبدأ يعزز الهدف من المحاسبة، وهو تزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة والدقيقة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار، كما أن هذا يبني الثقة بين مستخدمي هذه المعلومات. [2]

سادسا–مبدأ الثبات: يقتضي أن يتم استخدام نفس الطرق و الإجراءات المحاسبية وعدم تغيرها من فترة إلى أخرى، إن أهمية هذا المبدأ مهمة وضرورية للمقارنة. [3]

سابعا– مبدأ الملائمة: ويستند هذا المبدأ إلى فرض الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع عن صاحب المشروع، ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق السهولة والبساطة والوضوح للبيانات المحاسبية حتى وإن كان ذلك على حساب الدقة، ومن الأمثلة على ذلك قيام المحاسب بتسعير الأصول بسعر التكلفة التاريخية على الرغم من اختلاف ذلك عن تكلفة الإحلال أو الاستبدال، مع أن هذه الأخيرة أكثر ملائمة من إتباع الأولى، وعلى النسق نفسه، يتغاضى عن السببية أو المقابلة في تحديد الربح عن طريق استهلاك بعض النفقات في سنة مالية واحدة، حفاظا منه على السرعة وإمكانية الوصول إلى النتائج ببساطة ضمن مبدأ الملائمة، وفرض الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع. [4]

ثامنا–مبدأ الاستحقاق المحاسبي: ويعني هذا المبدأ الأساس تحميل كل فترة مالية بجميع ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الفترة سواء قبضت أو لم تقبض ومن مصاريف ونفقات تخص الفترة دفعت أو لم تدفع، مما يتيح تصوير نتيجة أعمال تلك الفترة المالية بشكل صحيح وفعلي، إضافة إلى أن عملية المقارنة بين السنوات المالية تكون أسهل وإمكانية فرض الرقابة أفضل.

إن أساس الاستحقاق المحاسبي هو الذي يقضي بإجراء التسويات الجردية اللازمة للحسابات الوهمية

---

[1] إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص: 27.

[2] حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول ، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان ، 1999، ص: 27.

[3] رضوان محمد العناتي، المحاسبة باللغة الإنكليزية نظرية وتطبيقات، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص: 16.

[4] خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010، ص: 156–155.

(حسابات الإيرادات والمصروفات).[1]

تاسعا– مبدأ تحقق الإيراد: ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية باعتبار أنه إيراد قد تحقق، هذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق لاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسين:

1 ـ أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛

2 ـ أن يتم اكتساب بسبب إكمال المشروع لالتزاماته المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمة، لكي يصبح الإيراد من حق المشروع.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع، بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون أو العميل ، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالاكتساب يتضمن أداء المشروع لالتزاماته بالكامل، للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.[2]

عاشرا– مبدأ الأهمية النسبية: مفاد هذا المبدأ أن أي عملية مالية مهما كان حجمها النقدي تكون ذات أثر ملموس على قوائم الدخل وقائمة المركز المالي، ولذلك يجب أن تعالج العمليات المالية المؤثرة في القوائم المالية وبغض النظر عن قيمتها في ضوء المبادئ المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية، إلا انه في الحياة العملية كثيرا ما يهمل تطبيق هذا المبدأ وخصوصا إذا كانت العملية متعلقة بقيم صغيرة نسبيا.[3]

إحدى عشر–مبدأ القيد المزدوج: أي أن العمليات المالية يجب أن تترجم في سجلات المحاسبة بموجب نظرية القيد المزدوج الذي يعني بتوازن العملية المالية من خلال وجود طرفين يتأثران بنفس المقدار في كل عملية، ويشكل هذا المبدأ جوهر العمل المحاسبي بسبب المزايا الكثيرة التي ترافق استخدامه.[4]

إثنا عشر – مبدأ الإفصاح التام: ينص مبدأ الإفصاح المحاسبي على البيان التام والشامل لجميع البيانات والمعلومات المحاسبية قدر الإمكان لتحقيق الفائدة لمستخدميها، وبمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدفا في حد ذاتها تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه، وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات

---

[1] رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص: 39.

[2] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ج 1 ، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 34 .

[3] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، دنمارك، 2007، ص : 31.

[4] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص: 29.

المختلفة، مما ستوجب أن تكون البيانات والمعلومات المدونة في القوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها. [1]

المطلب الثالث: أنواع وأهداف المحاسبة

الفرع الأول: أنواع المحاسبة

للمحاسبة عدة أنواع نذكر منها ما يلي:

أولا–المحاسبة المالية: يهتم هذا النوع بإثبات وتبويب العمليات المالية في الدفاتر ثم استخراج نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة التجارية، وتهدف إلى حماية أصول المؤسسة.

ثانيا–المحاسبة الاجتماعية: وتهتم بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة وكذلك قياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث.

ثالثا–المحاسبة الدولية: وتهتم بعمليات التجارية الخارجية من بيع وشراء وتأثيرات القوانين ونظم الضرائب في البلدان المختلفة عن هذه التجارة. [2]

رابعا– محاسبة التكاليف : يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة. [3]

خامسا ـ المحاسبة الحكومية: يختص هذا النوع بتجميع وقياس وتشغيل وتوصيل ورقابة العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الإداري الحكومي بغرض التحقق من تطبيق القوانين واللوائح والميزانيات التي تلتزم بها وحدات الجهاز الإداري الحكومي.

سادسا .. المحاسبة الإدارية : تهدف إلى تجميع وتحليل المعلومات بهدف مساعدة الإدارة في وضع الأهداف الأساسية وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية ومعظم معلومات المحاسبة الإدارية، معلومات مالية بطبيعتها ولكنها تصمم وتعرض بشكل يخدم القرارات الإدارية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية، دنمارك، 2007، ص: 63.

[2] اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 18-20.

[3] زهير ابراهيم الحدرب، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 09.

سابعا–المحاسبة الضريبية : يختص هذا النوع بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة في فروع ضرائب الدخل والضريبة على المبيعات، وذلك في ضوء قوانين والتشريعات الضريبة بهدف تحديد مقدار الضريبة المستخدمة على الممول وسدادها للخزانة العامة للدولة، ومن ثم تحديد العبء الضريبي على هذا الممول .

ثامنا ـ التدقيق (المراجعة): تهدف إلى التحقق من دقة البيانات والمعلومات المحاسبة وخاصة التي تتولد عن المحاسبة المالية، ومن ثم إضفاء درجة أكبر من الثقة فيها، وذلك من خلال المراجعة الخارجية ويقوم بها جهة خارجية أو المراجعة الداخلية التي تتم بمعرفة أفراد داخل المنشأة ومن العاملين بها.

تاسعا–المحاسبة القومية : ويختص هذا النوع بتحديد وقياس المعلومات الاقتصادية المرتبطة بالاقتصاد القومي قطاعاته المختلفة، وتوصيل هذه المعلومات لجهات الاختصاص بما يسمح بالحكم على نتائج الماضي واتخاذ القرارات المرتبطة بالتخطيط والمتابعة والرقابة. [1]

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

إن الهدف المحاسبة الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشأة وهي الإدارة، بحيث تتخذ القرارات بناء على تلك المعلومات، وكذلك باقي أقسام المنشأة، أما من خارج المنشأة وهم البنوك المانحة للقروض والدوائر الحكومية وخاصة ضريبة الدخل ومن هذا المنطلقة يتم تحقيق الأهداف التالية: [2]

- ✓ إثبات وتسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها أولا بأول؛
- ✓ تصنيف وتبويب هذه العمليات حسب وقوعها؛
- ✓ استخراج النتائج الختامية لربح أو الخسارة؛
- ✓ تحليل أسباب الخسارة ورسم السياسات الكفيلة لعدم تكرارها؛
- ✓ تحليل النتائج واستنباط المعلومات الضرورية؛
- ✓ إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لرسم السياسات المالية المستقبلية؛
- ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله؛

[1] حسام الدين الحسين، مبادئ المحاسبة المالية، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2004 ، ص: 11-12 .

[2] سامر عدنان حمدي الشريف، أصول المحاسبة، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2001 ، ص: 17 .

- ✓ تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة. [1]

[1] عبد الكريم بويعقوب ، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2005، ص: 12.

المبحث الثاني: النظام المالي المحاسبي

يعتبر النظام المالي بمثابة لغة حديثة بالنسبة للمهنيين وتطبيقه سينتج عنه زيادة في تدفق المعلومات مما يولد الحاجة لدى المؤسسات لإتمام أنظمتها الإعلامية بإدخال أنظمة معلوماتية مساعدة بهدف تحسين عرض البيانات المالية بإدراج مبادئ وقواعد النظام الجديد من خلال مبادئه المختلفة، ومن ناحية أخرى يسهل على المحللين الماليين القيام بعملية التحليل المالي باعتباره يغلب الجانب المالي عن الجانب المحاسبي.

المطلب الأول: أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي SCf

كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط الوطني المحاسبي PCN بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه وأهمها. [1]

أولا–أسباب محاسبية: من الأسباب المحاسبية نجد:

- ✓ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة التغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كتوجه اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- ✓ محاسبة تقنية تهتم بجميع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الترجمة إيجاد إطار محاسبي سيجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية ورأسمال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛
- ✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:
  - طرق التقييم المحاسبي التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛
  - توفير المعلومات غير المالية مثل : المعطيات الخاصة بالإنتاج وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح؛
  - توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.
- ✓ إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛

[1] قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، 2010، ص: 272 .

- ✓ ضمان درجة عالية من الشفافية؛
- ✓ تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية؛

ثانيا– الأسباب المالية: من الأسباب المالية نجد:

- ✓ الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية؛
- ✓ إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المحاسبية؛
- ✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى التعامل معها؛
- ✓ توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛
- ✓ إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبة الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة.

الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد[1]

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، وهذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعلمون الاقتصاديون الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية

المرحلة الثانية: تطوير مشروع محاسبي جديد.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

[1] أيت محمد مراد ، أ. بحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف ، مداخلة ملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS، الجزائر، 13– 15 أكتوبر 2009، ص: 04.

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر الذي بقي ثابت منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في سنة 1988 مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999م المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلي المعايير المحاسبية الدولية ، ومع مرور الوقت ستكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا لتناقض والاختلاف.

الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن إنجازه نسخة جديدة للخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية، إن هذا الخيار تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001، واختبار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية من خلال التوجهات الأوروبية.

المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه

إن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي يدخل ضمن تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية النصوص عليها في إطار عرض القوائم.

الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي وهيكله

إن الاعتماد على النصوص القانونية كمرجع أساسي، والتي أصدرها المشرع الجزائري بهدف تحديد مبادئ وأساسيات النظام المحاسبي ، والذي يسمى بالنظام المالي المحاسبي.

أولا – مفهوم النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه وسمي صلب هذا النص المحاسبة المالية "نظام لتنظيم المعلومات المالية يمسح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".

- ✓ يعرف النظام المالي المحاسبي أو المحاسبة المالية أيضا بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية، يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. [1]

ثانيا – هيكل النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي الجديد مما يلي: [2]

*الإطار التصوري للمحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات.

1 – مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي: يتضمن ما يلي:

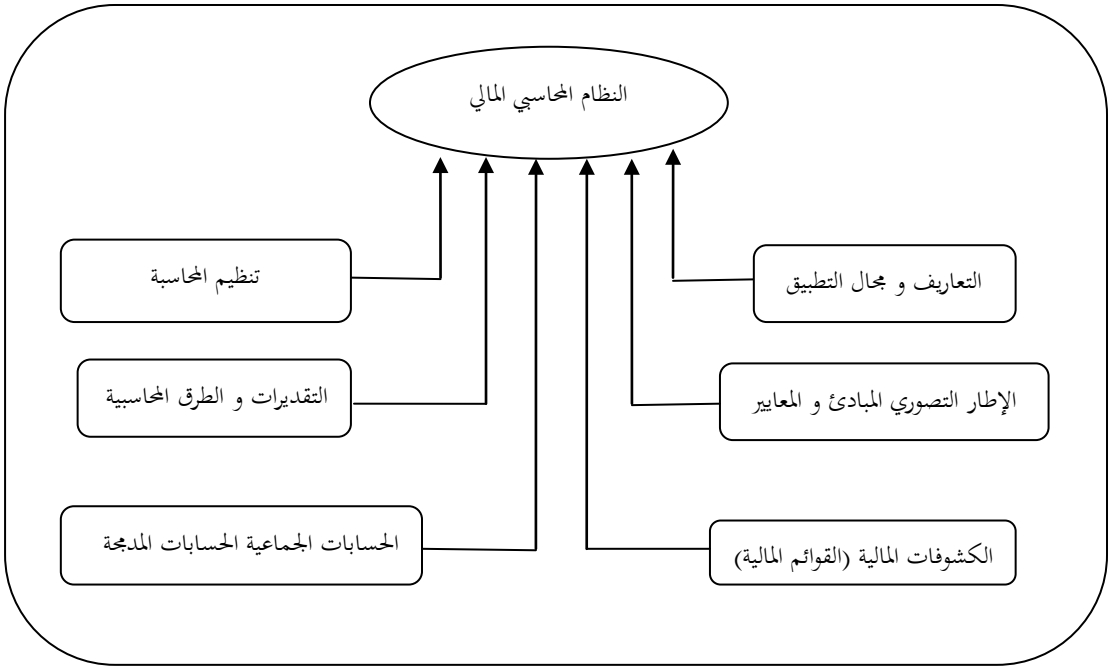
- ✓ القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (المادة 43)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم : 156/08 المؤرخ في : 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11/07 (المادة 44)؛
- ✓ القرار الوزاري المؤرخ في: 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها ومدونة الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم: 11/09 المؤرخ في: 2009/04/07 والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد و تأطير البرامج المحاسبية الآلية .

2 – مكونات النظام المحاسبي المالي: يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل الموالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25نوفمبر2007، المادة رقم: 3،ص: 3.

[2] مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص: 4.

الشكل رقم (1 –1): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص: 4.

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي

من خلال النظام المالي المحاسبي حسب القانون 07/11 نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي: [1]

- ✓ نظام المعلومة المالية حيث يذكر المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- ✓ كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- ✓ معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- ✓ تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق معايير دولية؛
- ✓ قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- ✓ قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات والنقدية وذلك من أجل معرفة قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية؛
- ✓ يركز على مبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سابق، المادة 03، ص: 03 .

- ✓ الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح من التقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقرؤة من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على: [1]

- ✓ كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها؛
- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية مقررة؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن يمسك محاسبة مالية مبسطة ؛
- ✓ يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

[1] سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي– العوائق والرهانات، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (IAS/IFRS) يومي 2013/01/14/13، الجزائر، ص: 07 .

المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف عديدة يمكن تلخيصها في ما يلي: [1]

- ✓ تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية؛
- ✓ تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق؛
- ✓ المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبة التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها؛
- ✓ الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين مستثمرين، الأعضاء، المستخدمين مقرضين دائنين، زبائن، جمهور الدولة ...الخ؛
- ✓ تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير ويرتكز على أساس مشترك، وكذلك للتكوين المهنيين المختصين الأحرار أو الإجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

لا شك إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق عن المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا التي يمكن ذكر البعض منها فيما يلي: [2]

- ✓ يقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي يعالجها الوطني المخطط المحاسبي؛
- ✓ يمثل ترقية المؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالي؛
- ✓ إعطاء أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛

---

[1] صالح حواس ، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهمة التدقيق، أطروحة دكتوراء ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008 ، ص: 138.

[2] أسامة فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2010، ص: 30 .

- ✓ تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ جعل القوائم المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.

المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي

تعد القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لهذه الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج وتمثل هذه القوائم الناتج النهائي للعملية المحاسبية.

المطلب الأول: الميزانية

الفرع الأول: تعريف الميزانية

إن للميزانية عدة تعريفات نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول:الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات.[1]

التعريف الثاني: هي الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات ومطالب مؤسسة في تاريخ معين وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها نسمي ميزانيتها الافتتاحية ونسمي ميزانيتها في نهاية الدورة الميزانية الختامية. [2]

التعريف الثالث: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. [3]

وللميزانية مبادئ وهي

- ✓ مبدأ السنوية؛
- ✓ مبدأ الشمولية؛
- ✓ مبدأ الوحدة؛
- ✓ مبدأ تخصيص الإعتمادات؛
- ✓ مبدأ العمومية.

تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص: 82 .

[2] شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني ، د م ج، طبعة 2002 ، الجزائر ، ص: 10.

[3] شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، 2008 ، ص : 77-78.

الفرع الثاني: مكونات الميزانية

ينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية:

أولا ـ الأصول: تضم الأصول العناصر التالية:

1- الأصول غير المتداولة:

القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى.

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

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

2- الأصول المتداولة أو الجارية:

المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها.

ثانيا ـ الخصوم: وتضم الخصوم العناصر التالية:

1- الأموال الخاصة:

رأس المال المطلوب، رأس المال في المطلوب، الاحتياطات، فرق إعادة التقدير، الأموال الخاصة، نتيجة الدورة.

2-الخصوم غير المتداولة:

قروض وديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

3-الخصوم المتداولة:

الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.

والجدول التالي يمثل الإطار العام للميزانية:

الجدول رقم(1-1) يمثل الميزانية من جهة الأصول

السنة المالية المقفلة في . . . . . .

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل الأصول الثابتة أخرى					
مجوع الأصل غير الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول					

الجدول رقم (1–2) يمثل الميزانية من جهة الخصوم

السنة المالية المقفلة في . . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات مدمجة (1)			
فوراق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع :			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع عام للخصوم			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة .

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 28-29.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج

الفرع الأول: تعريف حسابات النتائج

حساب النتائج هو كشف إجمالي للأعباء و المنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء العملية، وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة. [1]

الفرع الثاني: مكونات حسابات النتائج

ويتضمن حسابات النتائج العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج وهي كالأتي: [2]

- ✓ منتجات الأنشطة العادية؛
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء العادية؛
- ✓ أعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر غير العادية؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

والجداول التالية تبين الإطار العام لجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة والطبيعة:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص: 82 .

[2] طويل مصطفى، نظام المحاسبة المالية الجزائرية الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص: 57 .

الجدول رقم (1-3): جدول الحسابات النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين،			
مخصصات للإستهلاك)			
منتجات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجب على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتجات غير العادية			
النتيجة الصافية لسنة مالية			
حصة الشركات الموضوع موضوع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج 1			
منها حصة ذوي الأقلية 1			
حصة المجمع (1)			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 31.

الجدول رقم (1-4): جدول الحسابات النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2 ـ استهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى – الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5 ـ النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية – الأعباء المالية			
6 ـ النتيجة المالية			
7 ـ النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) جدول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 ـ النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غي العادية –المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9 ـ النتيجة غير العادية			
10 ـ النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشوكات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 ـ النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) –حصة المجمع (1)			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، 25 مارس 2009، ص: 30.

المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى شيء من التفصيل حول قائمة التدفقات النقدية وجدول الأموال الخاصة باعتبارها أحد القوائم المالية.

الفرع الأول: قائمة التدفقات النقدية

أولا – تعريف قائمة تدفقات الخزينة:

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في سير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن ما يلي:

1–الأنشطة التشغيلية : تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.

2– الأنشطة الاستثمارية : تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك تحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات .

3- الأنشطة التمويلية: تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان او بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوع و حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية. [1]

ثانيا– أهداف قائمة التدفقات النقدية:

صممت هذه القائمة لتحقيق الأغراض التالية:

1–التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية: فالنقدية وليس الربح المحاسبي هي التي تستخدم في سداد المطالبات و التوزيعات، فالمتحصلات والمدفوعات النقدية التاريخية تقدم تنبؤات جيدة للتدفقات النقدية المستقبلية.

2–تقييم قرارات الإدارة: فإن قاموا المديرين باتخاذ قرارات استثمارية جيدة فإن أعمالهم سوف تزدهر، أما إذا قاموا باتخاذ قرارات استثمارية غير جيدة فإن المنشآت التي يديرونها سوف تعاني، وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات من أجل تقييم قرارات الإدارة.

3–تحديد مدى قدرة المنشاة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين، ويهتم المساهمون بالحصول على توزيعات أرباح على استثماراتهم كما يهتم الدائنون بالحصول على الفوائد وأصل الدين في

[1] - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 80.

المواعيد المحددة لذلك، وتقدم قائمة التدفقات النقدية المساعدة للمستثمرين والدائنيين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ هذه الالتزامات.

4-تبين قائمة التدفقات النقدية العلاقة بين صافي الدخل والتغير في النقدية المتاحة لدى المنشأة وعادة النقدية وصافي الدخل يتحركان معا، فالمستوى المرتفع من الدخل يؤدي إلى حدوث زيادة في النقدية والعكس بالعكس، ومع ذلك فإن رصيد النقدية يمكن أن ينخفض مع تحقيق المنشأة لأرباح مرتفعة، وذلك فإن فشل بعض الشركات مثل شركة w. t. grant الأمريكية والتي كانت تحقق أرباحا موجبة ولكن مع نقدية غير كافية، ويمكن أن يوضح منفعة قائمة التدفقات النقدية، والتي تقدم معلومات لا توضحها القوائم الأخرى. [1]

فالغرض الرئيسي من هذه القائمة هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة، ولتحقيق هذا كله ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم فإن هذه القائمة تقرر عما يلي:

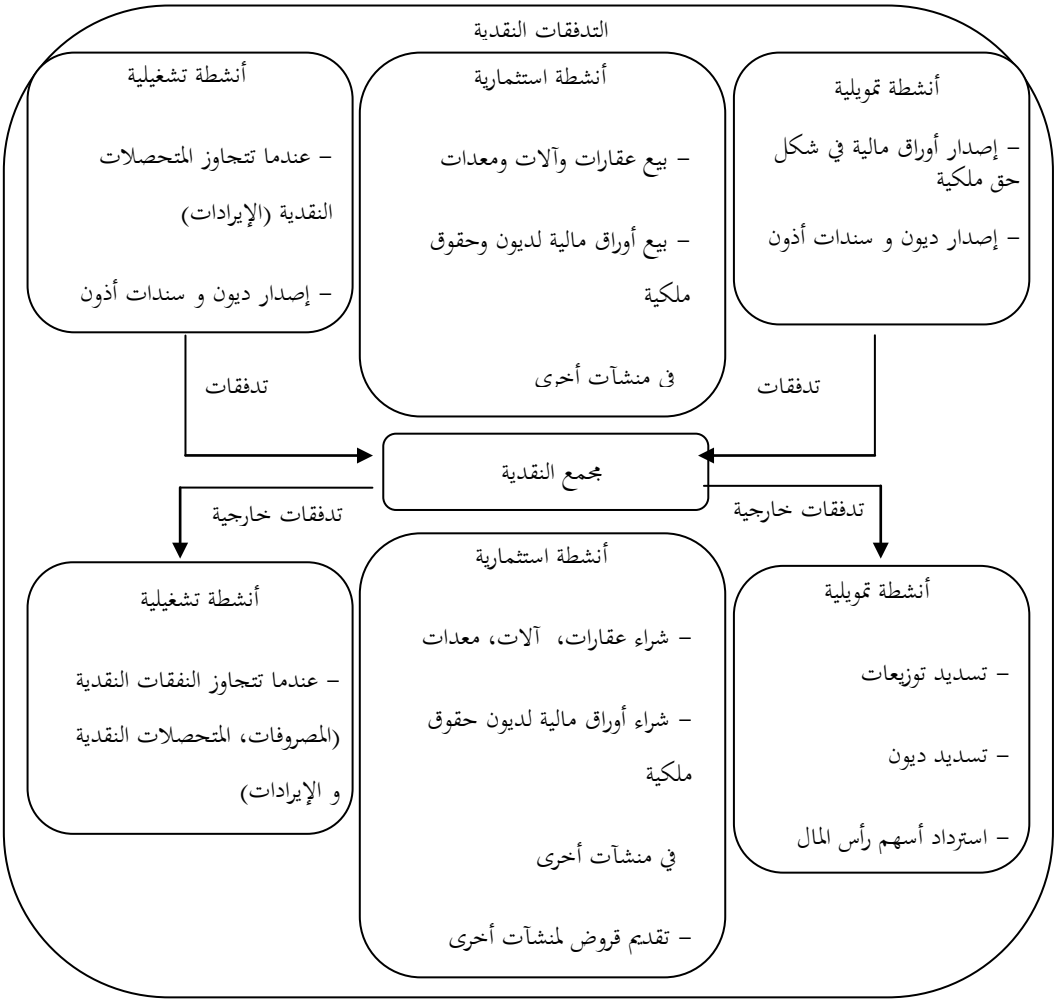
- ✓ الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة؛
- ✓ لصفقاتها الاستثمارية؛
- ✓ لصفقاتها التمويلية؛
- ✓ صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويعد التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية وصافي الزيادة أو النقص فيما من الأمر المفيدة، لأن المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى يريدون أن يعرفوا ما يتعرض له أكثر الوارد سيولة في المنشأة ولذلك تعد قائمة التدفقات النقدية مفيدة.

والشكل الموالي يمثل قائمة التدفقات النقدية:

[1] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان*نظرة مستقبلية، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص: 177-178.

الشكل رقم (1–2): يمثل التدفقات النقدية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 139.

ثالثا: إعداد قائمة التدفقات النقدية

غالبا ما تعد معظم الشركات قوائم التدفق النقدي لهدف تفسير التغير في الرصيد النقدي للشركة عن طريق تلخيص المتحصلات والمدفوعات التي تحدث على مدى الفترة المحاسبية ، وكثيرا ما تعد قوائم التدفق النقدي شهريا وسنويا ، بالإضافة إلى ذلك تعد كثيرا من الشركات قوائم مقدرة projeted للتدفق النقدي ويطلق عليها الموازنات النقدية cash budgets أو التنبؤات النقدية cash forcash حيث تستخدم للتنبؤات بالمتحصلات والمدفوعات النقدية المتوقعة في الفترات المحاسبية المقبلة مما يمكن المدير تخطيط أنشطة الاقتراض والاستثمار حتى تتجنب النقص أو الزيادة الكبيرة في الأرصدة النقدية.

وعادة ما نستقي المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية من: [1]

- ✓ الميزانيات المقارنة؛
- ✓ قائمة الدخل الحالية؛
- ✓ البيانات الخاصة ببعض العمليات المنتقاة.

ويتضمن إعداد قائمة التدفقات النقدية من هذه المصادر الخطوات التالية:

- ✓ تحديد النقدية المتولدة من العمليات؛
- ✓ تحديد النقدية المتولدة من أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛
- ✓ تحديد تغير الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة؛
- ✓ تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة.[2]

رابعا: تحليل التدفقات النقدية

تأتي أهمية تحليل التدفقات النقدية من أهمية القائمة نفسها حيث يستطيع المحلل المالي من خلال هذا التحليل أن يحكم عن الأداء المالي للمنشأة، كما يمكنه أيضا الحكم على مدى ملائمة التدفقات النقدية وكفايتها لاحتياجات المنشاة، بالإضافة إلى ما يوفره هذا التحليل من معلومات مهمة عن مصادر التدفق النقدي في المنشأة وما قد يوفره عن إمكانية التنبؤ بإستمراريتها أو فشلها.

ويجرى تحليل التدفقات النقدية بأشكال متعددة فإما تستخدم قوائم التدفق النقدي للمنشأة عبر سنتين مختلفتين، أو أن تستخدم قوائم تدفق نقدي لمنشآت مختلفة هذا بالإضافة إلى تحليل النسب المالية التي تستخرج والنسب التقليدية للحكم عن السيولة والاستمرارية في المنشآت.

والجداول التالية تبين الإطار العام لجدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة وغير المباشرة:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 140-141.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة ط1، 2006، عمان، ص: 208.

الجدول رقم (1-5): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن.			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين.			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.			
الضرائب على النتائج المدفوعة.			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة مرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها).			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيل عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية .			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية .			
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات مالية.			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم.			
الحصص وغيرها من توزيعات التي تم القيام بها.			
التحصيلات المتأتية من القروض.			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.			
صافي تدفقات أموال لخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.			
تغيرات أموال لخزينة للفترة (أ+ب+ج).			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية.			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.			
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة.			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 35.

الجدول رقم (1-6): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية.			
الإهتلاكات والأرصدة .			
تغير الضرائب المؤجلة.			
تغير المخزونات.			
تغير الزبائن وحسابات الدائنة الأخرى.			
تغير الموردين والديون الأخرى.			
نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب.			
تدفقات أموال الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات .			
التحصيلات التنازل عن تثبيتات .			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (الواحد).			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين.			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات).			
إصدار القروض.			
تسديد القروض.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ ب+ج)			
أموال الخزينة عند الانفتاح .			
أموال الخزينة عند الإقفال .			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية. (1)			
تغير أموال الخزينة .			

(1) لا تستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 36.

الفرع الثاني: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

- ✓ النتيجة الصافية؛
- ✓ حركة رأس المال زيادة، نقصان، استرجاع؛
- ✓ نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- ✓ تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها أثر مباشر على رأس المال.

والجدول التالي يبين الإطار العام لجدول تغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم (1-7): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 37.

المطلب الرابع: ملحق الكشوف المالية

الفرع الأول: تعريف ملحق الكشوف المالية [1]

الملحق وثيقة تلخيص يعد جزء من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها الكشوف المالية، بيد أن كل ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية.

الفرع الثاني: مكونات ملحق الكشوف المالية

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها.
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

*الطابع الملائم للإعلام * أهميته النسبية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، مرجع سابق ، ص: 38 .

خلاصة الفصل:

بعد ما تطرقنا إلى مفهوم المحاسبة والنظام المحاسبي المالي نستطيع القول أن النظام المحاسبي المالي هو أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة عليها وتلبية احتياجات مستخدميها، ولضمان درجة عالية من الشفافية للمعلومات المالية، وهذا ما يساهم في إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة الجزائرية ومن ثم يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى هذه المنشأة.

تمهيد:

تقوم الإيرادات والنفقات بترجمة مجمل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبصورة واضحة التي من شأنها أن تسهل عملية التسجيل المحاسبي، والتالي تبسط المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي، ونظرا للأهمية البالغة سنقوم في هذا الفصل بتسليط الضوء على الكيفية التي عالج بها النظام المالي المحاسبي للنفقات والإيرادات ومن هذا المنطلق تم تقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية النفقات

المبحث الثاني:ماهية الإيرادات

المبحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات

المبحث الأول:ماهية النفقات

لدراسة النفقات أهمية من الناحية الاقتصادية في كونها تحقق لنا أغراض معينة، وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية حيث أن تقسيم هذه التكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة و استنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية في مجال التطبيق، يسمح نظام المحاسبة التحليلية البسيط أو جدول التوزيع بالنسبة للكيانات الصغيرة بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التصنيف حسب الوظيفة، وذلك في ظل ظروف معينة تمكن من اتخاذ هذا الإنفاق على مستوى عال لتحقيق الأثر إذا ما أعتبر هذا الأخير هدفا من أهداف السياسة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف وعناصر النفقات

الفرع الأول: تعريف النفقات

هناك عدة تعاريف للنفقات لكن يجب التفرقة بين المصطلحات التالية:

- ✓ **التكاليف:** من الناحية المحاسبية تعبر عن النشاط الأساسي لأي مؤسسة باسم "الاستغلال "، وهو يعبر في المحاسبة عن العملية التي من شأنها التوفيق بين مجموعة من العوامل الممثلة ب: 'التكاليف'، والتي من هدفها تحقيق غاية المؤسسة والمتمثل في "النواتج أو الإيرادات ".

فالتكاليف إذن نقصد بها مجموعة الإستهلاكات والنفقات والإهتلاكات والأعباء، الناتجة عن الاستغلال وتمثل التكاليف وفقا للمخطط المحاسبي بالمجموعة السادسة. [1]

- ✓ **الأعباء وفق النظام المحاسبي المالي:** تتمثل في أعباء السنة المالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون (ن م م)، كما نص هذا الأخير على عرض الأعباء في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق. [2]
- ✓ **المصاريف:** وهي المبالغ التي تدفعها المنشأة لتسيير دقة العمل بها وتساعدها على إنجاز العمل.

ويعد المصروف إنفاقا للحصول على خدمة، ومن أمثلة المصروفات: الرواتب، والهاتف والبريد،الدعاية والإعلام، مصروفات الكهرباء ... الخ[3]

---

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص: 154.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطالي، الطبعة الثانية، 2011، ص: 43.

[3] حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص: 40.

الفرع الثاني:عناصر النفقات

يتطلب القيام بالأنشطة المختلفة في المنشأة ضرورة حدوث إنفاق، ويتطلب تحديد تكلفة المنتجات ضرورة حصر عناصر التكاليف وتتبعها منذ إحداثها حتى إتمام استخدامها والاستفادة منها وتحديد ما يعتبر منها التكلفة، وبالتالي تحميلها على المنتجات المستفيدة، وتتكون عناصر النفقات مما يلي:

أولا– المواد: وتشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين السلعة أو يساعد في تشكيلها، وهي بذلك تمثل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات مثل:القطن والصوف في صناعة المنسوجات والخشب في صناعة الأثاث وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية أو قد تكون في شكل مواد نصف مصنعة كالحديد، أو مواد تامة الصنع يجري تجميعها، أو مواد يتطلبها إتمام المنتج النهائي كالغراء في صناعة الأثاث أو أنها تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل زيوت التشحيم والوقود.

ثانيا– العمل (الأجور): يعتبر عنصر العمل من أهم عوامل الإنتاج فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار وهي التي تخطط وتوجه وتراقب بقصد الوصول إلى أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية، وتكلفة عنصر العمل هي جميع الأموال التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب وبدلات وضمانات اجتماعية، ويتميز عنصر العمل بعدة خصائص تجعله مختلفا عن عنصر المواد وهي:

- ✓ لا يخلو أي نشاط صناعي من عنصر العمل بينما نجد أن صناعة الخدمات لا يظهر بها عنصر المواد المباشر،كما يشترك عنصر العمل في جميع نواحي الإنتاج والبيع والإدارة.
- ✓ يتخذ عدد ساعات العمل كمقياس للكفاية الإنتاجية وكلما زاد عدد الوحدات المنتجة في خلال الساعات كان دليلا على الكفاية الإنتاجية.
- ✓ يؤثر عنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى فزيادة عدد ساعات العمل يؤدي إلى زيادة تكلفة الإضاءة ونفقات الإشراف وغير ذلك من التكاليف غير المباشرة. [1]

ثالثا– الخدمات: ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل: خدمة السكن (ويقابلها مبلغ الإيجار)، وخدمة النقل (ويقابلها مصروفات النقل)، وتتميز عناصر هذا النوع عن عناصر النوع الأول في أن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة تستخدمها في نشاطها

[1] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 67- 89.

وليس شيئا ماديا ملموسا، كما تتميز عن عناصر النوع الثاني في أن الخدمات التي تحصل عليها المنشأة يؤديها أفراد (أوجهات) من خارج المنشأة وليس العاملين بها. [1]

وللنفقات أنواع وهي:

1- نفقات تؤدي إلى خدمات طويلة الأجل للمشروع: وهي نفقات رأسمالية والتي تشتمل عادة في شراء الأصول الثابتة ومستلزماتها وتشتمل أيضا جميع النفقات التي تصرف على هذه الأصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل: رسوم التسجيل والأتعاب القضائية والعمولات والتأمين ومصاريف التركيبات.

2- نفقات إيراديه: والتي تتميز بالحصول على خدمات فورية، وتكون هناك علاقة نسبية بين النفقة والإيراد، حيث أن النفقة تسبب في تحقيق الإيراد في المستقبل وعن طريق المعادلة المنطقية بين الإيرادات والنفقات تنتج الأرباح، وهي أيضا متكررة ودورية ترافق المشروع وتستمر معه طالما أنه يستمر في مزاولة نشاطه.

3- نفقات إيراديه مؤجلة: وهي جميع المبالغ التي تنفق على خدمات يستفاد منها في أكثر من دورية مالية، وتهدف إلى تحقيق الإيراد وتعكس في طبيعته الخدمات التي يتم الحصول على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة. [2]

المطلب الثاني:قياس المصروفات وتوقيت الاعتراف بها

الفرع الأول:قياس عناصر المصروفات [3]

بشكل عام إن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها فقد كان رأي موست Most بأن يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين:

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

الطريقة الثانية: فهي الطريقة الغير مباشرة وتعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية، وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية:

---

[1] محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998، ص: 22.

[2] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 111-112.

[3] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 199.

$$\text{مصروفات الفترة} = \frac{\text{ارصدة الموجودات (المخزون) اول الفترة + الانفاق خلال الفترة}}{\text{المجموع} - \text{أرصدة الموجودات (المخزون) اخر الفترة}}$$

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المستخدمين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك اعتراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي (هندركسن) hendriksen [1]:

أولا: أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

ثانيا: أساس القيم الجارية لقياس المصروفات.

ثالثا :أساس المصاريف الوقتية والمحددة.

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

1– يمكن أن يكون القياس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق؛

2– تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات؛

3– يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة إذا توفر لديها قياس تاريخي سجل في الوحدة المحاسبية.

وقد قدم (هورنجرن) horngren نظرتين بخصوص أساس القيم الجارية وهما:

- ✓ نظرية التكاليف المتغيرة؛
- ✓ نظرية التكاليف المستغلة.

ومن الملاحظ أن النظرية الأولى تقدم أرباحا تتفق مع مبدأ الاستحقاق بالبيع إذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون السلعي (كمصاريف) طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية، إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويما للمخزون غير المكتمل (نصف المصنع)، حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة تقدم تقويما أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

إلا أن قياس المصروفات غلى أساس القيم الجارية، يجنب المنشأة الكثير من الانتقادات الموجهة إلى أساس الكلفة التاريخية، والقيمة الجارية تمثل قيمة البيعة لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

أما الأساس الثالث فبموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة أو الاستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات ووقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية، وأن تعيين المصاريف تعني تحديد استعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص: 200.

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروفات [1]

يعني توقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وإثباته محاسبيا، فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة، وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية fasb وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما:

أولا: مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحققها وجرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الإيرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات.

ثانيا: مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، إي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة، وبهذا فقد وجد نوعين من المصروفات :

1– مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

2– مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري .

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنفقات

تصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي المالي، حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، ويضم هذا الصنف ما يلي:

الفرع الأول: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها

أولا– حساب 60 (مشتريات مستهلكة): يسجل هذا الحساب جميع العناصر التي يتم اقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في العملية الإنتاجية ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[2]

1– حساب 600 مشتريات البضائع المباعة:وتسجل محاسبيا:[3]

		بتاريخ :		
	X	حـ / مشتريات البضاعة المباعة	30x	600
X		حـ/مخزونات البضائع		
		خروج البضاعة لغرض البيع بتكلفة الشراء		

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص: 201.

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاها،الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2014، ص: 355-359.

[3] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6 ,sonatrach -12 janvier 2010 ,p:17-57.

***القاعدة المحاسبية للحساب 60 :**

الحالة (1) **تطبيق الجرد المتناوب:** في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تستخدم فقط في نهاية، حيث تجعلها مدينة بمخزون بداية السنة وبالمشتريات، بينما تجعلها دائنة بمخزون نهاية السنة.

الحالة (2) **تطبيق الجرد الدائم:** في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 أي (600، 601، 602، 605)تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل حساب 30دائنا) أو استهلاك المواد واللوازم والتجهيزات (بجعل ح/ 31، 32) دائنة في نهاية السنة فإن ح/ 60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر استهلاك الدورة. [1]

2- حساب 601 المواد الأولية: يستخدم هذا الحساب حصرا في المؤسسات الصناعية (الإنتاجية)، يسجل خروج المواد الأولية، بتكلفة شراءها من المخازن لغرض مشاركتها في العملية الإنتاجية، ويسجل محاسبيا:

		بتاريخ :		
601		ح / مواد اولية	X	
	31x	ح/ مواد أولية ولوازم استهلاك مواد أولية		X

3- **حساب 602 التموينات الأخرى** : يسجل في هذا الحساب الاستهلاكات من مخزونات التموينات الأخرى المحددة في الحسابات ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
602		ح / التموينات الأخرى	X	
	3x	ح/ أحد حسابات المخزونات استهلاك التموينات الأخرى		X

4- حساب 603 تغيرات المخزون : يسجل هذا الحساب متغيرات أخرى في المخزونات والتي تعتبر عادية (والناتجة مثلا من خلال الجرد المادي لمختلف عناصر المخزونات ومقارنتها بالمخزونات المسجلة في المحاسبة) ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
603		ح / تغيرات المخزونات	X	
	3x	ح/ أحد حسابات المخزونات اثبات تغير المخزون		X

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 83 .

5- حساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة : ويسجل هذا الحساب تكاليف الخدمات والدراسات خلال النشاط العادي للمؤسسة كتكاليف التحليل المخبري للمواد المشتراة كالقمح مثلا ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
604		حـ / مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	X	
	53/51	حـ الحسابات المالية		X
		استهلاك الدراسات والخدمات		

6- حساب 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال: يسجل هذا الحساب تكاليف المشتريات من العتاد والتجهيزات والأشغال القابلة للاستهلاك خلال الدورة المحاسبية الواحدة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
605		حـ / مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	X	
	53/51	حـ / الحسابات المالية		X
		استهلاك أشغال		

7- حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتويدات: يسجل هذا الحساب المشتريات غير القابلة للتخزين (فواتير المياه ،الطاقة) أو غي المخزنة من طرف المؤسسة مثل تلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، إن العناصر المسجلة في هذا الحساب والتي لم يتم استهلاكها عند إقفال السنة المالية، وتسجل كأعباء مثبتة مسبقا في الجانب المدين للحساب 486 "الأعباء المعاينة مسبقا "ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
607		حـ / مشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		استهلاك مواد غير مخزنة		

8- حساب 608 مصاريف الشراء التابعة: يسجل هذا الحساب التكاليف اللاحقة لعملية الشراء والتي لا تحتسب ضمن تكلفة الشراء السابقة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
608		حـ / مصاريف الشراء اللاحقة	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف متعلقة بالمشتريات		

9-حساب 609 التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات: يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات التي تمنح للمؤسسة على مشترياتها ويقصد بالتسجيل في الجانب الدائن من هذا الحساب حسب النظام المحاسبي المالي تخفيض التكاليف بصورة مباشرة، عكس ما كان معمولا به في المخطط المحاسبي الوطني ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
409		حـ / موردون مدينون	X	
	609	حـ/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها		X
		اثبات التخفيض		

ثانيا – حساب 61 (الخدمات الخارجية): يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية أي من الغير ويتفرع هذا الحساب إلى: [1]

1– حساب 611 التقاول العام: يسجل في الجانب المدين من حساب التقاول العام مبالغ النشاط الذي يقوم به الغير نيابة عن المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
611		حـ / التقاول العام	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات التقاول العام		

2– حساب 613 الإيجارات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مبالغ الإيجارات(الإيجار العادي) التي تدفعها المؤسسة في إطار نشاطها العادي ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
613		حـ / إيجارات	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات الإيجارات		

3– حساب 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ الأعباء التي تدفعها المؤسسة في إطار الاستئجار العقاري وكل ما يتعلق بأعباء الملكية بما فيها الشق المملوك للغير ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
614		حـ / الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف الايجار		

4– حساب 615 الصيانة والتصليحات والرعاية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ الأعباء التي تدفعها المؤسسة جراء عمليات التصليحات لعتادها وكذالك تعاقدات رعايتها من الأخطار ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
615		حـ / الصيانة والتصليحات والرعاية	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف الصيانة		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 360- 366.

5- حساب 616 أقساط التأمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ أقساط التأمين المتعلقة بالسنة المالية وكب ما زاد عن ذلك يعتبر تسبيق عن أقساط التأمين ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
616		ح / أقساط التأمين	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		دفع أقساط التأمين		

6- حساب 617 الدراسات والأبحاث: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ أعباء الدراسات والبحوث الخارجية ، المتعلقة بنشاط المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
617		ح / دراسات وبحوث	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		الحصول على دراسات وبحوث		

7- حساب 618 التوثيق والمستجدات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب المبالغ التي من شأنها أن تكون وثائق تدخل ضمن نشاط المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
618		ح / التوثيق والمستجدات	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف التوثيق		

8- حساب 619 التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة للمؤسسة عند إقتناءها للخدمات خارجية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
409		ح / موردون مدينون	X	
	619	ح /الحسومات المتحصل عليها عن خدمات		X
		تخفيضات ممنوحة من العملاء		

ثالثا- حساب 62 (خدمات خارجية أخرى): ويقصد به أعباء الخدمات الأخرى المقدمة من الغير ومن مستخدمي المؤسسة نفسها فيما يتعلق بمصاريف التنقلات والمهملات التي لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق،ص: 366-371.

1- حساب 621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب تكاليف خدمات العمال الخارجيون عن المؤسسة ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
621		ح / العاملون الخارجيون عن المؤسسة	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		اثبت مصاريف العمال الخارجيون		

2- حساب 622 أجور الوسطاء و الأتعاب: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب العمولات التي تدفع للوسطاء لمشاركتهم في صفقات المؤسسة وأجور وأتعاب أصحاب المهن الحرة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
622		ح / أجور الوسطاء والأتعاب	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أجور الوسطاء		

3- حساب 623 الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية (العامة): يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصارف الإشهار التجاري وما يتعلق بأعباء التسويق من منشورات وغيرها بالإضافة إلى الأعباء التي تدخل ضمن العلاقات الخارجية للمؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
623		ح / أجور الوسطاء والأتعاب	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل مكافئات الوسطاء		

4- حساب 624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصاريف النقل المقدمة من الغير سواء للسلع أو نقل المستخدمين ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
624		ح / نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف النقل		

5- حساب 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مصاريف تنقلات مستخدمي المؤسسة في إطار مهمات العمل، بالإضافة إلى مصاريف استقبال الغير ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
625		ح / التنقلات والمهمات والاستقبالات	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف المهمات		

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:140-170.

6- حساب 626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية: ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
626		حـ / مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف البريد		

7- حساب 627 الخدمات المصرفية وما شابهها: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصاريف معاملة المؤسسة مع البنك ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
627		حـ / الخدمات المصرفية وما شابهها	X	
	5x	حـ / النقديات		X
		تسجيل مصاريف الخدمات المصرفية		

8- حساب 628 الاشتراكات والمستجدات : يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مصاريف الاشتركات المهنية والمستجدات، عدا الاشتراكات الاجتماعية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
628		حـ / الاشتركات والمستجدات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل الاشتركات والمستجدات		

9-حساب 629 التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى:

يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
629		حـ / الحسومات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية الأخرى	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل التخفيضات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية		

رابعا- حساب 63 (أعباء المستخدمين): ويسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور و الاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالحساب المستغل ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي: [2]

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:180- 200.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 86-87.

1- حساب 631 أجور المستخدمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب كتلة أجور عمال المؤسسة، ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
631		حـ / مرتبات المستتخدمين	X	
	421	حـ / المستخدمون – الأجور المستحقة		X
		تسجيل أجور العمال		

2- حساب 634 أجور المستغل الفردي: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب اجر صاحب العمل بشخصه حتى تظهر تكاليف المؤسسة بالوجه الصادق ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
634		حـ / أجور المستغل الفردي	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أجر رب العمل		

3- حساب 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب اشتراكات الضمان الاجتماعي باعتبارها جزء من أجور عمال المؤسسة والتي يتحملها رب العمل بصفة مباشرة ويقيد محاسبيا:[2]

		بتاريخ :		
635		حـ / الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	X	
	43x	حـ / الضمان الاجتماعى		X
		تسجيل الاشتركات في الهيئات الاجتماعية		

4- حساب 636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
636		حـ / الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي	X	
	43x	حـ / الهيئات الاجتماعية		X
		تسجيل الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي		

5- حساب 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
637		حـ / الأعباء الاجتماعية الأخرى	X	
	43x	حـ / الهيئات الاجتماعية		X
		تسجيل الأعبء الاجتماعية الأخرى		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 373.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:226- 230.

6- حساب 638 أعباء المستخدمين الأخرى: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
638		حـ / أعباء المستخدمين الأخرى	X	
	428	حـ / المستخدمون – الأعباء الواجبة الدفع		X
		تسجيل الأعباء المستخدمين الأخرى		

خامسا- حساب 64 (الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة): ويتمثل في الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي: [1]

1- حساب 641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
641		حـ / الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الاجور	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم عن الأجور		

2- حساب 642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال: ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
642		حـ / الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم غ المسترجعة عن رقم الأعمال		

3- حساب 645 الضرائب والرسوم الأخرى: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
645		حـ / الضرائب والرسوم الأخرى	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم الأخرى		

سادسا- حساب 65 (الأعباء العملياتية الأخرى): ويشمل هذا الحساب جميع الأعباء الناتجة من النشاط التشغيلي للمؤسسة ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

1- حساب 651 الأتاوي المترتبة على الإمتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
651		حـ / الأتاوي المترتبة على الإمتيازات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل الأتاوي المترتبة عن الإمتيازات		

[1] لخضر علاوي ، مرجع سابق ،ص:374- 380.

2- حساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
5x		ح / النقديات	X	
28x		ح / أحد حسابات إهتلاك التثبيتات	X	
652		ح / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	X	
	23/22/21/20	ح / أحد حسابات الأصول الثابتة غير المالية		X
		تسجيل التنازل عن التثبيت		

3- حساب 653 أتعاب حضور: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مكافآت الإداريين المتعلقة بوظائفهم كأتعاب حضور الاجتماعات ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
653		ح / أتعاب حضور	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أتعاب الحضور		

4- حساب 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب الديون المعدومة وغير قابلة للتحصيل ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
654		ح / خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	X	
	49x	ح /أحد حسابات خسائر القيمة من حسابات الغير		X
		تسجيل الديون المعدومة عن المؤسسة		

5- حساب 656 الغرامات والعقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات: ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
656		ح / الغرامات والعقوبات ، الإعانات الممنوحة	X	
	448	ح /الدولة – الأعباء الواجب دفها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
	468	ح/ الأعباء الاخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
		تسجيل الغومات والعقوبات		

6- حساب 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
657		ح / الأعباء الاستثنائية للتسيير الملحق	X	
	53/51	ح /الحسابات المالية		X
	468	ح/ الأعباء الاخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
		تسجيل الأعباء الاستثنائية للتسير الملحق		

7- حساب 658 الأعباء الأخرى للتسيير الجاري : ويقيد محاسبيا:

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:276 -281.

		بتاريخ :		
658	53/51	ح / الأعباء الأخرى للتسيير الجاري ح/ الحسابات المالية تسجيل الأعباء الأخرى للتسيير الجاري	X	X

سابعا – حساب 66 (الأعباء المالية): تتمثل في جميع الأعباء المالية التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها ويتفرع هذا الحساب حسب الحاجة لغرض إظهار طبيعة وأصل الأعباء كالآتي: [1]

1– حساب 661 أعباء الفوائد: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
661	5x	ح / أعباء الفوائد ح /النقديات تسجيل أعباء الفوائد	X	X

2– حساب 665 فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
665	50/17/26	ح / فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة ح /أصول مالية ثابتة أو منقولة تسجيل فارق إعادة التقييم	X	X

3– حساب 666 خسائر الصرف: يسجل في جانب المدين من الحساب خسائر الصرف التي تتحملها المؤسسة خاصة الناتجة من عمليات تحويل النقود الوطنية إلى عملة أجنبية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
666	5x	ح / خسائر الصرف ح /النقديات تسجيل خسائر الصرف	X	X

4– حساب 667 الخسائر الصافية عن الأصول المالية : ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
5x 667	50/27/26	ح/ النقديات ح/ الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية ح /أصول مالية ثابتة او منقولة تسجيل الأسهم والسندات	X X	X

5– حساب 668 الأعباء المالية الأخرى: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
668	53/51	ح / الأعباء المالية الأخرى ح /الحسابات المالية تسجيل الأعباء المالية الأخرى	X	X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص:381-384.

ثامنا – حساب 67 (العناصر غير العادية – الأعباء): لاستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية ، مثال ذلك حالة نزع الملكية أو حالة وقوع كارثة طبيعية غير متوقعة فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة إظهار وتحديد طبيعة وأصل الأعباء خاصة منها الاستثنائية على مستوى الكشوف المالية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
67	53/49/39/29	ح / العناصر غير العادية – الأعباء ح /خسائر في القيم لأحد الأصول تسجيل أعباء العناصر غير العادية	X	X

تاسعا– حساب 68 (المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة): يقيد في هذا الحساب أقساط إهتلاكات المؤسسة الخاضعة لهذا النوع من الاعتراف بأعباء التقادم في مقابل حسابات إهتلاك الأصول، كما يضم المؤونات التي تخصصها المؤسسة على أسس ومبادئ متعارف عليها كاحتياط أعباء متوقعة الحدوث، وتتعرف المؤسسة من خلال هذا الحساب بالنقص في قيمة بعض من أصولها نتيجة لتغيرات السوق بالتزامن مع الأحداث الاقتصادية، ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

1– حساب 681 المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غ الجارية :

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
681	2x	ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غ الجارية ح /حسابات التثبيتات المعنوية تسجيل اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة	X	X

2– حساب 682 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز:

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
682	282 292	ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع ح /اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز ح / خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز تسجيل الاهتلاك وخسائر قيمة السلع	X	X X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 385-389.

3- حساب 685 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
685		ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية	X	
	39	ح /خسائر القيم عن المخزونات والمنتجات قيد الإنجاز		X
	49	ح / خسائر القيمة عن حسابات الغير		X
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول الجارية		

4- حساب 686 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
686		ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية	X	
	296	ح /خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات المرتبطة		X
	297	ح / خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		X
	298	ح /خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة		X
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول المالية		

عاشرا- حساب 69 (الضرائب على النتائج وما يماثلها): يقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة الدفع باسم الأرباح الأعباء المتعلقة بمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج المؤسسة (قانونية أو تعاقدية) ويتفرع هذا الحساب إلى:

1- حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
693		ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	X	
	134	ح /الضرائب المؤجلة على الخصوم		X
		تسجيل الضريبة المؤجلة		

2- حساب 695 الضرائب عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
695		ح / الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	X	
	444	ح /الدولة – الضرائب على النتائج		X
		تسجيل الضرائب على الأرباح		

4- حساب 698 الضرائب الأخرى على النتائج: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
698		ح / الضرائب الأخرى على النتائج	X	
	444	ح /الدولة – الضرائب على النتائج		X
		تسجيل الضرائب الأخرى		

الفرع الثاني: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بسير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء المؤسسة أو منتوجاتها محل تقسيم حسب الوظيفة.

تصنف الأعباء حسب الوظيفة وذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهي كما يلي:

- ✓ تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء، الإنتاج، التوزيع الإدارية والمالية؛
- ✓ تصنف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب؛
- ✓ التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد: المنتوج أ، المنتوج ب؛
- ✓ التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد:المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية؛
- ✓ التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب، إفريقيا، أسيا.

من خلال النظام المحاسبي المالي، فإن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب التصنيف الوظيفي للأعباء، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيها الأعباء حسب طبيعتها.

المبحث الثاني: ماهية الإيرادات

قد تطورت الإيرادات بتطور الفكر الاقتصادي والمالي حيث اقتصرت عند التقليديين على كيفية تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لها من أجل تغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الدولة بوظائفها الأساسية، أو في المدرسة الحديثة من جانب كون الإيرادات العامة أداة للحصول على الأموال العامة، إلا أنها أصبحت أداة مهمة من السياسة المالية تستطيع الحكومات بواسطتها التأثير على النشاط الإقتصادي والإجتماعي.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات

هناك عدة تعاريف للإيرادات نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات الناتجة من الأنشطة التي تمثل العمليات الرئيسية الأساسية للوحدة الاقتصادية المعنية خلال الفترة مثل: العمليات الخاصة بتسليم أو إنتاج منتجات أو أداء وتنفيذ خدمات، أو أي أنشطة إدارية أخرى تؤدي إلى مكاسب للوحدة. [1]

التعريف الثاني: هو حاصل تحقيق النفقة عن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإرادية والإيرادات التي سببتها ويمكن الحصول على الربح والخسارة منها. [2]

التعريف الثالث: هو التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية (نقدية ،حسابات مدينة ،أصول أخرى) الذي ينشأ نتيجة للنشاطات التشغيلية العادية للمنشأة مثل: مبيعات البضاعة، أتعاب الخدمات، الفائدة، حقوق التأليف، التوزيعات. [3]

المطلب الثاني: قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به

الفرع الأول: قياس الإيراد

يعتبر القياس جوهر المحاسبة بصفة عامة، فبدون معرفة ما الذي يقاس وكيفية قياسه، فإن الفهم المناسب للمحاسبة سيكون بمثابة عملية مستحيلة.

تختلف وجهة النظر المحاسبية عن وجهة النظر الاقتصادية فيما يتعلق بعملية قياس الإيراد ،فيقاس لإيراد من وجهة النظر الاقتصادية بالقيمة الحالية المتوقع الحصول عليها من تبادل منتجات المنشأة، بينما يقاس الإيراد من وجهة النظر المحاسبية بالقيمة النقدية وليست القيمة الحالية المتوقع أن تتحصل عليها المنشأة من تبادل منتجاتها، ويبدو هذا واضحا من خلال آراء كتاب وجمعيات المحاسبة فيرى: " hendriksen"أن أفضل قياس للإيرادات

[1] أحمد حسين علي حسين وآخرون، الحفاسبة المتوسطة،الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص: 344 .

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص: 113.

[3] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص: 474.

يتمثل في القيمة التبادلية لمنتجات أو خدمات المشروع، وذلك على أساس أن القيمة التبادلية هذه تعكس أو توضح القيمة النقدية المعادلة لهذه المنتجات أو الخدمات".

ويتفق رأي مجلس معايير المحاسبة المالية fasb مع الرأي السابق فيرى أن: "إيرادات المشروع خلال الفترة تقاس عامة بقيم تبادل الأصول (أي السلع والخدمات) أو الإلتزمات.

ولكن إذا كانت القيمة الحالية عادة ما تتفق مع القيمة النقدية (القيمة السوقية) أو السعر المتفق عليه مع العملاء، كما هو الحال بالنسبة للبيع والتحصيل الفوري فإن هذه القيمة الحالية قد تختلف كثيرا عن القيمة السوقية، كما هو الحال حين تكون فترة الائتمان طويلة أو معدل الخصم مرتفع وهنا يظهر مدى عجز المحاسبة في التعبير السليم عن الحقائق الاقتصادية التي تعكس نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

إلا أننا نرى أنه إذا كانت فترة الائتمان قصيرة فمن الممكن بل من الأجدر أن إهمال عملية الخصم، وذلك حيث أن قيمة الخصم ستكون من الصغر بما يؤدي إلى عدم جوهرية تأثيرها على الإيراد الكلي كما أننا نرى أنه بات على الفكر المحاسبي أن يتخلى عن تجاهله لمفهوم القيمة الحالية، آخذين في الاعتبار المشاكل التي تعوق تطبيق هذا المفهوم والخاصة بتحديد واختيار معدلات الخصم، فهناك المبررات القوية التي تحتم ضرورة الأخذ بمفهوم القيمة الحالية، وخاصة عند قياس الإيرادات المتوقع الحصول عليها بعد فترة طويلة نسبيا، وذلك حيث أن طول فترة الائتمان من الطبيعي أن تؤدي إلى زيادة قيمة الخصم بما يجعل له تأثير جوهري على الإيراد الكلي. [1]

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالإيرادات

بشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين هما:[2]

- ✓ تدفع المنافع الاقتصادية المستقبلية من وإلى المنشأة.
- ✓ إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية.

وهناك طرق لتحقق الإيراد تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية، ويمكن التعرف على أهمها بإيجاز:

أولا– تحقق الإيراد بالبيع: وهي الطريقة الرئيسية لتحقق الإيراد ،حيث أنه بمجرد بيع البضاعة يتحقق الإيراد ،ويرتبط تحقق الإيراد بالبيع شروط بيع البضاعة كشروط التسليم ويمكن تمييز أكثر من شرط للتسليم وهي:

1– التسليم محل البائع : ويترتب على ذلك اكتمال تحقق الإيراد بمجرد البيع، إذ أنه يتوجب على المشتري في هذه الحالة نقل البضاعة من محلات البائع إلى محلاته.

[1] كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، الحماسبة المتوسطةالدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص: 358-360.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 475-476.

2 – التسليم محل المشتري : ويترتب على ذلك عدم اكتمال تحقق الإيراد بمجرد البيع، بل لا بد من تسليم البضاعة للمشتري في محلاته حتى يتحقق الإيراد، فإذا أصاب البضاعة بعد خروجها من محلات البائع تلف أو ضياع قبل وصولها إلى محلات المشتري فلا يتم التعامل معها على أنها إيرادات قد تحققت.

3– التسليم في نقطة معينة : كأن يكون شرط التسليم door to door أو back to back في منطقة معينة، فبمجرد تحقق هذا الشرط يكون الإيراد قد تحقق.

ثانيا– تحقق الإيراد قبل الإنتاج: ويكون ذلك في حالة الإنتاج حسب الطلب، كصناعة الطائرات والقطارات، حيث لا يوجد فائض عرض في مثل هذا النوع من المنتجات ولا يتم الإنتاج في نفس الوقت إلا بناء غلى طلب.

ثالثا– تحقق الإيراد بالإنتاج: إذ أن الإيراد هذا بمجرد أن ينتهي عملية الإنتاج يكون الإيراد قد تحقق، ويحدث ذلك للمنتجات التي يفوق الطلب عليها العرض منها بكثير، إذ أن الإنتاج يكون بحكم المباع عند الانتهاء منه، ومثال ذلك صناعة السيارات التي على أساسها تخصيص العرض بنسبة من الطلب لكل جهة طالبة.

رابعا– تحقق الإيراد خلال الإنتاج: ويكون ذلك إذا استغرقت عملية الإنتاج فترة زمنية تزيد عن الفترة المالية الواحدة، فلا يمكن الانتظار حتى انتهاء عملية الإنتاج لكي يتم الاعتراف بالإيراد بل لا بد من الاعتراف بنسبة من الإيراد خلال العملية الإنتاجية، ومثال ذلك عقود الإنشاء كعقود المقاولات التي يتم الاعتراف بالإيراد حسب نسبة الإنجاز والتقدم.

خامسا– تحقق الإيراد بالاستلام أو القبض (الأساس النقدي): حيث أن الإيرادات لا تكون قد تحققت إلا بعد استلامها نقدا، كالمنح الحكومية النقدية التي لا تعتبر قد تحققت كالإيرادات إلا بعد استلامها نقدا.

سادسا– تحقق الإيراد بتقديم الخدمة: حيث أنه واستلام الاعتبارات التي تشكل الإيرادات الناتجة عن تقديم الخدمة فإن الإيراد يكون قد تحقق.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للإيرادات

يعتبر تحقيق الإيراد الهدف الرئيسي للمؤسسة، كما يمثل حاصل ونمط استغلالها لوسائل إنتاجية وتكون أرصدة حسابات الإيرادات (المنتوجات) عادة أرصدة دائنة ويضم هذا الصنف الحسابات التالية:

الفرع الأول : حساب 70 (المبيعات من البضائع المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة)[1]

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحساب حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسن التنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة تقسم الحسابات وفقا للاحتياجات الكيان كي يتسنى تميزها، مثلا:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص: 76 .

- ✓ مجموعات المنتوجات (حسب طبيعتها، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج)؛
- ✓ المبيعات المحلية والمبيعات المخصصة للخارج التنازلات بأسعار مكلفة؛
- ✓ المبيعات داخل المجمع والمبيعات خارج المجمع ؛
- ✓ المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي والمنتوجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية.

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة: منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم، النقل، السكن) والإيجار المختلف و انتفاعات المستخدمين ومصارف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد احتسابها، عائدات استرجاعات التغليف المودع التنازل عن التموينات.

ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

- ✓ حساب 700 المبيعات من البضائع؛
- ✓ حساب 701 المبيعات من المنتوجات تامة الصنع؛
- ✓ حساب 702 المبيعات من المنتوجات الوسيطية؛
- ✓ حساب 703 المبيعات من المنتوجات المتبقية؛
- ✓ حساب 704 مبيعات الأشغال؛
- ✓ حساب 705 مبيعات الدراسات؛
- ✓ حساب 706 تقديم الخدمات الأخرى؛
- ✓ حساب 708 منتوجات الأنشطة لملحقة.

ويتم معالجتها محاسبيا وفق القيد التالي:[2]

		بتاريخ :		
411		ح / الزبائن	X	
	70x	ح /المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		X
	4457	ح / الرسم على القيمة المضافة م		X
		بيع البضائع		

- ✓ **حساب 709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة:** ويقيد محاسبيا:

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 391 -393.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7 ,sonatrach -12 janvier 2010 ,p:14.

		بتاريخ :		
709		ح / التخفيضات والنتزيلات والحسومات الممنوحة	X	
	419	ح /الزائن الدائنون		X
		تقديم التخفيض		

الفرع الثاني: حساب 72 (الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون)

يقتصر استعمال هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن ، حيث يدرج به القيمة الزائدة (المنتوجات) المخزنة بتكلفة إنتاجها أي دون إضافة هامش الربح من السلع المنتجة لمقابل نفقات المواد الأولية المستهلكة وعوامل الإنتاج الأخرى خلال الفترة، يظهر هذا الحساب في حسابات النتائج تحت فصل المنتوجات ويتفرع إلى:

أولا– حساب 723 تغير المخزونات الجارية: يسجل المخزونات قيد الإنتاج في آخر الفترة، مقابل محاسبي:

***33** سلع قيد الإنتاج * **34** خدمات قيد الإنتاج

ثانيا– حساب 724 تغير المخزونات من المنتجات: يسجل كلفة المخزونات من المنتجات التامة من خلال الحساب * **35** مخزونات المنتجات ويتم معالجتها محاسبيا وفق القيود التالية:

✓ عند دخول المخازن:[1]

		بتاريخ :		
33x		ح / سلع قيد الإنجاز	X	
34x		ح / خدمات قيد الإنجاز	X	
35x		ح / مخزونات المنتجات	X	
	723	ح / تغير المخزونات الجارية		X
	724	ح/ تغير المخزونات من المنتجات		X
		تسجيل عملية التخزين		

✓ عند خروج من المخازن :

		بتاريخ :		
723		ح / تغير المخزونات الجارية	X	
724		ح/ تغير المخزونات من المنتجات	X	
	33x	ح / سلع قيد الإنجاز		X
	34x	ح / خدمات قيد الإنجاز		X
	35x	ح / مخزونات المنتجات		X
		الخروج لغرض البيع		

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7,op-cit, p:83-96.

الفرع الثالث: حساب 73 (الإنتاج المثبت)

يمثل قيمة الإيرادات التي تضيفها المؤسسة عن طريق إنتاج أصل ثابت داخليا ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية: يدرج ضمن هذا الحساب القيم الدائنة المضافة من إنتاج أصل معنوي داخل المؤسسة، ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
237	731	ح / قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز ح /الإنتاج المثبت للأصول المعنوية انتاج المؤسسة لذاتها	X	X

ثانيا– حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية: يدرج ضمن هذا الحساب القيم الدائنة المضافة من إنتاج أصل ثابت ملموس داخل المؤسسة، ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
232	732	ح / قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز ح /الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل تثبيتات جاري انجازها	X	X

الفرع الرابع: حساب 74 (إعانات الاستغلال)

يقيد في الجانب الدائن هذا الحساب مب الغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها المؤسسة في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، ويتفرع هذا الحساب إلى:

أولا– حساب 741 إعانة التوازن: ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
441	741	ح / الدولة والجماعات العمومية الأخرى،إعانات ح /إعانة التوازن الحصول على اعانات	X	X

ثانيا– حساب 748 إعالات أخرى للاستغلال: ويقيد محاسبيا كما يلي:[2]

		بتاريخ :		
441	748	ح / الدولة والجماعات العمومية الأخرى،إعانات ح /إعانة الإستغلال تسجيل الحصول على الاعانات الأخرى	X	X

[1] لخضر علاوي ، مرجع سابق ، ص: 395 –398.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7,op-cit, p:99-123 .

الفرع الخامس: حساب 75 (المنتوجات العملياتية الأخرى)

ويقصد به جميع الإيرادات الناتجة من النشاطات العادية للمؤسسة والتي لم تصنف في الحسابات الأخرى من الصنف 7ويتفرع هذا الحساب إلى:

أولا– حساب 751 الأتاوي عن الإمتياز والبراءات والتراخيص وبرامج معلوماتية والقيم المماثلة:

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	751	ح / الحسابات المالية ح / الأتاوي عن الإمتياز والبراءات والتراخيص وبرامج معلوماتية والقيم المماثلة تسجيل تحصيل الأتاوي	X	X

ثانيا– حساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
28x		ح / اهتلاك القيم الثابتة	X	
	23/22/21/20	ح / قيم ثابتة غير مالية		X
	752	ح / فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية تسجيل فائض القيمة		X

ثالثا– حساب 753 أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	753	ح / الحسابات المالية ح / أتعاب الحضور واتعاب الإداريين أو المسير الحصول على ايرادات الأتعاب المقدمة	X	X

رابعا– حساب 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
132/131	754	ح / إعانة التجهيز / إعانة الإستثمار ح / أقساط إعانات الإستثمار المحولة نتيجة السنة المالية تسجيل تحويل أقساط الإعانة	X	X

خامسا– حساب 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
458	755	ح / الشركاء – العمليات التى تمت بالإشتراك معا أو في تجمع ح / قسط النتجة عن العمليات التى تمت بصورة مشتركة الحصول على أقساط النتيجة على العمليات	X	X

سادسا– حساب 756 المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	756	ح / الحسابات المالية ح / المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة الحصول على المديونية المهتلكة	X	X

سابعا– حساب 757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	757	حـ / المنتوجات الإستثنائية عن العمليات التسير		X
		الحصول على الإيرادات المتعلقة بعملية التسيير		

ثامنا– حساب 758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	758	حـ / المنتوجات الأخرى للتسير الجاري		X
		الحصول على الإيرادات الأخرى للتسيير الجاري		

الفرع السادس: حساب 76 (المنتوجات المالية)

ويقصد بها الإيرادات الناتجة من حركة الأموال سواء في شكلها السائل أو من خلال شكلها الثابت كالقيم المالية وينقسم هذا الحساب حسب الحاجة إلى إظهار طبيعة أو أصل المنتوجات المرتبطة بالأعباء، ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 761 منتوجات المساهمات: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	761	حـ / منتوجات المساهمات		X
		تسجيل ايرادات الأسهم		

ثانيا– حساب 762 عائدات الأصول المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	762	حـ / عائدات الأصول المالية		X
		تسجيل ايرادات الأصول المالية		

ثالثا– حساب 763 عائدات الحسابات الدائنة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
512		حـ / البنك	X	
	274	حـ / الحسابات الدائنة المرتبطة بعقود الإيجار– التمويل		X
	763	حـ / عائدات الحسابات الدائنة		X
		تسجيل ايرادات عقود الإيجار		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 404 –409.

رابعا– حساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
50/27/26		ح / أحد الاصول المالية	X	
	765	ح / فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة		X
		تسجل ربح فارق القيمة		

خامسا– حساب 766 أرباح الصرف: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	766	ح / أرباح الصرف		X
		تسجيل أرباح الصرف		

سادسا– حساب 767 الأرباح الصافية من عمليات التنازل عن أصول مالية:ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
512		ح / البنك	X	
	27/26	ح / أحد الأصول المالية		X
	767	ح / الأرباح الصافية من عمليات التنازل عن أصول مالية		X
		تسجيل الأرباح المتأتية من التنازل عن الأصول المالية		

سابعا– حساب 768 المنتوجات المالية الأخرى:ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	768	ح / المنتوجات المالية الأخرى		X
		تسجيل النواتج المالية الأخرى		

الفرع السابع: حساب 77 (العناصر غير العادية – المنتوجات)

يقيد في هذا الحساب النواتج المتحصل عليها من خلال النشاطات الاستثنائية أي غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب الاعتراف وتقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر إستثنائي في الكشوف المالية للمؤسسة وفي مقابل الجانب المدين من الحسابات المالية ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	77	ح / العناصر غير العادية– المنتوجات		X
		تسجيل الايرادات غير العادية		

الفرع الثامن: حساب 78 (الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات)

يقصد بهذا الحساب الإسترجعات المالية لمبالغ سجلت في السابق كأعباء ومؤونات محتملة، يعتبر هذا النوع من الإيراد المسجل لغرض تحقيق التوازن وليس الهدف المرجو من خلال تحصيل إيرادات حقيقية، ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
29	781	ح / خسائر القيمة عن التثبيتات ح / إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير تسجيل استرجاع خسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	X

ثانيا– حساب 785 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول الجارية: ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
59/49/39	785	ح / خسائر القيم عن القيم الثابتة ح / إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول تسجيل استرجاع خسائر القيمة للأصول الجارية	X	X

ثالثا– حساب 786 الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
59/298/297/296	786	ح / خسائر في القيم عن أحد الأصول المالية ح / الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات تسجيل استرجاع خسائر القيمة	X	X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 410 –412.

المبحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات

يعتبر التوقيت عامل مهم في عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات، لأن المصروفات تحدث من اجل إنتاج الإيرادات و مصروفات السنة ترتبط بإيرادات نفس السنة (الفترة المحاسبية) و نحن في المحاسبة لا نقابل مصروفات هذا العام مع مبيعات العام الماضي بسبب عدم وجود علاقة بينهما و يتطلب التطبيق السليم بمبدأ مقابلة و القياس الدقيق للربع لكل فترة محاسبية التعرف على الإيراد و إثباته عندما يصبح هذا الإيراد مكتسبا و إثبات المصروفات خلال الفترة المتعلقة بها تلك المصروفات بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد الخاصة بكل منهما.[1]

المطلب الأول: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات واحد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه يعتبر ركنا أساسيا في عملية قياس أعمال الفترة المحاسبية (سبق وأن عرفناه) ولكي تتم المقابلة بين إيرادات ونفقات الفترة المحاسبية على أسس منطقية يسترشد المحاسب بمجموعة من القواعد لعل من أهمها:

- ✓ وجود علاقة سببية بين إيرادات الفترة المحاسبية ومصروفاتها ويتم الاسترشاد بهذه القاعدة في الظروف التي لا تتوفر فيها علاقة مباشرة بين واقعة تحقق الإيراد من جهة، وواقعة استنفاد التكلفة من جهة أخرى، يحدث ذلك مثلا عند تحميل إيراد الفترة المحاسبية بتكلفة البضاعة المباعة خلالها، إذ لولا تكبد النشأة لتكلفة البضاعة لما حصلت على إيراد المبيعات.
- ✓ التوزيع المنطقي العادل للمصروفات على الفترات المحاسبية وذلك وفقا لمبدأ الاستفادة ،وتطبق هذه القاعدة عند تخصيص تكاليف الأصول طويلة الأجل على الفترات المحاسبية التي تستفيد من خدمات تلك الأصول وذلك بموجب طرق عادلة للاستهلاك .
- ✓ الربط المباشر بين المصروف والفترة المحاسبية التي تشهد واقعة حدوث هذا المصروف، وتطبق هذه القاعدة في تحميل المصروفات الدورية كالإيجار، والرواتب والمصروفات الإدارية العمومية الأخرى وذلك باعتبارها مصروفات دورية ترتبط بالفترة المحاسبية التي تحدث خلالها. [2]

مشاكل تطبيق مبدأ المقابلة:

يثير تطبيق مبدأ المقابلة العديد من الصعوبات ويحتاج إلى ممارسة التقدير المهني للمحاسب، لتحديد العلاقة والارتباط بين الإيرادات والمصروفات، يمكن تمييز نوعين من العلاقات:

[1] أحمد محمد نور،مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003، ص: 184.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبية المالية "الدورة المحاسبية "ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، ج1 وج2، الطبعة الرابعة، 2007، عمان، ص: 204- 205.

- ✓ **ارتباط مباشر**: يتمثل بعلاقة سببية مباشرة بين الإيراد والمصروف ،كما يحدث في حالة تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومقابلتها بصافي المبيعات الناتجة عنها خلال الفترة.
- ✓ **ارتباط غير مباشر** : حيث لا تتوافر مثل العلاقة السببية المباشرة، لذلك يضطر المحاسب إلى إتباع أسس تقديرية للتوزيع بين ما يعتبر مصروفا وما يعتبر أصلا من الأصول مثل: نفقات الأبحاث والتطوير، حساب مصروف الاستهلاك، توزيع المصروفات الإيرادية المؤجلة. [1]

المطلب الثاني: التسويات الجردية للمصروفات والإيرادات

تشكل التسويات الجردية جزءا رئيسيا من الإجراءات المحاسبية التي تنفذ في نهاية كل فترة محاسبية وذلك في سياق الدورة المحاسبية بقصد فك التداخل بين نفقات وإيرادات الأنشطة المتداخلة للمنشأة، وتهدف هذه التسويات والتي تجري عادة قبل إعداد الحسابات الختامية إلى فرز الحسابات الاسمية والممثلة في عناصر الإيرادات والمصروفات، عن الحسابات الحقيقية، والمتمثلة في عناصر والمطلوبات وحقوق الملاك كل ذلك بقصد تحقيق غرضين أساسيين:

- ✓ التأكد من أنه قد خصص للفترة المحاسبية الجارية نصيبها العادل من الإيرادات والمصروفات والأداة المحاسبية التي تستخدم لتحقيق هذا الغرض هي قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.
- ✓ التأكد من أن حقوق المنشأة أو موجوداتها في نهاية الفترة المحاسبية، وما على هذه الحقوق من مطالبات أو التزامات سواء تجاه الغير أو تجاه الملاك قد تم قياسها والإفصاح عنها على أسس سليمة وعادلة، الأداة المحاسبية المستخدمة لتحقيق هذا الغرض هي الميزانية أو قائمة المركز المالي. [2]

الفرع الأول: تسوية المصروفات

عند جرد المصروفات يمكن أن نواجه الاحتمالات التالية:

- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في الميزان المراجعة مساويا تماما لقيمة المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية.
- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في ميزان المراجعة أكبر من المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية وهذا ما يسمى بالمصروف المدفوع مقدما.
- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في ميزان المراجعة أقل من المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية وهذا ما يسمى بالمصروف مستحق الدفع أو غير المدفوع.

[1] رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية:الإطار الفكري والتطبيقات العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة،عمان، 2013، ص: 198.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ج2،دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2010، عمان، ص: 20.

أولا– المصروفات المدفوعة مقدما: يظهر هذا المصروف عندما يدفع المشروع مصاريف، و يكون جزء منها يخص السنة القادمة فعند عملية الجرد وطبقا لمبدأ الاستحقاق يجب استبعاد هذا المصروف المدفوع مقدما وعدم تحميله على الفترة المالية الحالية.

وهناك طريقتان لمعالجة المصروفات المدفوعة مقدما تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند سداد المبلغ.

حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:[1]

الطريقة الأولى: يتم اعتبار كامل مبالغ المصروفات مدفوعة مقدما، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:

1– إثبات دفع المصروف

		بتاريخ :		
6	530/512	من ح/ المصروف المدفوع مقدما الى ح/ البنك /الصندوق إثبات دفع المصروف	X	X

2– إثبات تخفيض الأصل(المصروف المدفوع مقدما) بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية وذلك عند الجرد بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
6x	6	من ح/ المصروف الى ح/ المصروف المدفوع مقدما إثبات تخفيض الأصل	X	X

3– في نهاية السنة المالية يتم إقفال المصروف في الحسابات الختامية بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من ح/ الأرباح و الخسائر الى ح/ المصروف إقفال المصروف	X	X

وعند تصوير حساب المصروف المدفوع مقدما فإنه يظهر برصيد مدين حيث يظهر هذا الحساب الوسيط في الميزانية في جانب الأصول تحت بند الأرصدة المدينة الأخرى.

الطريقة الثانية: أن يتم اعتبار كامل المبالغ مصروفا، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف مقدم حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج2، دار المسيرة، ط2، عمان، 1999، ص: 24-25.

1- قيد إثبات دفع المصروف:

		بتاريخ :		
6x	530/512	من حـ/ المصروف الى حـ/ البنك / الصندوق إثبات دفع المصروف	X	X

2- قيد التسوية أو تخفيض قيمة المصروف بقيمة المصروف المدفوع مقدما :

		بتاريخ :		
6	6x	من حـ/ المصروف المدفوع مقدما الى حـ/ المصروف تسوية أو تخفيض المصروف	X	X

3- إقفال المصروف في حـ/أخ بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من حـ/ الأرباح و الخسائر الى حـ/ المصروف إقفال المصروف	X	X

ثانيا- المصروفات المستحقة:

وتعتبر عكس المصروفات المدفوعة مقدما ،وهي المصروفات التي تخص السنة المالية الحالية إلا أنها لم تدفع بعد ولم تظهر في نهاية الفترة ضمن رصيد المصروفات في ميزان المراجعة ويجب حصرها وتحميلها لحسابات النتيجة المتعلقة بهذه الفترة ويتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:

1- إثبات المصروف المستحق عند الجرد بالقيد:

		بتاريخ :		
6x	6	من حـ/ / المصروف الى حـ/ المصروف المستحق الدفع إثبات المصروف المستحق	X	X

2- تحميل أو إقفال حـ/ المصروف بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من حـ/ الأرباح و الخسائر الى حـ/ المصروف تحميل أوإقفال المصروف	X	X

ويظهر الحساب الوسيط حـ/ المصروف مستحق الدفع برصيد دائن حيث يظهر في جانب الخصوم في الميزانية العمومية لأن هذا الحساب نتج عن الجرد في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني: تسوية الإيرادات

أولا- الإيرادات المدفوعة المقبوضة مقدما:

هي تلك المبالغ التي تقبضها المنشأة مقدما في سبيل تقديم خدمات أو منافع للغير، لكن هذه الإيرادات قد لا تخص الفترة المالية الحالية بل تخص أيضا فترة أو فترات مالية لاحقة، فالمبلغ الذي يخص الفترة المالية الحالية يعتبر إيراد يخص هذه الفترة، أما الجزء المقبوض والذي يخص فترة أو فترات مالية لاحقة يعتبر إلتزاما على المنشأة ويظهر في الميزانية العمومية ضمن إلتزامات المنشأة سوف يستفاد منها في فترات مالية لاحقة. [1]

هناك طريقتين للمعالجة الإيرادات المقدمة تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند استلام المبلغ وهما على النحو التالي:[2]

الطريقة الأولى: معالجة الإيرادات المحصلة كإلتزام منذ البداية وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

1- إثبات استلام الإيراد بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
5x		من ح/ النقدية	X	
	7	الى ح/ الإيراد المقبوض مقدما		X
		إثبات استلام الايراد		

2- إثبات تخفيض الإلتزام – الإيراد المقبوض مقدما – بقيمة الإيراد الذي يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7		من ح/ الإيراد المقبوض مقدما	X	
	7x	الى ح/ الإيراد		X
		إثبات تخفيض الإلتزام		

3- إقفال أو تحميل الفترة بقيمة الإيراد الذي يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال أو تحميل الفترة		

الطريقة الثانية: معالجة الإيرادات المحصلة كإيراد منذ البداية وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

1- إثبات استلام أو قبض الإيراد بالقيد التالي:

[1] رياض الحلبي وآخرون،أصول المحاسبة ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2000 ،ص:113.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون،مرجع سابق ص:32-36 .

		بتاريخ :		
5x		من ح/ النقدية	X	
	7x	الى ح/ الايراد		X
		اثبات استلام او قبض الايراد		

2- إثبات تخفيض الإيراد بالمبلغ المقبوض مقدما أي الذي لا يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الايراد	X	
	7	الى ح/ الايراد المقبوض مقدما		X
		اثبات تخفيض الايراد		

3- إقفال الإيراد بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال الايراد		

ويظهر رصيد ح/ الإيراد المقبوض مقدما في الميزانية العمومية في جانب الخصوم تحت بند الأرصدة الدائنة الأخرى

ثانيا- الإيرادات المستحقة القبض:

هي تلك المبالغ مستحقة القبض للمنشأة على الآخرين ولم تقبض حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية في حين تعتبر هذه الإيرادات خاصة بالفترة المالية الحالية ولم تقبض بعد، ووفقا لمبدأ الاستحقاق فإنه يجب إضافة هذه الإيرادات إلى الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال الفترة المالية الحالية إلى ح/الأرباح والخسائر للفترة المالية الحالية مع الإيرادات التي قبضت فعلا. [1]

يتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:[2]

1- إثبات الإيرادات المستحقة:

		بتاريخ :		
7		من ح/ الإيرادات المستحقة	X	
	7x	الى ح/ الإيراد		X
		إثبات الايراد المستحق		

2- إقفال بالقيمة الفعلية التي تخص السنة المالية بالقيد:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال الايراد		

[1] رياض الحلبي وآخرون، مرجع سابق، ص: 117 .

[2] نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 1999، ص: 194.

خلاصة الفصل:

تعبر الإيرادات والنفقات وسيلة إثبات كل الأحداث التي تجري داخل المنشأة، ومن خلال دراستنا اتضح لنا أن الإيراد هو الناتج عن إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في الأصول عن طريق المجريات التي تقوم بها المؤسسة حتى تتمكن من إظهار الأعباء في مختلف الكشوف المالية بهدف حسن الإنفاق وصرف هذه المبالغ وذلك لتشغيلها في مختلف المستويات، وتسجيلها محاسبيا باستخدام طريقة التسويات الجردية وذلك بغية تحصيل الإيراد وإتمام مهامها على أحسن وجه.

تمهيد:

لإثراء هذا الموضوع وحتى يصبح أكثر فعالية ومطابقة للواقع، ولتدعيم الدراسة النظرية التي قمنا بها والتي تعتبر عموما كافية لفهم موضوع المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي، وحتى تكون هذه الدراسة ناجحة لابد أن تكون هناك دراسة تطبيقية وعملية على إحدى المؤسسات العمومية لإعطاء الصورة الحقيقة لهذه الدراسة قمنا بدراسة حالة حول مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز).

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز).

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة.

المبحث الأول:لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)

تعتبر شركة الكهرباء والغاز من المؤسسات العمومية الإستراتيجية التي يمكنها مواكبة مختلف التطورات الاقتصادية، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم هذه الشركة باعتبارها ميدان الدراسة، وإبراز مكانتها والأهداف والدور الذي تقوم به.

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكهرباء والغاز (سونلغاز)

مرت سونلغاز بعدة مراحل منذ الاستقلال تم فيها تغيير الأهداف والوسائل بتغيير المحيط الذي كانت تعمل فيه، وبرزت ثلاثة مراحل أساسية ميزت مسار المؤسسة وأثرت في طرق تسييرها بصفة مباشرة وتتمثل هذه المراحل في:

- ✓ مرحلة ما بعد الاستقلال؛
- ✓ مرحلة التسيير الاشتراكي التي شهدت تحولات كبرى على مستوى الاقتصاد الوطني؛
- ✓ مرحلة التسعينات التي عرفت أهم التغيرات على مستوى المؤسسة.

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم

تم في 5 جوان 1947 إنشاء المؤسسة الوطنية العمومية للكهرباء والغاز الجزائر (EGA) وكان ذلك إبان الاستعمار الفرنسي، والتي اسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها عبر كامل التراب الوطني، وكذلك توزيع الغاز، وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

بعد الاستقلال استمرت المؤسسة في العمل إلى غاية 1969حيث تحولت (EGA) إلى سونلغاز" الشركة الوطنية للكهرباء والغاز"، لتعوض مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر بعد حلها وبإنشائها تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وكان هدفها هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسي يرية من اجل مساندة التنمية للبلاد ومن اجل التنمية الصناعية وحصول على عدد كبير من السكان على الشركة الاقتصادية.

وبقيت سونلغاز تمارس وتحتكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية 1983 أين تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية، ونتج عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال، وضع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات بتسيير مساهمات الدولة وهي:

- ✓ كهريف (KAHRIF):للأعمال المولدة للكهرباء أو الأشغال الكهربائية؛
- ✓ كهركيب (KAHRAKIB): لتركيب البنية التحية والمنشآت الكهربائية؛
- ✓ كناغاز (KANAGAZ): لإعداد وانجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز؛
- ✓ انرقا (INERGA): لأشغال الهندسة المدنية؛
- ✓ التركيب (ETTERKIB): للتركيب الصناعي؛
- ✓ أم س (AMC): لصناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة؛

- ✓ (CAMEG) فرع بيع عتاد الكهرباء.

وفي سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري(EPIC) وتسمى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وقد تم تأكيد هذا القرار بقرار آخر في سنة 1995 وهذا ما جاء به القانون الأساسي، ومن ثم وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة وصارت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، تخضع لقواعد القانون العام في تعاملاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين.

وفي سنة 1998 تم استكمال إنشاء كل فروع سونلغاز في إطار التركيز على المهام الأساسية.

وفي عام 2002 تغيرت الصفة القانونية وأصبحت سونلغاز شركة مساهمة (SPA) بقرار رئاسي، رأسمالها 150 مليار دج، موزع على 150 000 سهم بقيمة 1 مليون دج للسهم الواحد مكتتب ومحرر كليا من قبل الدولة.

عرفت سونلغاز في سنة 2004 إحداث فروع لبعض النشاطات مثل صحة العمال و البحث والتطوير، وعليه تم إنشاء في بداية جانفي 2004 ثلاث فروع مكلفة بنشاطاتها الأساسية:

- ✓ مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء)؛
- ✓ مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز)؛
- ✓ مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز).

الفرع الثاني: تقديم الشركة

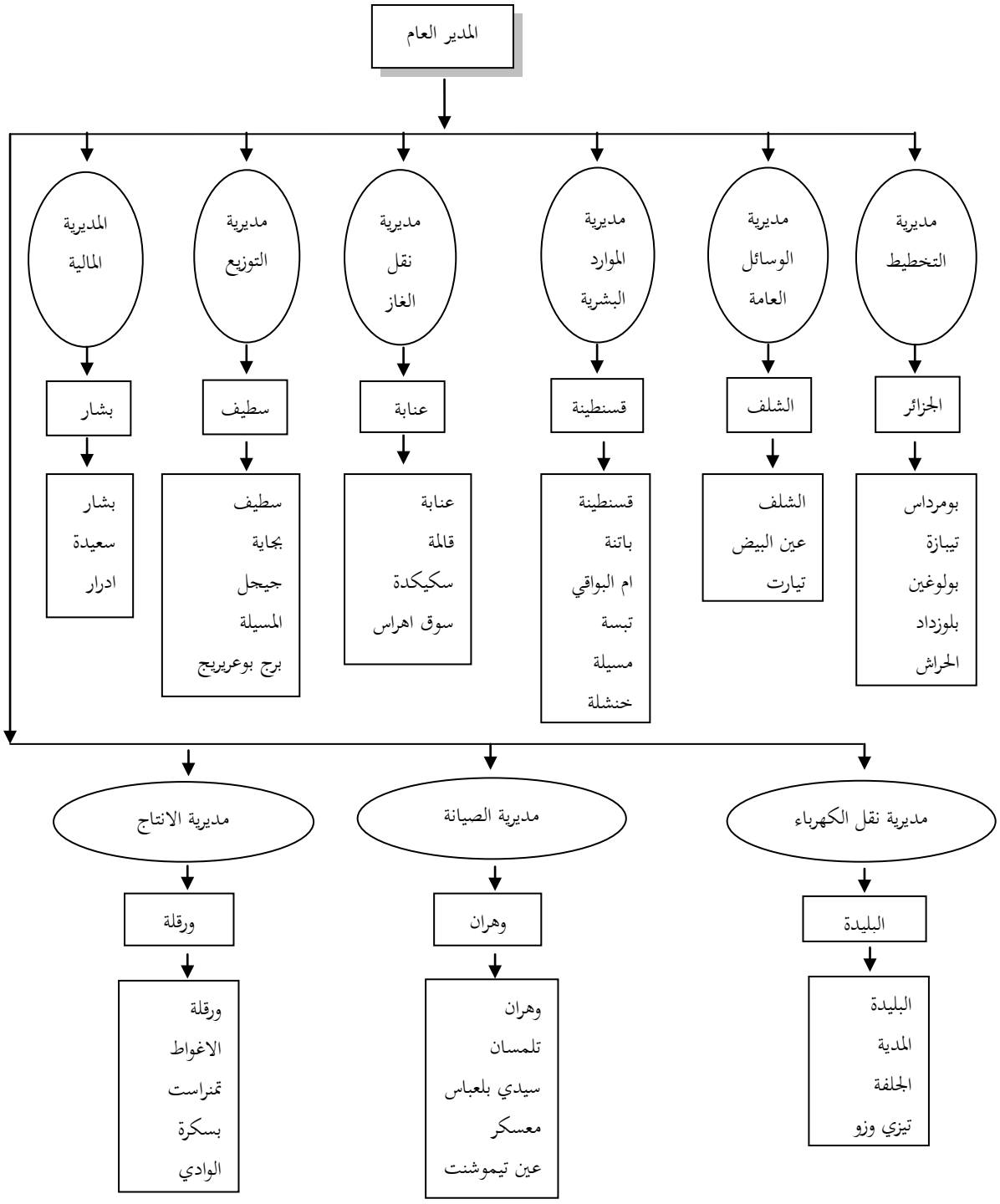
سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغاز بالجزائر، وقانونها الأساسي الصادر في سنة 2002، يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من بينها قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان التسويق والكهرباء والغاز نحو الخارج.ومنذ صدور هذا القانون قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها إذ أصبحت اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة فرعية ،وتشغل 40 ألف عامل.

ولقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97 % ونسبة التوغل للغاز إلى ما يفوق37%.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز

يتمثل الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز في الشكل التالي:

الشكل (3–1) يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي.

المطلب الثاني: أهداف ودور شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) في الاقتصاد الوطني

الفرع الأول: أهداف شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)

تعتبر سونلغاز شركة ذات أسهم، ويقدر رأس مالها 150 مليار دج موزع 150 ألف سهم بقيمة كل سهم مليون دينار تكتتبها وتحررها الدولة دون سواها، وتهدف سونلغاز إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها؛
- ✓ نقل الغاز لتلبية حاجات السوق الوطنية؛
- ✓ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقها؛
- ✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنوعها؛
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه منفعة لسونلغاز؛
- ✓ تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية؛
- ✓ دراسة كل شكل و مصدر للطاقة وترقيته وتثمينه.

الفرع الثاني: دور الشركة سونلغاز

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعية، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الإستراتيجية والتحويلية هذا لان كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز.

كما لها دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات ، أما على مستوى قطاع الخدمات فان مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية، كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي الممون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

المطلب الثالث: لمحة عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

سوف يتم في هذا المطلب التطرق لنشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي ونظام العمل فيه بالإضافة إلى هيكله التنظيمي.

الفرع الأول: نشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

أولا– نشأة شركة سونلغاز بالوادي: يعتبر مركز الكهرباء والغاز بالوادي الذي تقرر إنشاءه نظرا للزيادة في الكثافة السكانية، الذين هم بحاجة للكهرباء وبدأ العمل بصفة رسمية ابتداء من الفاتح جانفي 1992، حيث تحولت من مندوبية تابعة لمنطقة ورقلة إلى مركز للتوزيع والمتكون من عدة مقاطعات وهي (مقاطعة الوادي، مقاطعة

المغير، مقاطعة الدبيلة) ، وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع من اجل ضمان إعطاء الكشوفات، والتسديدات الخاصة بالزبون، وإيصال شبكات الكهرباء لمختلف المقاطعات، كما تهدف إلى تلبية رغبات الزبائن من خلال المعدات الحديثة للتقليل من المخاطر وتزويد اكبر عدد من مناطق الولاية بأنابيب الغاز وتدعيم الأحياء الجديدة بأعمدة الكهرباء ... الخ.

ثانيا– نظام العمل في مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي:

يقدر عدد العمال في المركز بـ 258 عامل من بينهم 11 من العنصر النسوي موزعين كما يبينه الجدول التالي:

الجدول (3 . 1) جدول يوضح توزيع العمال في المركز

شريحة المستخدمين	عدد المستخدمين	العنصر النسوي منهم	نسبة العنصر النسوي
إطارات	72	03	% 04
عون تحكم	156	06	% 04
عون تنفيذ	30	02	% 06
المجموع	258	11	16

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مدير مصلحة المستخدمين.

الفرع الثاني: مهام مركز التوزيع بالوادي

أهم نشاطات المؤسسة تتمثل في نقطتين أساسيتين هما:

1– الطاقة الكهربائية: فالشركة مكلفة بإنتاج ونقل وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

2– الغاز : الشركة مكلفة بنقل وتوزيع الغاز إذا أن المؤسسة محتكرة لهذا النشاط ولكي تبقى لها هذه الأفضلية فعليها مراعاة ما يلي:

- ✓ إقامة مؤسسات من اجل تنمية القطاع؛
- ✓ دراسة وتنمية التقنيات المستعملة في المؤسسة؛
- ✓ تسيير وتكوين العمال من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية؛
- ✓ توسيع استعمال الكهرباء والغاز وتنمية المبيعات.

بالإضافة إلى هذا فان الوظائف التقنية والتجارية التي تقوم بها سونلغاز بالوادي تتمثل في:

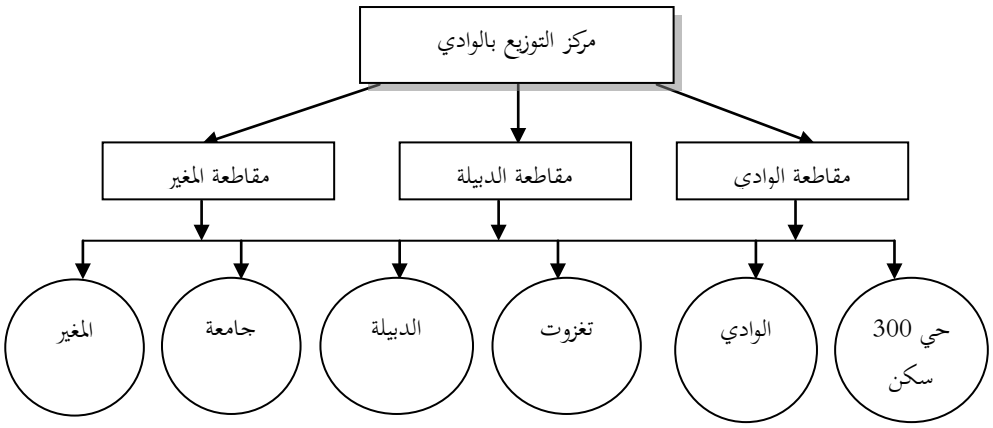
- ✓ تسيير المشتركين والزبائن؛
- ✓ تسيير المؤسسة الكهربائية والغازية؛
- ✓ تطوير مبيعات الطاقة؛
- ✓ تمثيل المؤسسة في حدود كامل الولاية؛
- ✓ الاتصال بالسلطات المحلية؛
- ✓ السهر على إنشاء ومد أنابيب الغاز (غاز المدينة).

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

أولا– خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي:

قبل التعرض للهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بالوادي يجب معرفة المديريات والمناطق، والمراكز التابعة لشركة سونلغاز ككل، فالشركة مكونة من عدة مديريات منها مديرية التوزيع التي تتفرع إلى عدة مناطق وهذه المناطق تتفرع منها مراكز توزيع كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3– 2) خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على شرح من قبل مدير مصلحة المستخدمين

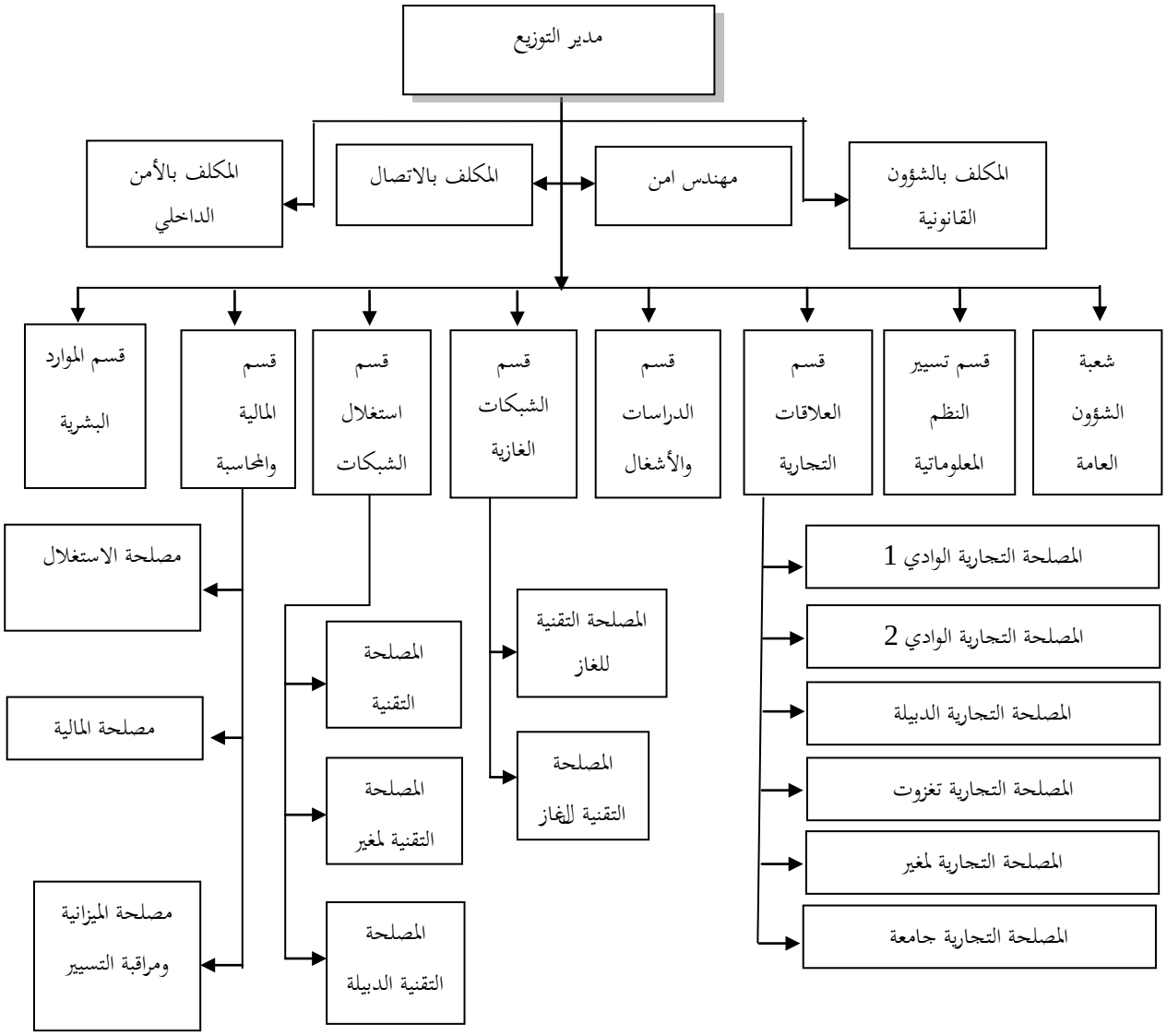
من خلال الشكل نرى أن مركز التوزيع لمؤسسة سونلغاز بالوادي يتوزع جغرافيا إلى ثلاثة مناطق تسمى بالمقاطعات وتنتشر في نقاط مختلفة من مناطق الولاية، وكل مقاطعة تحتوي على وكالتين تابعتين لها:

- ✓ **مقاطعة الوادي**: وكالة الوادي، وكالة حي 300 مسكن؛
- ✓ **مقاطعة الدبيلة**: وكالة الدبيلة، وكالة تغزوت؛
- ✓ **مقاطعة المغير**: وكالة المغير، وكالة جامعة.

ثانيا. الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

يتمثل الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي في الشكل التالي:

الشكل رقم (3 – 3) الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة

بعد تطرقنا في المبحث السابق لمحة عامة عن الشركة والهيكل التنظيمي لها، لذا قمنا بالتركيز في دراستنا في هذا المبحث على قسم المحاسبة والمالية،والتي تعتبر المصدر الرئيسي للقوائم المالية، وبالخصوص جدول حسابات النتائج والذي يعتبر عنصر من عناصر القوائم المالية.

المطلب الأول: تقديم مصلحة المالية والمحاسبة

يعتبر قسم المالية والمحاسبة من الأقسام المهمة في المؤسسة حيث ينقسم هذا القسم إلى ثلاث مصالح كما هي مبينة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهي:

الفرع الأول:مصلحة الاستغلال

تتكون مصلحة الاستغلال من:

- ✓ **رئيس مصلحة الاستغلال:** ويعمل فيها شخص واحد.
- ✓ **مكلف بالدراسات:** ويعمل فيها شخص واحد.
- ✓ **محاسب:** ويعمل فيها ثلاث محاسبين وترتكز مهامهم على ما يلي:

*معالجة الفواتير * معالجة الضرائب على الدخل والضرائب الأخرى * إعداد الكشوفات المحاسبية .

الفرع الأول: مصلحة المالية

حيث تقوم هذه المصلحة بعدة عمليات منها وضع برامج التمويل والموازنات والمخططات المالية التي يتم بها تغطية المشاريع ماليا، وتقوم كذلك بتسديد الفواتير التي بدورها تنقسم إلى فواتير الاستثمار والاستغلال بالايضافة إلى تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي، كما تقوم أيضا بمتابعة كل المدخولات البنكية وعمليات المقاربة البنكية فيما يخص كل حركات الأموال الخاصة بالشركة، كما تعمل على مراقبة القواعد المالية وزيادة على ذلك رعاية التعهدات المالية للشركة، والمراقبة المستمرة لصندوق الشركة.

الفرع الثالث:مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

يتلخص دور هذه المصلحة في إعداد الميزانية لكل سنة، وتقوم بمتابعة برنامج الاستثمار كل شهر وتنفيذ العمليات المحاسبية.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لنفقات الشركة

بالاعتماد على الوثائق المقدمة لنا من طرف الشركة قسم المحاسبة والمالية، تم اختيار عينة من الفواتير لسنة 2014 للصنف السادس و يتم تسجيلها محاسبيا كتالي :

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 60

أولا – حساب 602: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/10		
60220		ح / التموينات الأخرى	321.390.00	
	37	ح / مخزون في الخارج		321.390.00
		استهلاك التموينات الأخرى		

ثانيا – حساب 607: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2014/12/29		
60783		ح / مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات	5.282.60	
445012		ح/ الرسم على القيمة المضافة	339.85	
	401200	ح / مورد المخزون		5.622.45
		استهلاك مواد غير مخزنة		

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2014/12/29		
401200		ح / موردو المخزون	5.622.45	
	54121	ح / البنك		5.622.45
		تسديد بشيك بنكي		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 61

أولا – حساب 611: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/12/29		
61107		ح / التقاول العام	180.000.00	
445011		ح/ الرسم على القيمة المضافة	30.600.00	
	54121	ح / البنك		210.600.00
		اثبات التقاول العام		

ثانيا – حساب 615: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/01/18		
615044		ح / الصيانة والتصليحات والرعاية	79.900.00	
445011		ح/ الرسم على القيمة المضافة	13.583.00	
	54121	ح / البنك		93.483.00
		اثبات مصاريف الصيانة		

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 62

أولا – حساب 625: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2015/01/18		
625001	401200	ح / التنقلات والمهمات والاستقبلات ح مورد و المخزون تسجيل مصاريف المهمات	9.287.00	9.287.00

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2015/01/18		
401200	54121	ح / موردو المخزون ح / البنك تسديد بشيك	9.287.00	9.287.00

ثانيا – حساب 626: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/01/18		
62630 445011	54121	ح / مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية ح/ الرسم على القيمة المضافة ح / البنك تسجيل مصاريف البريد	663.240.09 96.398.22	566.841.87

الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي للحساب 63

أولا – حساب 631: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
631	421	ح / مرتبات المستخدمين ح / مستخدمون – الأجور المستحقة تسجيل أجور العمال	30.039.318.95	30.039.318.95

ثانيا – حساب 635: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
635	4310	ح / الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية ح / الضمان الاجتماعي تسجيل اشتراكات في الهيئات الاجتماعية	3.897.562.1	3.897.562.1

ثالثا – حساب 637 :ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
63700	4310	ح / الأعباء الاجتماعية الأخرى ح / الضمان الاجتماعي تسجيل الأعباء الاجتماعية الأخرى	871.839.41	871.839.41

الفرع الخامس : التسجيل المحاسبي للحساب 64

✓ **حساب 642**: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/04//28		
64200	447	ح / الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال ح / الضرائب والرسوم ودفعات مشابهة تسجيل الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	7.251.613.00	7.251.613.00

الفرع السادس: التسجيل المحاسبي للحساب 65

أولا – حساب 651: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2014/07/20		
65160 445011	474070	ح / الأتاوي المترتبة عن الامتيازات ح/ الرسم على القيمة المضافة ح / الحسابات الانتثالية تسجيل الاتاوي المترتبة عن الامتيازات	8.000.00 1.360.00	9.360.00

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2014/05/18		
474070	54121	ح / الحسابات الانتثالية ح / البنك تسديد بشيك	9.360.00	9.360.00

ثانيا – حساب 656: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/10/19		
65600	468	ح / الغرامات والعقوبات – الاعانات الممنوحة ح / الأعباء الأخرى الواجب دفعها الاجتماعى تسجيل الغرامات والعقوبات	3535782.60	3535782.60

الفرع السابع: التسجيل المحاسبي للحساب 66

✓ **حساب 668:** ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/04/28		
66880	54121	ح / الأعباء المالية الأخرى ح / البنك تسجيل الأعباء المالية الأخرى	5.298.46	5.298.46

الفرع الثامن: التسجيل المحاسبي للحساب 68

أولا – حساب 681: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/03/30		
681	28	ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غ الجارية ح / اهتلاك التثبيتات تسجيل اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة	44.079.641.82	44.079.641.82

ثانيا– حساب 685: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2015/03/30		
685	49	ح /مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول الجارية ح / خسائر القيمة عن حسابات الغير تسجيل خسائر القيمة للأصول الجارية	8.600.113.46	8.600.113.46

ثالثا– حساب 686: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/03/25		
686		ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة –العناصر المالية	3.400.000.00	
	298	ح / خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة		3.400.000.00
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول المالية		

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة

بالاعتماد على الوثائق المقدمة لنا من طرف الشركة قسم المحاسبة والمالية، تم اختيار عينة من الفواتير لسنة 2014 للصنف السابع و يتم تسجيلها محاسبيا كتالي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 70

أولا – حساب 701: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/05/13		
54121		ح / البنك	16.013.788.02	
	701	ح/ المبيعات من المنتوجات تامة الصنع		14.966.141.43
	445	ح / الرسم على القيمة المضافة		1.047.646.59
		بيع البضائع		

ثانيا – حساب 706: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/09		
54121		ح / البنك	687.904.47	
	706	ح/ تقديم الخدمات الأخرى		587.957.34
	445	ح / الرسم على القيمة المضافة		99.947.13
		بيع البضائع		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 75

✓ **حساب 754**:ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2015/03/30		
13276		ح / إعانة الاستثمار	114.314.315.59	
	75406	ح / أقساط إعانات الاستثمار المحولة نتيجة السنة		114.314.315.59
		تسجيل تحويل أقساط اعانات الاستثمار		

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 78

✓ **حساب 785**: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/02		
59		ح / خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	20.568.190.00	
	7850	ح / إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول		20568.190.00
		تسجيل استرجاع خسائر القيمة – الأصول الجارية		

خلاصة الفصل:

كخلاصة لدراسة التطبيقية والتي تم التعرض فيها إلى المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي داخل شركة سونلغاز بالوادي، ومن خلال تربصنا بالشركة والتعرف على الوثائق المقدمة لنا من طرف العون المحاسب لقسم المحاسبة والمالية تم حصر دراستنا في سنة 2014 كنموذج:

- ✓ وجدنا أن الشركة تطبق النظام المحاسبي المالي في تسجيلها المحاسبي للنفقات والإيرادات وذلك من أجل تحديد نتيجة السنة المالية.&
- ✓ إن تطبيق شركة سونلغاز للنظام المحاسبي أعطى للقوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية.

تمهيد:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة بعد التطورات التي شهدتها عبر مراحلها المختلفة هو قياس العمليات الاقتصادية للوحدات المتنوعة والتعبير عنها بمعلومات وبيانات محددة لتقديمها لمتخذي القرارات والاستفادة منها لترشيد قراراتهم والتعبير عنها بقوائم مالية حتى تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد الوطني.

ومع التطورات الكبير التي شهدته أبرزها تعديل المخطط الوطني المحاسبي في 28 مارس 1998 الذي نتج عن إصلاح المخطط المحاسبي الوطني القائم منذ 1975 الذي أدى إلى انعكاس مباشر للتطور الاقتصادي والاجتماعي العالمي، ولهذا السبب أدى إلى ضرورة تطوير النظم المحاسبية حتى تتأقلم مع التغيرات الحاصلة ، وتحقق من الأغراض كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء والجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الجديد الذي مس كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل النفقات والإيرادات التي تعتبر الحسابات الرئيسية بالنسبة لتسيير كل المؤسسات التي تقوم بتسجيل حركات النفقات والإيرادات الخاصة بالمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي.

ومع هذا الاتجاه المتنامي للعولمة أو تبني الأنظمة المحاسبية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في دفاتر وسجلات ، واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة بالإضافة إلى مفاهيم الأصول والخصوم الأعباء والإيرادات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات ، حيث أصبحت المعالجة المحاسبية لتلك الحسابات غير الحسابات التي كان يعمل بها المخطط المحاسبي الوطني حيث أصبح لكل نفقة أو إيراد معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي.

✓ **طرح الإشكالية:**

لتفصيل أكثر في هذا الموضوع سيكون محتوى مذكرتنا حول دراسة تفصيلية للمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي قمنا بطرح الإشكالية التالية:

*إلى أي مدى تساهم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي للتعبير عن وضعية المؤسسة الاقتصادية ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا التساؤلات التالية:

- هل يتلائم النظام المالي المحاسبي مع المؤسسة الاقتصادية؟
- هل المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات حسب النظام المالي المحاسبي كافية للتعبير عن نشاط المؤسسة ؟

– هل تتلائم المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات للمؤسسة محل الدراسة الميدانية إلى إعطاء صورة صادقة للمؤسسة الاقتصادية ؟

– ما هي الإجراءات التسويات المتبعة للمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات ؟

✓ **فرضيات الدراسة :**

1- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى التغير الجذري في المحاسبة حول النفقات والإيرادات.

2- تعتبر النفقات والإيرادات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة ونتيجتها.

3- يعتبر تحقيق النفقات والإيرادات هو الذي يؤدي إلى معالجتها.

4- يساهم النظام المحاسبي المالي المدروس في الحكم على مستوى المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات داخل "مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) " محل الدراسة.

✓ **مبررات اختيار الموضوع :**

ـ التخصص والرغبة الشخصية لمواضيع المحاسبة وخاصة معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي.

ـ كون الإيرادات والنفقات هي العمود الفقري الذي تقف عليه المؤسسة.

ـ إن دراسة هذا الموضوع فرصة لأخذ فكرة عن النظام المحاسبي المالي ومحتواه قبل بداية العمل به.

ـ وجود ارتباط وثيق بين الموضوع وتخصص الدراسة.

✓ **أهداف الدراسة:**

– إبراز كيفية تأثير الإيرادات والنفقات في نشاط المؤسسة ومساهمتها في دفع الاقتصاد؛

– توضيح المعالجة المحاسبية النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي؛

– بيان نجاح هذا النظام في المؤسسة الجزائرية.

✓ **أهمية الدراسة:**

إن الأهمية البالغة لدراستنا لهذا الموضوع في معرفة الاختلاف بين الأنظمة المعمول بها في الجزائر والنظام المحاسبي الجديد وما أحدثه من تطوير وخاصة عند المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات.

✓ **دراسات سابقة:**

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

– رجاء بوسعدية، المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات والنظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة البناء والأشغال العمومية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي جامعة حمه الأخضر الوادي.

✓ **منهج الدراسة:**

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي الوصفي وذلك لإثبات صحة الفرضيات والإجابة على الإشكالية المطروحة في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ، من خلال ما تضمنه البحث من معطيات وتحليلها وإسقاطها على الواقع واستخلاص النتائج وذلك بالاعتماد على بعض المراجع والمصادر المتعلقة بجانب المحاسبة والنظام المحاسبي المالي وجانب النفقات والإيرادات.

✓ **أدوات الدراسة :**

تم الاستعانة في هذا الموضوع بـ:

– كتب المحاسبة المالية والأنظمة المحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية؛

– المجلات المحكمة؛

– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

– الملتقيات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي؛

– مراجع باللغة الفرنسية؛

– الرسائل الأكاديمية المتعلقة بموضوع البحث.

✓ **صعوبات الدراسة:**

– عدم توفر بعض المراجع على مستوى الجامعة التي تخص موضوعنا.

– عدم تمكن أغلبية المحاسبين العاملين في المؤسسات من تطبيق هذا النظام المحاسبي.

✓ **محتوى البحث:**

للإحاطة بكل الجوانب قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول ولكل فصل تمهيد وخلاصة بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة بحيث يتناول:

– الفصل الأول ماهية المحاسبة والنظام المحاسبي المالي وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ،المبحث الأول بعنوان ماهية المحاسبة أما المبحث الثاني عن النظام المحاسبي المالي وأما المبحث الثالث تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- أما الفصل الثاني فقد تضمن دراسة تفصيلية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي وتقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول ماهية النفقات أما المبحث الثاني ماهية الإيرادات وأما المبحث الثالث العلاقة بين النفقات والإيرادات.
- وفيما يخص الفصل الثالث دراسة حالة " مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)"، ويضم الفصل التطبيقي مبحثين، المبحث الأول لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) والمبحث الثاني المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة.

الملخص:

لقد شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة حتى تتماشى مع أعمال توافق المحاسبة الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من بينها قانون النظام المحاسبي المالي scf،إضافة إلى ذالك أصدرت مدونة الحسابات التي شرعت في تطبيقها ابتداء من سنة 2010، وهذا ما يحتم على المخصصين في المحاسبة بالجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها وما تحمله من أبعاد.

وعلى الرغم من التطورات الحاصلة تطرقنا لموضوع المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر الركيزة الأساسية التي من خلالها المؤسسة تتمكن من معرفة النقائص وتجنب الثغرات التي تظهر في القوائم المالية.

الكلمات الافتتاحية : المحاسبة ، النظام المحاسبي المالي،النفقات، الإيرادات.

Summary;

Algeria started new accounting standards that go with the international accounting, So, it set many laws in this field such as : the financial accounting system, in addition to the rules of engagement issued a code of accounts that have initiated applied from 2010 onwards.

That is what made the specialists in accounting in Algeria keep up with the different changes and understand and respect of the dimensions. And in spite of the developments. we discussed the subject of accounting treatment of the venues and expenses in accordance with the accounting system which is the essential foundation that helps the institution to know deficiencies and avoid gaps that appear in the financial statements.

The opening words: - accounting - financial accounting system

- expenditures –

- revenues -

إهداء

إلى من قال فيهما جلا وعلا: "وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا ..."

إلى بلسم الجروح، إلى قرة عيني ونور قلبي إلى ذوي الصدر الشافي والرضا الوافي والسند .

"أمي الحبيبة" و "أبي العزيز".

إلى من وجدوهم يؤنسني ورفقتهم تريحني.

إلى رياحين عمري "إخوتي وأخواتي".

إلى كل أخوالي خالاتي و وعمتي.

إلى أعز الأصدقاء الأحباب وخاصة عائشة ومريم وفاطمة الزهرة وزينب.

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي الدفعة: 2016 .

إلى الأستاذ المحترم الذي لم يبخل علينا بنصائحه القيمة لإنجاز البحث"سالمي محمد الدينوري"

منـــــى

شكر و تقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات :

نحمد الله عز وجل و نشكره على عونه و توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل .

و نصلي و نسلم على أشرف خلق الله و صلوات الله و سلامه عليه .

- كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى من كان لنا مرشدا و معينا و خير ناصح و حليم و سار معنا في مشوار إنجاز هذا العمل الأستاذ الفاضل : ***سالمي محمد الدينوري*** .
- كما أوجه الشكر إلى كل الأساتذة و عمال قسم علوم التسيير .
- كما أوجه الشكر و التقدير إلى عمال شركة الكهرباء و الغاز بالوادي و خاصة عمال مصلحة المالية * **شكيمه عثمان** * **بوته عبد الكريم** *
- كما أوجه الشكر و التقدير إلى كل من ساندونا و أيقظوا فينا حب اكتشاف و البحث و لو بعبارة إلى كل من أنار الدرب بنور العلم .
- إلى من تميز بالوفاء و العطاء و كان رفيقا لنا على طريق النجاح .

* إلى كل من ساعدونا من قريب أو من بعيد *

عائشة و منى

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
الشكر	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	IV
قائمة الملاحق	IIV
قائمة الاختصارات والرموز	IIIV
مقدمة	أ ـــ د
الفصل الأول: ماهية المحاسبة والنظام المالي المحاسبي	**02- 35**
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المحاسبة	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها	03
الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة وتطورها التاريخي	03
الفرع الثاني: تعريف المحاسبة	04
المطلب الثاني: فروض ومبادئ المحاسبة	05
الفرع الأول: فروض المحاسبة	05
الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة	06
المطلب الثالث: أنواع وأهداف المحاسبة	09
الفرع الأول: أنواع المحاسبة	09
الفرع الثاني: أهداف المحاسبة	10
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي	12
المطلب الأول: أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	12
الفرع الأول: أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي	12
الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد	13
المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه	14
الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وهيكله	14
الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي	16

الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي	18
الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي	18
الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي	18
المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	20
المطلب الأول: الميزانية	20
الفرع الأول: تعريف الميزانية	20
الفرع الثاني: مكونات الميزانية	21
المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج	24
الفرع الأول: تعريف جدول حسابات النتائج	24
الفرع الثاني: مكونات جدول حسابات النتائج	24
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة	27
الفرع الأول: قائمة التدفقات النقدية	27
الفرع الثاني: جدول تغيرات الأموال الخاصة	33
المطلب الرابع: ملحق الكشوف المالية	34
الفرع الأول: تعريف ملحق الكشوف المالية	34
الفرع الثاني: مكونات ملحق الكشوف المالية	34
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: دراسة تفصيلية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي	**37 – 72**
تمهيد	37
المبحث الأول: ماهية النفقات	38
المطلب الأول: تعريف وعناصر النفقات	38
الفرع الأول: تعريف النفقات	38
الفرع الثاني: عناصر النفقات	39
المطلب الثاني: قياس المصروفات وتوقيت الاعتراف بها	40
الفرع الأول: قياس عناصر المصروفات	40
الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروفات	42
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنفقات	42
الفرع الأول: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها	42

الفرع الثاني: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة	55
المبحث الثاني: ماهية الإيرادات	56
المطلب الأول: مفهوم الإيرادات	56
المطلب الثاني: قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به	56
الفرع الأول: قياس الإيراد	56
الفرع الثاني:توقيت الاعتراف بالإيرادات	57
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للإيرادات	58
الفرع الأول :حساب 70 (المبيعات من البضائع المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة)	58
الفرع الثاني: حساب 72 (الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون)	60
الفرع الثالث: حساب 73 (الانتاج المثبت)	61
الفرع الرابع: حساب 74 (إعانات الاستغلال)	61
الفرع الخامس: حساب 75 (المنتوجات العملياتية الأخرى)	62
الفرع السادس: حساب 76 (المنتوجات المالية)	63
الفرع السابع: حساب 77 (العناصر غير العادية – المنتوجات)	64
الفرع الثامن : حساب 78 (الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات)	65
المحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات	66
المطلب الأول: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات	66
المطلب الثاني: التسويات الجردية للمصرفات والإيرادات	67
الفرع الأول: تسوية المصروفات	67
الفرع الثاني: تسوية الإيرادات	70
خلاصة الفصل	72
الفصل الثالث:دراسة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)	**74 – 87**
تمهيد	74
المبحث الأول : لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)	75
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكهرباء والغاز (سونلغاز)	75
الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم	75
الفرع الثاني: تقديم الشركة	76
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز	77
المطلب الثاني: أهداف ودور شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) في الاقتصاد الوطني	78

الفرع الأول: أهداف شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)	78
الفرع الثاني : دور شركة سونلغاز	78
المطلب الثالث: لمحة عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	78
الفرع الأول: نشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	78
الفرع الثاني: مهام مركز التوزيع بالوادي	79
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	80
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للنفقات وإيرادات الشركة	82
المطلب الأول: تقديم مصلحة المالية والمحاسبة	82
الفرع الأول: مصلحة الاستغلال	82
الفرع الثاني: مصلحة المالية	82
الفرع الثالث: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير	82
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لنفقات الشركة	82
الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 60	83
الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 61	83
الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 62	83
الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي للحساب 63	84
الفرع الخامس: التسجيل المحاسبي للحساب 64	84
الفرع السادس : التسجيل المحاسبي للحساب 65	85
الفرع السابع : التسجيل المحاسبي للحساب 66	85
الفرع الثامن : التسجيل المحاسبي للحساب 68	85
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة	86
الفرع الأول : التسجيل المحاسبي للحساب 70	86
الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي للحساب 75	86
الفرع الثالث : التسجيل المحاسبي للحساب 78	86
خلاصة الفصل	87
خاتمة	89
قائمة المصادر والمراجع	93
الملاحق	95

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1 -1	الميزانية من جهة الأصول	22
1 -2	الميزانية من جهة الخصوم	23
3 -1	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	25
4 -1	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)	26
5 -1	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	31
6 -1	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غ المباشرة)	32
7 -1	جدول تغيرات الأموال الخاصة	33
1 -3	توزيع العمال في مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	79

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1 -1	مكونات النظام المحاسبي المالي	16
2 -1	التدفقات النقدية	29
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكهرباء والغاز	77
2 -3	خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	80
3 -3	الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	81

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم(1)	ميزان المراجعة للمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	96
الملحق رقم(2)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	103
الملحق رقم(3)	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	104
الملحق رقم(4)	التسجيل المحاسبي للحساب 602 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	105
الملحق رقم(5)	التسجيل المحاسبي للحساب 607 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	106
الملحق رقم(6)	التسجيل المحاسبي للحساب 611 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	107
الملحق رقم(7)	التسجيل المحاسبي للحساب 625 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	108
الملحق رقم(8)	التسجيل المحاسبي للحساب 626 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	109
الملحق رقم(9)	التسجيل المحاسبي للحساب 681 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	111
الملحق رقم(10)	التسجيل المحاسبي للحساب 701 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	113
الملحق رقم(11)	التسجيل المحاسبي للحساب 706 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	114
الملحق رقم(12)	التسجيل المحاسبي للحساب 754 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	115
الملحق رقم(13)	التسجيل المحاسبي للحساب 785 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	116

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار	الدلالـــــة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier

قائمة المراجع:

✓ كتب اللغة العربية:

1. أحمد حسين علي حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة ،الدار الجامعية، القاهرة، 2005 .
2. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003 .
3. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس مبادئ المحاسبة المالية، ج 1، ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبية، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
4. أمين السيد أحمد لطفي،إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
5. حسام الدين الحسين، مبادئ المحاسبة المالية، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2004 .
6. حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1،دار المسيرة، ط1، عمان، 1998.
7. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010 .
9. خالد جمال الجعارات، معاييرالتقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
10. خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
11. رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية:الإطار الفكري والتطبيقات العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013 .
12. رضوان محمد العناتي، المحاسبة باللغة الإنكليزية نظرية وتطبيقات، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2002 .
13. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان،2001.
14. رياض الحلبي وآخرون، أصول المحاسبة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
15. زهير إبراهيم الحدرب، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010 .
16. سامر عدنان حمدي الشريف، أصول المحاسبة، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2001 .
17. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008 .
18. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
19. شبايكي سعدان ،تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني ،د م ج، ،طبعة 2002 ،الجزائر .
20. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر، 2008.
21. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان*نظرة مستقبلية * ،الدار الجامعية، القاهرة، 2006.
22. طويل مصطفى، نظام المحاسبة المالية الجزائرية الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010.
23. عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
24. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطالي، الطبعة الثانية، 2011 .
25. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003 .
26. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة(2.1)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2010 .
27. عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2005.
28. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج2، دار المسيرة، ط2،عمان، 1999 .
29. عبد الناصر إبراهيم نورا، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011.
30. عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2000 .
31. كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.

32. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاها، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2014.

33. محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998 .

34. محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

35. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية *الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح*، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010.

36.محمد مطر، مبادئ المحاسبية المالية "الدورة المحاسبية "ومشاكل الاعتراف القياس والإفصاح، دار وائل للنشر، ج1 وج2، الطبعة 4، عمان، 2007.

37. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية "ج1، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010 .

38. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ج2، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010.

39. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، ط1،عمان، 2006.

40. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، 1999.

41. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، ج 1، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006 .

42. وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

43. وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

44. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

✓ أطروحة دكتوراء:

45.صالح حواس، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهمة التدقيق، أطروحة دكتوراء،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008 ،

✓ مذكرات ماجستر:

46. أسامة فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

47. اسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010.

✓ اللوائح والمراسيم التنفيذية:

48. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر2007 .

49. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ، 25 مارس 2009 .

✓ الملتقيات والمجلات:

50. أيت محمد مراد أ. بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، مداخلة ملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS -IFRS ، الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009.

51. سفيان نقماري، رحمة بلهادف ، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي – العوائق والرهانات ، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (IAS/IFRS) الجزائر يومي 2013/01/14/13 .

52. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10 ،جامعة الشلف، 2010.

53. مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)

✓ المراجع باللغة الاجنبية:

54. Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6 ,sonatrach -12 janvier 2010 .

55. Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7 ,sonatrach -12 janvier 2010 .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم: التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراســة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادى (سونلغاز)

تحت إشراف الدكتور:

الأزهر عزة

المؤطر المساعد الدكتور

محمد الدينوري سالمي

إعداد الطالبتين

عائشة نسيب

منى بكاكرة

لجنة المناقشة

د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر(ب)، بجامعة الوادي	رئيسا
د. الأزهر عزة	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مشرفا ومقررا
د. محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر(أ)، بجامعة الوادي	المؤطر المساعد
أ. وليد مرغني	أستاذة مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا
أ. سايغي فيصل	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

إلى من سهرت على تربيتي والتي ملأت دعواتها فضاء السماء المترامي حتى تراني أسعد خلق الله ، إلى أول حب يعترف به القلب * أمي الغالية * أعزها الله وأطال في عمرها.

إلى من رسم أمل حياتي من جديد وعلمني المثل وجاهد من أجل أن أصل إلى هذا المركز * أبي الغالي * أعزه الله وأطال في عمره .

إلى من كانوا القلب وكانوا الجد، إلى الذين كانوا النور الذي ينير دربي

إلى إخوتي وأخواتي الذين انتظروا نجاحي، إلى جميع الأهل

إلى زميلتي في هذا البحث وصبرت معي في المصاعب *منى*

إلى من جمعتني بهم الأيام أحبائي* بمؤسسة حسين حمادي النخلة *

إلى زملائي في العمل المقتصدين والمقتصدات.

إلى السادة المفتشين للتسيير المالي والمادي بالوادي

إلى من كانوا خير سند وأحسن أخوة الصديقات * سمية * ماسة *عفاف نبيلة *إيمان *حدي * كريمة *وسيلة* أسماء*سليمة*هدى*

إلى جميع طلبة سنة ثانية ماستير تدقيق محاسبي

دفعة 2016

أهدي إليهم هذا العمل

نسيب عائشة

إهداء

إلى من قال فيهما جلا وعلا: "وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا ..."

إلى بلسم الجروح، إلى قرة عيني ونور قلبي إلى ذوي الصدر الشافي والرضا الوافي والسند .

"أمي الحبيبة" و "أبي العزيز".

إلى من وجدوهم يؤنسني ورفقتهم تريحني.

إلى رياحين عمري "إخوتي وأخواتي".

إلى كل أخوالي خالاتي و وعمتي.

إلى أعز الأصدقاء الأحباب وخاصة عائشة ومريم وفاطمة الزهرة وزينب.

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي الدفعة: 2016 .

إلى الأستاذ المحترم الذي لم يبخل علينا بنصائحه القيمة لإنجاز البحث"سالمي محمد الدينوري"

منـــــى

الملخص:

لقد شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة حتى تتماشى مع أعمال توافق المحاسبة الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من بينها قانون النظام المحاسبي المالي scf،إضافة إلى ذالك أصدرت مدونة الحسابات التي شرعت في تطبيقها ابتداء من سنة 2010، وهذا ما يحتم على المخصصين في المحاسبة بالجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها وما تحمله من أبعاد.

وعلى الرغم من التطورات الحاصلة تطرقنا لموضوع المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر الركيزة الأساسية التي من خلالها المؤسسة تتمكن من معرفة النقائص وتجنب الثغرات التي تظهر في القوائم المالية.

الكلمات الافتتاحية : المحاسبة ، النظام المحاسبي المالي،النفقات، الإيرادات.

Summary;

Algeria started new accounting standards that go with the international accounting, So, it set many laws in this field such as : the financial accounting system, in addition to the rules of engagement issued a code of accounts that have initiated applied from 2010 onwards.

That is what made the specialists in accounting in Algeria keep up with the different changes and understand and respect of the dimensions. And in spite of the developments. we discussed the subject of accounting treatment of the venues and expenses in accordance with the accounting system which is the essential foundation that helps the institution to know deficiencies and avoid gaps that appear in the financial statements.

The opening words: - accounting - financial accounting system

- expenditures –

- revenues -

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
الشكر	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	IV
قائمة الملاحق	IIV
قائمة الاختصارات والرموز	IIIV
مقدمة	أ ـــ د
الفصل الأول: ماهية المحاسبة والنظام المالي المحاسبي	**02- 35**
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المحاسبة	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها	03
الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة وتطورها التاريخي	03
الفرع الثاني: تعريف المحاسبة	04
المطلب الثاني: فروض ومبادئ المحاسبة	05
الفرع الأول: فروض المحاسبة	05
الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة	06
المطلب الثالث: أنواع وأهداف المحاسبة	09
الفرع الأول: أنواع المحاسبة	09
الفرع الثاني: أهداف المحاسبة	10
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي	12
المطلب الأول: أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	12
الفرع الأول: أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي	12
الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد	13
المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه	14
الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وهيكله	14
الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي	16

الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي	18
الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي	18
الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي	18
المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	20
المطلب الأول: الميزانية	20
الفرع الأول: تعريف الميزانية	20
الفرع الثاني: مكونات الميزانية	21
المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج	24
الفرع الأول: تعريف جدول حسابات النتائج	24
الفرع الثاني: مكونات جدول حسابات النتائج	24
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة	27
الفرع الأول: قائمة التدفقات النقدية	27
الفرع الثاني: جدول تغيرات الأموال الخاصة	33
المطلب الرابع: ملحق الكشوف المالية	34
الفرع الأول: تعريف ملحق الكشوف المالية	34
الفرع الثاني: مكونات ملحق الكشوف المالية	34
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: دراسة تفصيلية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي	**37 – 72**
تمهيد	37
المبحث الأول: ماهية النفقات	38
المطلب الأول: تعريف وعناصر النفقات	38
الفرع الأول: تعريف النفقات	38
الفرع الثاني: عناصر النفقات	39
المطلب الثاني: قياس المصروفات وتوقيت الاعتراف بها	40
الفرع الأول: قياس عناصر المصروفات	40
الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروفات	42
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنفقات	42
الفرع الأول: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها	42

الفرع الثاني: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة	55
المبحث الثاني: ماهية الإيرادات	56
المطلب الأول: مفهوم الإيرادات	56
المطلب الثاني: قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به	56
الفرع الأول: قياس الإيراد	56
الفرع الثاني:توقيت الاعتراف بالإيرادات	57
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للإيرادات	58
الفرع الأول :حساب 70 (المبيعات من البضائع المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة)	58
الفرع الثاني: حساب 72 (الانتاج المخزن او المنتقص من المخزون)	60
الفرع الثالث: حساب 73 (الانتاج المثبت)	61
الفرع الرابع: حساب 74 (إعانات الاستغلال)	61
الفرع الخامس: حساب 75 (المنتوجات العملياتية الأخرى)	62
الفرع السادس: حساب 76 (المنتوجات المالية)	63
الفرع السابع: حساب 77 (العناصر غير العادية – المنتوجات)	64
الفرع الثامن : حساب 78 (الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات)	65
المحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات	66
المطلب الأول: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات	66
المطلب الثاني: التسويات الجردية للمصرفات والإيرادات	67
الفرع الأول: تسوية المصروفات	67
الفرع الثاني: تسوية الإيرادات	70
خلاصة الفصل	72
الفصل الثالث:دراسة حالة مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)	**74 – 87**
تمهيد	74
المبحث الأول : لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)	75
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكهرباء والغاز (سونلغاز)	75
الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم	75
الفرع الثاني: تقديم الشركة	76
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز	77
المطلب الثاني: أهداف ودور شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) في الاقتصاد الوطني	78

الفرع الأول: أهداف شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)	78
الفرع الثاني : دور شركة سونلغاز	78
المطلب الثالث: لمحة عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	78
الفرع الأول: نشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	78
الفرع الثاني: مهام مركز التوزيع بالوادي	79
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	80
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للنفقات وإيرادات الشركة	82
المطلب الأول: تقديم مصلحة المالية والمحاسبة	82
الفرع الأول: مصلحة الاستغلال	82
الفرع الثاني: مصلحة المالية	82
الفرع الثالث: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير	82
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لنفقات الشركة	82
الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 60	83
الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 61	83
الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 62	83
الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي للحساب 63	84
الفرع الخامس: التسجيل المحاسبي للحساب 64	84
الفرع السادس : التسجيل المحاسبي للحساب 65	85
الفرع السابع : التسجيل المحاسبي للحساب 66	85
الفرع الثامن : التسجيل المحاسبي للحساب 68	85
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة	86
الفرع الأول : التسجيل المحاسبي للحساب 70	86
الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي للحساب 75	86
الفرع الثالث : التسجيل المحاسبي للحساب 78	86
خلاصة الفصل	87
خاتمة	89
قائمة المصادر والمراجع	93
الملاحق	95

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1 -1	الميزانية من جهة الأصول	22
1 -2	الميزانية من جهة الخصوم	23
3 -1	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	25
4 -1	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)	26
5 -1	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	31
6 -1	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غ المباشرة)	32
7 -1	جدول تغيرات الأموال الخاصة	33
1 -3	توزيع العمال في مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	79

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1 -1	مكونات النظام المحاسبي المالي	16
2 -1	التدفقات النقدية	29
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكهرباء والغاز	77
2 -3	خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	80
3 -3	الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	81

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم(1)	ميزان المراجعة للمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	96
الملحق رقم(2)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	103
الملحق رقم(3)	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	104
الملحق رقم(4)	التسجيل المحاسبي للحساب 602 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	105
الملحق رقم(5)	التسجيل المحاسبي للحساب 607 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	106
الملحق رقم(6)	التسجيل المحاسبي للحساب 611 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	107
الملحق رقم(7)	التسجيل المحاسبي للحساب 625 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	108
الملحق رقم(8)	التسجيل المحاسبي للحساب 626 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	109
الملحق رقم(9)	التسجيل المحاسبي للحساب 681 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	111
الملحق رقم(10)	التسجيل المحاسبي للحساب 701 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	113
الملحق رقم(11)	التسجيل المحاسبي للحساب 706 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	114
الملحق رقم(12)	التسجيل المحاسبي للحساب 754 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	115
الملحق رقم(13)	التسجيل المحاسبي للحساب 785 في مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي لسنة 2014	116

قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار	الدلالـــــة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier

مقدمة

تمهيد:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة بعد التطورات التي شهدتها عبر مراحلها المختلفة هو قياس العمليات الاقتصادية للوحدات المتنوعة والتعبير عنها بمعلومات وبيانات محددة لتقديمها لمتخذي القرارات والاستفادة منها لترشيد قراراتهم والتعبير عنها بقوائم مالية حتى تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد الوطني.

ومع التطورات الكبير التي شهدته أبرزها تعديل المخطط الوطني المحاسبي في 28 مارس 1998 الذي نتج عن إصلاح المخطط المحاسبي الوطني القائم منذ 1975 الذي أدى إلى انعكاس مباشر للتطور الاقتصادي والاجتماعي العالمي، ولهذا السبب أدى إلى ضرورة تطوير النظم المحاسبية حتى تتأقلم مع التغيرات الحاصلة ، وتحقق من الأغراض كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء والجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الجديد الذي مس كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل النفقات والإيرادات التي تعتبر الحسابات الرئيسية بالنسبة لتسيير كل المؤسسات التي تقوم بتسجيل حركات النفقات والإيرادات الخاصة بالمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي.

ومع هذا الاتجاه المتنامي للعولمة أو تبني الأنظمة المحاسبية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في دفاتر وسجلات ، واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة بالإضافة إلى مفاهيم الأصول والخصوم الأعباء والإيرادات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات ، حيث أصبحت المعالجة المحاسبية لتلك الحسابات غير الحسابات التي كان يعمل بها المخطط المحاسبي الوطني حيث أصبح لكل نفقة أو إيراد معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي.

✓ **طرح الإشكالية:**

لتفصيل أكثر في هذا الموضوع سيكون محتوى مذكرتنا حول دراسة تفصيلية للمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي قمنا بطرح الإشكالية التالية:

*إلى أي مدى تساهم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي للتعبير عن وضعية المؤسسة الاقتصادية ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا التساؤلات التالية:

- هل يتلائم النظام المالي المحاسبي مع المؤسسة الاقتصادية؟
- هل المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات حسب النظام المالي المحاسبي كافية للتعبير عن نشاط المؤسسة ؟

– هل تتلائم المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات للمؤسسة محل الدراسة الميدانية إلى إعطاء صورة صادقة للمؤسسة الاقتصادية ؟

– ما هي الإجراءات التسويات المتبعة للمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات ؟

✓ **فرضيات الدراسة :**

1- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى التغير الجذري في المحاسبة حول النفقات والإيرادات.

2- تعتبر النفقات والإيرادات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة ونتيجتها.

3- يعتبر تحقيق النفقات والإيرادات هو الذي يؤدي إلى معالجتها.

4- يساهم النظام المحاسبي المالي المدروس في الحكم على مستوى المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات داخل "مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) " محل الدراسة.

✓ **مبررات اختيار الموضوع :**

ـ التخصص والرغبة الشخصية لمواضيع المحاسبة وخاصة معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي.

ـ كون الإيرادات والنفقات هي العمود الفقري الذي تقف عليه المؤسسة.

ـ إن دراسة هذا الموضوع فرصة لأخذ فكرة عن النظام المحاسبي المالي ومحتواه قبل بداية العمل به.

ـ وجود ارتباط وثيق بين الموضوع وتخصص الدراسة.

✓ **أهداف الدراسة:**

– إبراز كيفية تأثير الإيرادات والنفقات في نشاط المؤسسة ومساهمتها في دفع الاقتصاد؛

– توضيح المعالجة المحاسبية النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي؛

– بيان نجاح هذا النظام في المؤسسة الجزائرية.

✓ **أهمية الدراسة:**

إن الأهمية البالغة لدراستنا لهذا الموضوع في معرفة الاختلاف بين الأنظمة المعمول بها في الجزائر والنظام المحاسبي الجديد وما أحدثه من تطوير وخاصة عند المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات.

✓ **دراسات سابقة:**

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

– رجاء بوسعدية، المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات والنظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مؤسسة البناء والأشغال العمومية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي جامعة حمه الأخضر الوادي.

✓ **منهج الدراسة:**

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي الوصفي وذلك لإثبات صحة الفرضيات والإجابة على الإشكالية المطروحة في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ، من خلال ما تضمنه البحث من معطيات وتحليلها وإسقاطها على الواقع واستخلاص النتائج وذلك بالاعتماد على بعض المراجع والمصادر المتعلقة بجانب المحاسبة والنظام المحاسبي المالي وجانب النفقات والإيرادات.

✓ **أدوات الدراسة :**

تم الاستعانة في هذا الموضوع بـ:

– كتب المحاسبة المالية والأنظمة المحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية؛

– المجلات المحكمة؛

– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

– الملتقيات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي؛

– مراجع باللغة الفرنسية؛

– الرسائل الأكاديمية المتعلقة بموضوع البحث.

✓ **صعوبات الدراسة:**

– عدم توفر بعض المراجع على مستوى الجامعة التي تخص موضوعنا.

– عدم تمكن أغلبية المحاسبين العاملين في المؤسسات من تطبيق هذا النظام المحاسبي.

✓ **محتوى البحث:**

للإحاطة بكل الجوانب قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول ولكل فصل تمهيد وخلاصة بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة بحيث يتناول:

– الفصل الأول ماهية المحاسبة والنظام المحاسبي المالي وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ،المبحث الأول بعنوان ماهية المحاسبة أما المبحث الثاني عن النظام المحاسبي المالي وأما المبحث الثالث تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- أما الفصل الثاني فقد تضمن دراسة تفصيلية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي وتقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول ماهية النفقات أما المبحث الثاني ماهية الإيرادات وأما المبحث الثالث العلاقة بين النفقات والإيرادات.
- وفيما يخص الفصل الثالث دراسة حالة " مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)"، ويضم الفصل التطبيقي مبحثين، المبحث الأول لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) والمبحث الثاني المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة.

الفصل الأول

ماهية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن السبب الرئيسي من دراسة المحاسبة يتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية وكذلك إعداد القوائم المالية، وهذا ما يجعل توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات حتى تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد الوطني، وهذا ما ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر وخصوصا المخطط الوطني الجزائري والذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، والتالي أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة مما دفع السلطات إلى إصدار قانون النظام المالي المحاسبي الجديد والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010،ولزيادة معرفة أكثر تفاصيل تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة.

المبحث الثاني: النظام المالي المحاسبي.

المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة

يتم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم المحاسبة كوسيلة منظمة لحساب الأحداث والمعاملات الاقتصادية ، وفي هذا الصدد يتم معرفة المخطط المحاسبي الوطني ومن ثم الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الذي يعالج المدخلات المتعلقة بالمنشأة باستخدام عدة وسائل وإجراءات للحصول على معلومات محاسبية ومالية ، يمكن استخدامها في القوائم المالية سواء من أطراف داخل أو خارج المنشأة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة وتعريفها

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المحاسبة وتطورها التاريخي [1]

ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ ومع ابتكار لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة، ثم تطورت تدريجيا مع تطور المشروعات الاقتصادية والفكر السياسي،كما عرفت مجتمعات بابل بعض العمليات التجارية كعملية اقتراض النقود وعمليات الرهن ومارستها منذ أقدم العصور.

وقد ثبت من آثار المصريين القدماء أنهم استعملوا السجلات الخاصة لضبط موجودات المخازن من المحاصيل الواردة أو الصادرة لكن هذه السجلات كانت مبسطة ولا تمثل نظاما محاسبيا متكاملا بالمفهوم المعروف حاليا.

كما ثبت أن الإغريق والرومان كانوا يستعملون دفاتر محاسبية منظمة نوعا ما وكانت تفي باحتياجاتها في ذلك الوقت، وتطورت المحاسبة بعد أن أصبح النقد أساسا بين الناس حيث تعددت عمليات المبادلة ولجأ التجار عند تعدد عملياته إلى إثباتها في الدفاتر للرجوع إليها عند الحاجة، ونتيجة للتطور الحضاري تطورت التجارة وظهرت المنافسة الشديدة بين المشروعات فاشتدت الحاجة إلى تسجيل المعاملات التي تمت بين التاجر مع غيره وكل هذه المعاملات لا يمكن حفظها في ذاكرة الشخص بسبب تعددها وتنوعها، وكل هذا أدى إلى البحث عن طرق محاسبية دقيقة تكون أداة سليمة لتسجيل العمليات التجارية وبيان الأعمال والمركز المالي للتاجر.

ولقد ساهمت إيطاليا مساهمة كبيرة في إيجاد الطريقة المحاسبية المطلوبة، فقد ظهر أول كتاب بحث في موضوع الجبر للإيطالي pocioli سنة 1494 حيث شرح نظرية القيد المزدوج و المستخدمة حتى الآن، وفي سنة 1495 ظهر كتاب آخر لمؤلفه جيوفاني وكان يبحث عن دفتر اليومية وفق القيد المزدوج، وفي سنة 1534 ظهر

[1] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس مبادئ المحاسبة المالية،ج 1، ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبية، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص: 15-18 .

كتاب آخر يبحث في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام لمؤلفه روميتكوماتروني، وبعد الثورة الصناعية وتقدم العلم وتوسع الصناعات واحتياج المشروع إلى رؤوس الأموال ظهرت شركات التضامن وشركات المساهمة إذ أصبح مالكو المشروع منفصلين عن الإدارة لذا أصبح لابد ظهرت بعض القواعد والمبادئ المحاسبية للعمل بموجبها.

إن ظهور شركات المساهمة وما صاحبها من تشريعات أدت إلى تطور المحاسبة تطورا كبيرا، وبعض الدول وجدت نفسها مضطرة للتدخل بتنظيم أعمال المشروعات الاقتصادية المختلفة ويمكننا تلخيص العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة وهي:

- ✓ قيام الثورة الصناعية في أوربا؛
- ✓ ظهور الإنتاج الكبير؛
- ✓ ظهور شركات المساهمة العامة ونمو حجم المشروعات؛
- ✓ زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المختلفة؛
- ✓ حاجة الدول إلى تحديد مقدار الضريبة على المشروعات بشكل بعيد عن التخمين؛
- ✓ تكوين الهيئات العلمية والمجلات الدورية التي تفي بالبحوث المحاسبية؛
- ✓ ظهور الحاجة إلى عمليات تدقيق الحسابات للتأكد من صحتها ومطابقتها إلى القواعد المحاسبية المقبولة؛
- ✓ ظهور فروع متخصصة للمحاسبة مما ساعد على تلبية احتياجات النشاطات المتعددة وبالتالي تطور المحاسبة.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة

هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها:

التعريف الأول: تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية 1966م للمحاسبة بأنها:

"عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في رؤية واضحة". [1]

التعريف الثاني: نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة لمنشأة معينة بهدف أن تكون مفيدة لمساعدة ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة. [2]

التعريف الثالث: أصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين aicpa عام 1953م

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 11.

[2] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص : 17 .

المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص بشكل عام وفي صورة نقدية، ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية ومن ثم تفسير ذلك العمليات. [1]

التعريف الرابع: هي علم ترجمة الأحداث الاقتصادية ومختلف النشاطات بلغة خاصة تسند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج وتخصيص الموارد واتخاذ القرارات. [2]

التعريف الخامس : هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية يمكن استخدامها في عملية اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات. [3]

ومن خلال كل هذه التعريفات يمكن التوصل إلى التعريف التالي:

بأنها علم وفن يعتمد على مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها بغرض تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين منها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ المحاسبة

الفرع الأول: فروض المحاسبة [4]

أولا. الوحدة الاقتصادية economi entity: تعني أنه يمكن ربط النشاط الاقتصادي بوحدة مسائلة معينة، وليس بالضرورة الوحدة الاقتصادية وحدة قانونية.

ثانيا–الاستمرارية going concern: وتعني أنه يتوقع أن يكون للمنشأة عمر طويل، وفي حالة عدم تحقق هذا الفرض لا يمكن تبرير استخدام مبدأ التكلفة التاريخية ولاداعي للإهتلاك والإطفاء، ولن يكون هناك أساس لتصنيف الأصول والالتزامات.

ثالثا–وحدة النقد monetary unit: تستخدم لقياس الأنشطة الاقتصادية لأنها ملائمة وبسيطة ومتاحة عالميا، ومفهومة ومفيدة، كما ويفترض أن القوة الشرائية لوحدة النقد تبقى مستقرة بشكل مقبول.

---

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية "ج 1، دار وائل للنشر الطبعة الخامسة، عمان، 2010، ص: 25 .

[2] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة(2.1)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2010 ، ص: 41 .

[3] خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 13.

[4] عبد الناصر إبراهيم نورا، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة ، ط1، عمان،2011، ص: 33–34 .

رابعا–الفترة الزمنية periodicity:تعني إمكانية تقسيم الأنشطة الاقتصادية على فترات زمنية مصطنعة، القاعدة الهامة كلما اتسعت الفترة الزمنية ازدادت دقة القياس المحاسبي، وعلى كل فإن المحاسبين يضحون ببعض الدقة في سبيل توفير معلومات مالية بتوقيت سليم.

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة

إن المبادئ المحاسبية ليست قوانين جامدة بل هي متحركة ويمكن إعادة النظر فيها وتطويرها لتتماشى مع تطورات العمليات التجارية المتزايدة وأكثر هذه المبادئ المقبولة هي:

أولا- مبدأ التكلفة التاريخية: يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية، وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله، كذلك وبموجب هذا المبدأ يفترض بالمحاسب أن يتجاهل أيضا ما يعرف بالتكاليف الضمنية. [1]

ثانيا–مبدأ الحيطة والحذر : وهو التزام جانب الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي ويجب أخذ الخسارة المتوقعة بعين الاعتبار وكأنها خسارة محققة، وإهمال الربح المتوقع ويسري هذا المبدأ على تقييم بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتكوين المخصصات اللازمة لبعض الأصول المتداولة. [2]

ثالثا–مبدأ الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد الشكل القانوني، وإن جوهر العمليات المالية و الأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر شكلها القانوني. [3]

رابعا – مبدأ عدم المقاصة: يرتكز هذا المبدأ على عدم السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول والخصوم وبين حسابات الإيرادات والمصاريف، وهذا كله بهدف إظهار القوائم المالية ووضعية ونتيجة

---

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية *الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح*، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010، ص: 44-46.

[2] عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص : 31.

[3] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1، دار المسيرة، ط1، عمان، 1998 ، ص: 27.

المؤسسة بشكل صادق وشفاف، ومن أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون وحقوق على مورد أو زبون واحد. [1]

خامس–مبدأ الموضوعية: يعني هذا المبدأ بأن المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشيكات و كشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم الجرد الفعلية للبضاعة، ولا شك بأن هذا المبدأ يعزز الهدف من المحاسبة، وهو تزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة والدقيقة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار، كما أن هذا يبني الثقة بين مستخدمي هذه المعلومات. [2]

سادسا–مبدأ الثبات: يقتضي أن يتم استخدام نفس الطرق و الإجراءات المحاسبية وعدم تغيرها من فترة إلى أخرى، إن أهمية هذا المبدأ مهمة وضرورية للمقارنة. [3]

سابعا– مبدأ الملائمة: ويستند هذا المبدأ إلى فرض الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع عن صاحب المشروع، ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق السهولة والبساطة والوضوح للبيانات المحاسبية حتى وإن كان ذلك على حساب الدقة، ومن الأمثلة على ذلك قيام المحاسب بتسعير الأصول بسعر التكلفة التاريخية على الرغم من اختلاف ذلك عن تكلفة الإحلال أو الاستبدال، مع أن هذه الأخيرة أكثر ملائمة من إتباع الأولى، وعلى النسق نفسه، يتغاضى عن السببية أو المقابلة في تحديد الربح عن طريق استهلاك بعض النفقات في سنة مالية واحدة، حفاظا منه على السرعة وإمكانية الوصول إلى النتائج ببساطة ضمن مبدأ الملائمة، وفرض الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع. [4]

ثامنا–مبدأ الاستحقاق المحاسبي: ويعني هذا المبدأ الأساس تحميل كل فترة مالية بجميع ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الفترة سواء قبضت أو لم تقبض ومن مصاريف ونفقات تخص الفترة دفعت أو لم تدفع، مما يتيح تصوير نتيجة أعمال تلك الفترة المالية بشكل صحيح وفعلي، إضافة إلى أن عملية المقارنة بين السنوات المالية تكون أسهل وإمكانية فرض الرقابة أفضل.

إن أساس الاستحقاق المحاسبي هو الذي يقضي بإجراء التسويات الجردية اللازمة للحسابات الوهمية

---

[1] إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص: 27.

[2] حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول ، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان ، 1999، ص: 27.

[3] رضوان محمد العناتي، المحاسبة باللغة الإنكليزية نظرية وتطبيقات، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص: 16.

[4] خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010، ص: 156–155.

(حسابات الإيرادات والمصروفات).[1]

تاسعا– مبدأ تحقق الإيراد: ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية باعتبار أنه إيراد قد تحقق، هذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق لاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسين:

1 ـ أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛

2 ـ أن يتم اكتساب بسبب إكمال المشروع لالتزاماته المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمة، لكي يصبح الإيراد من حق المشروع.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع، بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون أو العميل ، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالاكتساب يتضمن أداء المشروع لالتزاماته بالكامل، للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.[2]

عاشرا– مبدأ الأهمية النسبية: مفاد هذا المبدأ أن أي عملية مالية مهما كان حجمها النقدي تكون ذات أثر ملموس على قوائم الدخل وقائمة المركز المالي، ولذلك يجب أن تعالج العمليات المالية المؤثرة في القوائم المالية وبغض النظر عن قيمتها في ضوء المبادئ المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية، إلا انه في الحياة العملية كثيرا ما يهمل تطبيق هذا المبدأ وخصوصا إذا كانت العملية متعلقة بقيم صغيرة نسبيا.[3]

إحدى عشر–مبدأ القيد المزدوج: أي أن العمليات المالية يجب أن تترجم في سجلات المحاسبة بموجب نظرية القيد المزدوج الذي يعني بتوازن العملية المالية من خلال وجود طرفين يتأثران بنفس المقدار في كل عملية، ويشكل هذا المبدأ جوهر العمل المحاسبي بسبب المزايا الكثيرة التي ترافق استخدامه.[4]

إثنا عشر – مبدأ الإفصاح التام: ينص مبدأ الإفصاح المحاسبي على البيان التام والشامل لجميع البيانات والمعلومات المحاسبية قدر الإمكان لتحقيق الفائدة لمستخدميها، وبمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدفا في حد ذاتها تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه، وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات

---

[1] رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2001، ص: 39.

[2] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، ج 1 ، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 34 .

[3] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، دنمارك، 2007، ص : 31.

[4] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص: 29.

المختلفة، مما ستوجب أن تكون البيانات والمعلومات المدونة في القوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها. [1]

المطلب الثالث: أنواع وأهداف المحاسبة

الفرع الأول: أنواع المحاسبة

للمحاسبة عدة أنواع نذكر منها ما يلي:

أولا–المحاسبة المالية: يهتم هذا النوع بإثبات وتبويب العمليات المالية في الدفاتر ثم استخراج نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة التجارية، وتهدف إلى حماية أصول المؤسسة.

ثانيا–المحاسبة الاجتماعية: وتهتم بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة وكذلك قياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث.

ثالثا–المحاسبة الدولية: وتهتم بعمليات التجارية الخارجية من بيع وشراء وتأثيرات القوانين ونظم الضرائب في البلدان المختلفة عن هذه التجارة. [2]

رابعا– محاسبة التكاليف : يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة. [3]

خامسا ـ المحاسبة الحكومية: يختص هذا النوع بتجميع وقياس وتشغيل وتوصيل ورقابة العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الإداري الحكومي بغرض التحقق من تطبيق القوانين واللوائح والميزانيات التي تلتزم بها وحدات الجهاز الإداري الحكومي.

سادسا .. المحاسبة الإدارية : تهدف إلى تجميع وتحليل المعلومات بهدف مساعدة الإدارة في وضع الأهداف الأساسية وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية ومعظم معلومات المحاسبة الإدارية، معلومات مالية بطبيعتها ولكنها تصمم وتعرض بشكل يخدم القرارات الإدارية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية، دنمارك، 2007، ص: 63.

[2] اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص: 18-20.

[3] زهير ابراهيم الحدرب، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 09.

سابعا–المحاسبة الضريبية : يختص هذا النوع بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة في فروع ضرائب الدخل والضريبة على المبيعات، وذلك في ضوء قوانين والتشريعات الضريبة بهدف تحديد مقدار الضريبة المستخدمة على الممول وسدادها للخزانة العامة للدولة، ومن ثم تحديد العبء الضريبي على هذا الممول .

ثامنا ـ التدقيق (المراجعة): تهدف إلى التحقق من دقة البيانات والمعلومات المحاسبة وخاصة التي تتولد عن المحاسبة المالية، ومن ثم إضفاء درجة أكبر من الثقة فيها، وذلك من خلال المراجعة الخارجية ويقوم بها جهة خارجية أو المراجعة الداخلية التي تتم بمعرفة أفراد داخل المنشأة ومن العاملين بها.

تاسعا–المحاسبة القومية : ويختص هذا النوع بتحديد وقياس المعلومات الاقتصادية المرتبطة بالاقتصاد القومي قطاعاته المختلفة، وتوصيل هذه المعلومات لجهات الاختصاص بما يسمح بالحكم على نتائج الماضي واتخاذ القرارات المرتبطة بالتخطيط والمتابعة والرقابة. [1]

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة

إن الهدف المحاسبة الأساسي هو توفير المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها من داخل المنشأة وهي الإدارة، بحيث تتخذ القرارات بناء على تلك المعلومات، وكذلك باقي أقسام المنشأة، أما من خارج المنشأة وهم البنوك المانحة للقروض والدوائر الحكومية وخاصة ضريبة الدخل ومن هذا المنطلقة يتم تحقيق الأهداف التالية: [2]

- ✓ إثبات وتسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها أولا بأول؛
- ✓ تصنيف وتبويب هذه العمليات حسب وقوعها؛
- ✓ استخراج النتائج الختامية لربح أو الخسارة؛
- ✓ تحليل أسباب الخسارة ورسم السياسات الكفيلة لعدم تكرارها؛
- ✓ تحليل النتائج واستنباط المعلومات الضرورية؛
- ✓ إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لرسم السياسات المالية المستقبلية؛
- ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله؛

[1] حسام الدين الحسين، مبادئ المحاسبة المالية، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2004 ، ص: 11-12 .

[2] سامر عدنان حمدي الشريف، أصول المحاسبة، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2001 ، ص: 17 .

- ✓ تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة. [1]

[1] عبد الكريم بويعقوب ، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2005، ص: 12.

المبحث الثاني: النظام المالي المحاسبي

يعتبر النظام المالي بمثابة لغة حديثة بالنسبة للمهنيين وتطبيقه سينتج عنه زيادة في تدفق المعلومات مما يولد الحاجة لدى المؤسسات لإتمام أنظمتها الإعلامية بإدخال أنظمة معلوماتية مساعدة بهدف تحسين عرض البيانات المالية بإدراج مبادئ وقواعد النظام الجديد من خلال مبادئه المختلفة، ومن ناحية أخرى يسهل على المحللين الماليين القيام بعملية التحليل المالي باعتباره يغلب الجانب المالي عن الجانب المحاسبي.

المطلب الأول: أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي SCf

كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط الوطني المحاسبي PCN بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه وأهمها. [1]

أولا–أسباب محاسبية: من الأسباب المحاسبية نجد:

- ✓ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة التغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كتوجه اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- ✓ محاسبة تقنية تهتم بجميع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الترجمة إيجاد إطار محاسبي سيجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية ورأسمال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛
- ✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:
  - طرق التقييم المحاسبي التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛
  - توفير المعلومات غير المالية مثل : المعطيات الخاصة بالإنتاج وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح؛
  - توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.
- ✓ إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛

[1] قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، 2010، ص: 272 .

- ✓ ضمان درجة عالية من الشفافية؛
- ✓ تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية؛

ثانيا– الأسباب المالية: من الأسباب المالية نجد:

- ✓ الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية؛
- ✓ إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المحاسبية؛
- ✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى التعامل معها؛
- ✓ توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛
- ✓ إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبة الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة.

الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي الجديد[1]

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، وهذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعلمون الاقتصاديون الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية

المرحلة الثانية: تطوير مشروع محاسبي جديد.

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

[1] أيت محمد مراد ، أ. بحري سفيان ، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف ، مداخلة ملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS- IFRS، الجزائر، 13– 15 أكتوبر 2009، ص: 04.

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر الذي بقي ثابت منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في سنة 1988 مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999م المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلي المعايير المحاسبية الدولية ، ومع مرور الوقت ستكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا لتناقض والاختلاف.

الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن إنجازه نسخة جديدة للخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية، إن هذا الخيار تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001، واختبار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية من خلال التوجهات الأوروبية.

المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه

إن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي يدخل ضمن تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية النصوص عليها في إطار عرض القوائم.

الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي وهيكله

إن الاعتماد على النصوص القانونية كمرجع أساسي، والتي أصدرها المشرع الجزائري بهدف تحديد مبادئ وأساسيات النظام المحاسبي ، والذي يسمى بالنظام المالي المحاسبي.

أولا – مفهوم النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه وسمي صلب هذا النص المحاسبة المالية "نظام لتنظيم المعلومات المالية يمسح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".

- ✓ يعرف النظام المالي المحاسبي أو المحاسبة المالية أيضا بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية، يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. [1]

ثانيا – هيكل النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي الجديد مما يلي: [2]

*الإطار التصوري للمحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، مدونة الحسابات.

1 – مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي: يتضمن ما يلي:

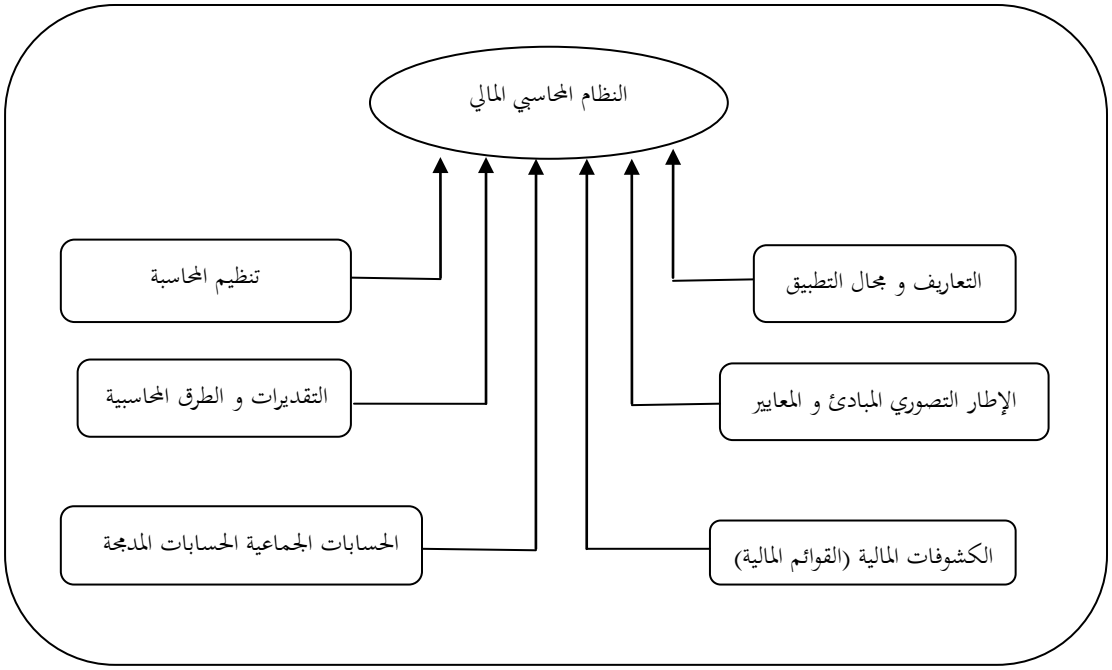
- ✓ القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (المادة 43)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم : 156/08 المؤرخ في : 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11/07 (المادة 44)؛
- ✓ القرار الوزاري المؤرخ في: 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها ومدونة الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم: 11/09 المؤرخ في: 2009/04/07 والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد و تأطير البرامج المحاسبية الآلية .

2 – مكونات النظام المحاسبي المالي: يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل الموالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25نوفمبر2007، المادة رقم: 3،ص: 3.

[2] مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص: 4.

الشكل رقم (1 –1): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص: 4.

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي

من خلال النظام المالي المحاسبي حسب القانون 07/11 نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي: [1]

- ✓ نظام المعلومة المالية حيث يذكر المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- ✓ كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- ✓ معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- ✓ تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق معايير دولية؛
- ✓ قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- ✓ قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات والنقدية وذلك من أجل معرفة قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية؛
- ✓ يركز على مبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سابق، المادة 03، ص: 03 .

- ✓ الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح من التقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقرؤة من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على: [1]

- ✓ كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها؛
- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية مقررة؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن يمسك محاسبة مالية مبسطة ؛
- ✓ يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

[1] سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي– العوائق والرهانات، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (IAS/IFRS) يومي 2013/01/14/13، الجزائر، ص: 07 .

المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف عديدة يمكن تلخيصها في ما يلي: [1]

- ✓ تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية؛
- ✓ تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق؛
- ✓ المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبة التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها؛
- ✓ الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين مستثمرين، الأعضاء، المستخدمين مقرضين دائنين، زبائن، جمهور الدولة ...الخ؛
- ✓ تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير ويرتكز على أساس مشترك، وكذلك للتكوين المهنيين المختصين الأحرار أو الإجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

لا شك إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق عن المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا التي يمكن ذكر البعض منها فيما يلي: [2]

- ✓ يقترح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي يعالجها الوطني المخطط المحاسبي؛
- ✓ يمثل ترقية المؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالي؛
- ✓ إعطاء أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛

---

[1] صالح حواس ، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهمة التدقيق، أطروحة دكتوراء ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008 ، ص: 138.

[2] أسامة فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2010، ص: 30 .

- ✓ تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ جعل القوائم المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.

المبحث الثالث: تقديم القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي

تعد القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لهذه الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج وتمثل هذه القوائم الناتج النهائي للعملية المحاسبية.

المطلب الأول: الميزانية

الفرع الأول: تعريف الميزانية

إن للميزانية عدة تعريفات نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول:الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات.[1]

التعريف الثاني: هي الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات ومطالب مؤسسة في تاريخ معين وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها نسمي ميزانيتها الافتتاحية ونسمي ميزانيتها في نهاية الدورة الميزانية الختامية. [2]

التعريف الثالث: تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. [3]

وللميزانية مبادئ وهي

- ✓ مبدأ السنوية؛
- ✓ مبدأ الشمولية؛
- ✓ مبدأ الوحدة؛
- ✓ مبدأ تخصيص الإعتمادات؛
- ✓ مبدأ العمومية.

تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص: 82 .

[2] شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني ، د م ج، طبعة 2002 ، الجزائر ، ص: 10.

[3] شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، 2008 ، ص : 77-78.

الفرع الثاني: مكونات الميزانية

ينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية:

أولا ـ الأصول: تضم الأصول العناصر التالية:

1- الأصول غير المتداولة:

القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى.

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

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

2- الأصول المتداولة أو الجارية:

المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها.

ثانيا ـ الخصوم: وتضم الخصوم العناصر التالية:

1- الأموال الخاصة:

رأس المال المطلوب، رأس المال في المطلوب، الاحتياطات، فرق إعادة التقدير، الأموال الخاصة، نتيجة الدورة.

2-الخصوم غير المتداولة:

قروض وديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

3-الخصوم المتداولة:

الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.

والجدول التالي يمثل الإطار العام للميزانية:

الجدول رقم(1-1) يمثل الميزانية من جهة الأصول

السنة المالية المقفلة في . . . . . .

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل الأصول الثابتة أخرى					
مجوع الأصل غير الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول					

الجدول رقم (1–2) يمثل الميزانية من جهة الخصوم

السنة المالية المقفلة في . . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات مدمجة (1)			
فوراق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع :			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع عام للخصوم			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة .

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 28-29.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج

الفرع الأول: تعريف حسابات النتائج

حساب النتائج هو كشف إجمالي للأعباء و المنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء العملية، وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة. [1]

الفرع الثاني: مكونات حسابات النتائج

ويتضمن حسابات النتائج العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج وهي كالأتي: [2]

- ✓ منتجات الأنشطة العادية؛
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء العادية؛
- ✓ أعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- ✓ المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر غير العادية؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

والجداول التالية تبين الإطار العام لجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة والطبيعة:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص: 82 .

[2] طويل مصطفى، نظام المحاسبة المالية الجزائرية الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010، ص: 57 .

الجدول رقم (1-3): جدول الحسابات النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين،			
مخصصات للإستهلاك)			
منتجات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجب على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتجات غير العادية			
النتيجة الصافية لسنة مالية			
حصة الشركات الموضوع موضوع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج 1			
منها حصة ذوي الأقلية 1			
حصة المجمع (1)			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 31.

الجدول رقم (1-4): جدول الحسابات النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2 ـ استهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى – الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5 ـ النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية – الأعباء المالية			
6 ـ النتيجة المالية			
7 ـ النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) جدول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 ـ النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غي العادية –المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9 ـ النتيجة غير العادية			
10 ـ النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشوكات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 ـ النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) –حصة المجمع (1)			

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، 25 مارس 2009، ص: 30.

المطلب الثالث : قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى شيء من التفصيل حول قائمة التدفقات النقدية وجدول الأموال الخاصة باعتبارها أحد القوائم المالية.

الفرع الأول: قائمة التدفقات النقدية

أولا – تعريف قائمة تدفقات الخزينة:

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في سير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية ويتضمن ما يلي:

1–الأنشطة التشغيلية : تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.

2– الأنشطة الاستثمارية : تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك تحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات .

3- الأنشطة التمويلية: تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان او بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوع و حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية. [1]

ثانيا– أهداف قائمة التدفقات النقدية:

صممت هذه القائمة لتحقيق الأغراض التالية:

1–التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية: فالنقدية وليس الربح المحاسبي هي التي تستخدم في سداد المطالبات و التوزيعات، فالمتحصلات والمدفوعات النقدية التاريخية تقدم تنبؤات جيدة للتدفقات النقدية المستقبلية.

2–تقييم قرارات الإدارة: فإن قاموا المديرين باتخاذ قرارات استثمارية جيدة فإن أعمالهم سوف تزدهر، أما إذا قاموا باتخاذ قرارات استثمارية غير جيدة فإن المنشآت التي يديرونها سوف تعاني، وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات من أجل تقييم قرارات الإدارة.

3–تحديد مدى قدرة المنشاة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين، ويهتم المساهمون بالحصول على توزيعات أرباح على استثماراتهم كما يهتم الدائنون بالحصول على الفوائد وأصل الدين في

[1] - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص: 80.

المواعيد المحددة لذلك، وتقدم قائمة التدفقات النقدية المساعدة للمستثمرين والدائنيين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ هذه الالتزامات.

4-تبين قائمة التدفقات النقدية العلاقة بين صافي الدخل والتغير في النقدية المتاحة لدى المنشأة وعادة النقدية وصافي الدخل يتحركان معا، فالمستوى المرتفع من الدخل يؤدي إلى حدوث زيادة في النقدية والعكس بالعكس، ومع ذلك فإن رصيد النقدية يمكن أن ينخفض مع تحقيق المنشأة لأرباح مرتفعة، وذلك فإن فشل بعض الشركات مثل شركة w. t. grant الأمريكية والتي كانت تحقق أرباحا موجبة ولكن مع نقدية غير كافية، ويمكن أن يوضح منفعة قائمة التدفقات النقدية، والتي تقدم معلومات لا توضحها القوائم الأخرى. [1]

فالغرض الرئيسي من هذه القائمة هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة، ولتحقيق هذا كله ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم فإن هذه القائمة تقرر عما يلي:

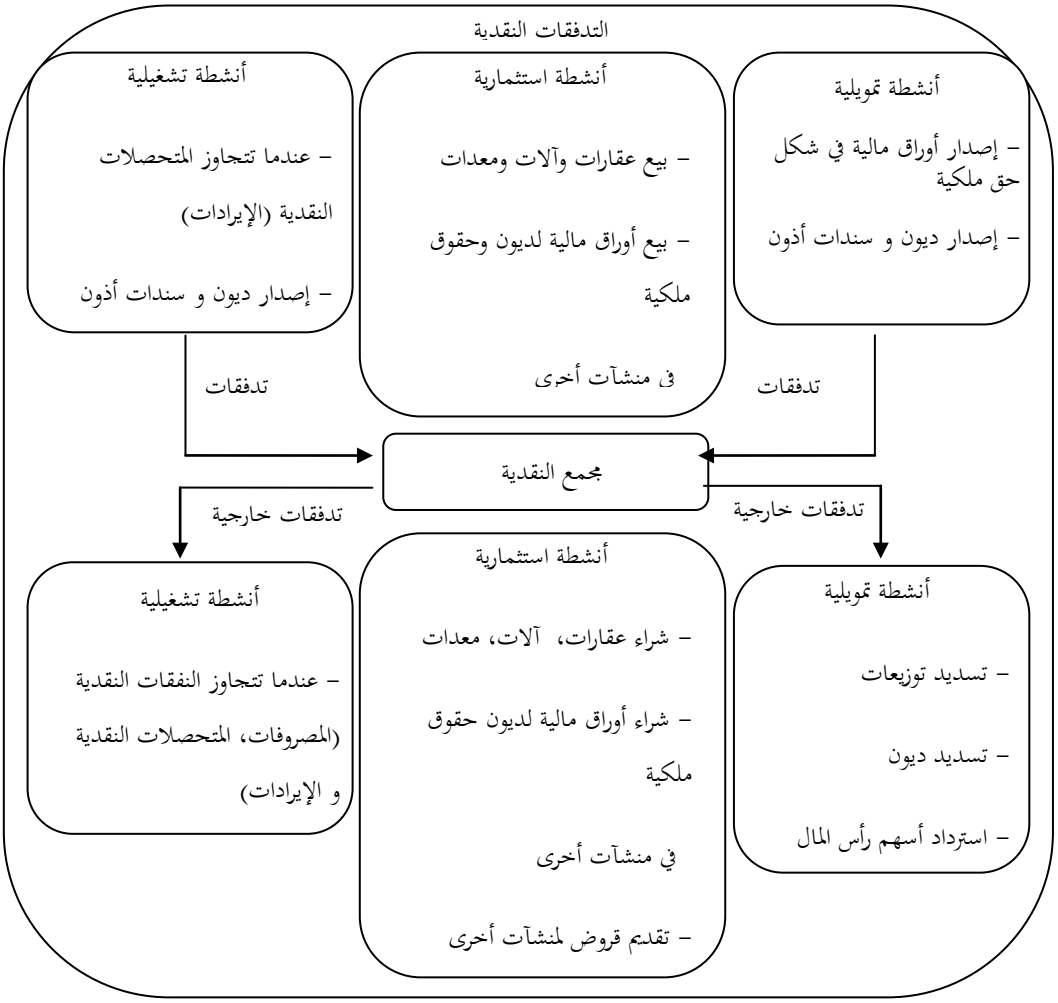
- ✓ الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة؛
- ✓ لصفقاتها الاستثمارية؛
- ✓ لصفقاتها التمويلية؛
- ✓ صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويعد التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية وصافي الزيادة أو النقص فيما من الأمر المفيدة، لأن المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى يريدون أن يعرفوا ما يتعرض له أكثر الوارد سيولة في المنشأة ولذلك تعد قائمة التدفقات النقدية مفيدة.

والشكل الموالي يمثل قائمة التدفقات النقدية:

[1] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان*نظرة مستقبلية، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص: 177-178.

الشكل رقم (1–2): يمثل التدفقات النقدية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 139.

ثالثا: إعداد قائمة التدفقات النقدية

غالبا ما تعد معظم الشركات قوائم التدفق النقدي لهدف تفسير التغير في الرصيد النقدي للشركة عن طريق تلخيص المتحصلات والمدفوعات التي تحدث على مدى الفترة المحاسبية ، وكثيرا ما تعد قوائم التدفق النقدي شهريا وسنويا ، بالإضافة إلى ذلك تعد كثيرا من الشركات قوائم مقدرة projeted للتدفق النقدي ويطلق عليها الموازنات النقدية cash budgets أو التنبؤات النقدية cash forcash حيث تستخدم للتنبؤات بالمتحصلات والمدفوعات النقدية المتوقعة في الفترات المحاسبية المقبلة مما يمكن المدير تخطيط أنشطة الاقتراض والاستثمار حتى تتجنب النقص أو الزيادة الكبيرة في الأرصدة النقدية.

وعادة ما نستقي المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية من: [1]

- ✓ الميزانيات المقارنة؛
- ✓ قائمة الدخل الحالية؛
- ✓ البيانات الخاصة ببعض العمليات المنتقاة.

ويتضمن إعداد قائمة التدفقات النقدية من هذه المصادر الخطوات التالية:

- ✓ تحديد النقدية المتولدة من العمليات؛
- ✓ تحديد النقدية المتولدة من أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛
- ✓ تحديد تغير الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة؛
- ✓ تسوية التغير في النقدية مع أرصدة النقدية في بداية ونهاية الفترة.[2]

رابعا: تحليل التدفقات النقدية

تأتي أهمية تحليل التدفقات النقدية من أهمية القائمة نفسها حيث يستطيع المحلل المالي من خلال هذا التحليل أن يحكم عن الأداء المالي للمنشأة، كما يمكنه أيضا الحكم على مدى ملائمة التدفقات النقدية وكفايتها لاحتياجات المنشاة، بالإضافة إلى ما يوفره هذا التحليل من معلومات مهمة عن مصادر التدفق النقدي في المنشأة وما قد يوفره عن إمكانية التنبؤ بإستمراريتها أو فشلها.

ويجرى تحليل التدفقات النقدية بأشكال متعددة فإما تستخدم قوائم التدفق النقدي للمنشأة عبر سنتين مختلفتين، أو أن تستخدم قوائم تدفق نقدي لمنشآت مختلفة هذا بالإضافة إلى تحليل النسب المالية التي تستخرج والنسب التقليدية للحكم عن السيولة والاستمرارية في المنشآت.

والجداول التالية تبين الإطار العام لجدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة وغير المباشرة:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 140-141.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة ط1، 2006، عمان، ص: 208.

الجدول رقم (1-5): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن.			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين.			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.			
الضرائب على النتائج المدفوعة.			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة مرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها).			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيل عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية .			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية .			
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات مالية.			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم.			
الحصص وغيرها من توزيعات التي تم القيام بها.			
التحصيلات المتأتية من القروض.			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.			
صافي تدفقات أموال لخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.			
تغيرات أموال لخزينة للفترة (أ+ب+ج).			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية.			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.			
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة.			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 35.

الجدول رقم (1-6): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من . . . . . إلى. . . . . .

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية.			
الإهتلاكات والأرصدة .			
تغير الضرائب المؤجلة.			
تغير المخزونات.			
تغير الزبائن وحسابات الدائنة الأخرى.			
تغير الموردين والديون الأخرى.			
نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب.			
تدفقات أموال الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات .			
التحصيلات التنازل عن تثبيتات .			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (الواحد).			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين.			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات).			
إصدار القروض.			
تسديد القروض.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ ب+ج)			
أموال الخزينة عند الانفتاح .			
أموال الخزينة عند الإقفال .			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية. (1)			
تغير أموال الخزينة .			

(1) لا تستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 36.

الفرع الثاني: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

- ✓ النتيجة الصافية؛
- ✓ حركة رأس المال زيادة، نقصان، استرجاع؛
- ✓ نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- ✓ تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطاء لها أثر مباشر على رأس المال.

والجدول التالي يبين الإطار العام لجدول تغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم (1-7): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 37.

المطلب الرابع: ملحق الكشوف المالية

الفرع الأول: تعريف ملحق الكشوف المالية [1]

الملحق وثيقة تلخيص يعد جزء من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها الكشوف المالية، بيد أن كل ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية.

الفرع الثاني: مكونات ملحق الكشوف المالية

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.
- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها.
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

*الطابع الملائم للإعلام * أهميته النسبية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، مرجع سابق ، ص: 38 .

خلاصة الفصل:

بعد ما تطرقنا إلى مفهوم المحاسبة والنظام المحاسبي المالي نستطيع القول أن النظام المحاسبي المالي هو أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة عليها وتلبية احتياجات مستخدميها، ولضمان درجة عالية من الشفافية للمعلومات المالية، وهذا ما يساهم في إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة الجزائرية ومن ثم يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى هذه المنشأة.

الفصل الثاني

دراسة تفصيلية للنفقات و الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تقوم الإيرادات والنفقات بترجمة مجمل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبصورة واضحة التي من شأنها أن تسهل عملية التسجيل المحاسبي، والتالي تبسط المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي، ونظرا للأهمية البالغة سنقوم في هذا الفصل بتسليط الضوء على الكيفية التي عالج بها النظام المالي المحاسبي للنفقات والإيرادات ومن هذا المنطلق تم تقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية النفقات

المبحث الثاني:ماهية الإيرادات

المبحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات

المبحث الأول:ماهية النفقات

لدراسة النفقات أهمية من الناحية الاقتصادية في كونها تحقق لنا أغراض معينة، وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية حيث أن تقسيم هذه التكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة و استنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية في مجال التطبيق، يسمح نظام المحاسبة التحليلية البسيط أو جدول التوزيع بالنسبة للكيانات الصغيرة بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التصنيف حسب الوظيفة، وذلك في ظل ظروف معينة تمكن من اتخاذ هذا الإنفاق على مستوى عال لتحقيق الأثر إذا ما أعتبر هذا الأخير هدفا من أهداف السياسة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف وعناصر النفقات

الفرع الأول: تعريف النفقات

هناك عدة تعاريف للنفقات لكن يجب التفرقة بين المصطلحات التالية:

- ✓ **التكاليف:** من الناحية المحاسبية تعبر عن النشاط الأساسي لأي مؤسسة باسم "الاستغلال "، وهو يعبر في المحاسبة عن العملية التي من شأنها التوفيق بين مجموعة من العوامل الممثلة ب: 'التكاليف'، والتي من هدفها تحقيق غاية المؤسسة والمتمثل في "النواتج أو الإيرادات ".

فالتكاليف إذن نقصد بها مجموعة الإستهلاكات والنفقات والإهتلاكات والأعباء، الناتجة عن الاستغلال وتمثل التكاليف وفقا للمخطط المحاسبي بالمجموعة السادسة. [1]

- ✓ **الأعباء وفق النظام المحاسبي المالي:** تتمثل في أعباء السنة المالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون (ن م م)، كما نص هذا الأخير على عرض الأعباء في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق. [2]
- ✓ **المصاريف:** وهي المبالغ التي تدفعها المنشأة لتسيير دقة العمل بها وتساعدها على إنجاز العمل.

ويعد المصروف إنفاقا للحصول على خدمة، ومن أمثلة المصروفات: الرواتب، والهاتف والبريد،الدعاية والإعلام، مصروفات الكهرباء ... الخ[3]

---

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص: 154.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطالي، الطبعة الثانية، 2011، ص: 43.

[3] حمزة بشير أبو عاصي، مرجع سابق، ص: 40.

الفرع الثاني:عناصر النفقات

يتطلب القيام بالأنشطة المختلفة في المنشأة ضرورة حدوث إنفاق، ويتطلب تحديد تكلفة المنتجات ضرورة حصر عناصر التكاليف وتتبعها منذ إحداثها حتى إتمام استخدامها والاستفادة منها وتحديد ما يعتبر منها التكلفة، وبالتالي تحميلها على المنتجات المستفيدة، وتتكون عناصر النفقات مما يلي:

أولا– المواد: وتشمل العنصر المادي الذي يدخل في تكوين السلعة أو يساعد في تشكيلها، وهي بذلك تمثل الجزء الرئيسي من التكلفة الإجمالية لبعض المنتجات مثل:القطن والصوف في صناعة المنسوجات والخشب في صناعة الأثاث وتتخذ المواد المستخدمة في الإنتاج شكل المواد الأولية أو قد تكون في شكل مواد نصف مصنعة كالحديد، أو مواد تامة الصنع يجري تجميعها، أو مواد يتطلبها إتمام المنتج النهائي كالغراء في صناعة الأثاث أو أنها تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل زيوت التشحيم والوقود.

ثانيا– العمل (الأجور): يعتبر عنصر العمل من أهم عوامل الإنتاج فالقوة البشرية هي القادرة على الابتكار وهي التي تخطط وتوجه وتراقب بقصد الوصول إلى أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية، وتكلفة عنصر العمل هي جميع الأموال التي يتحملها المشروع في شكل أجور ورواتب وبدلات وضمانات اجتماعية، ويتميز عنصر العمل بعدة خصائص تجعله مختلفا عن عنصر المواد وهي:

- ✓ لا يخلو أي نشاط صناعي من عنصر العمل بينما نجد أن صناعة الخدمات لا يظهر بها عنصر المواد المباشر،كما يشترك عنصر العمل في جميع نواحي الإنتاج والبيع والإدارة.
- ✓ يتخذ عدد ساعات العمل كمقياس للكفاية الإنتاجية وكلما زاد عدد الوحدات المنتجة في خلال الساعات كان دليلا على الكفاية الإنتاجية.
- ✓ يؤثر عنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى فزيادة عدد ساعات العمل يؤدي إلى زيادة تكلفة الإضاءة ونفقات الإشراف وغير ذلك من التكاليف غير المباشرة. [1]

ثالثا– الخدمات: ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل: خدمة السكن (ويقابلها مبلغ الإيجار)، وخدمة النقل (ويقابلها مصروفات النقل)، وتتميز عناصر هذا النوع عن عناصر النوع الأول في أن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة تستخدمها في نشاطها

[1] محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 67- 89.

وليس شيئا ماديا ملموسا، كما تتميز عن عناصر النوع الثاني في أن الخدمات التي تحصل عليها المنشأة يؤديها أفراد (أوجهات) من خارج المنشأة وليس العاملين بها. [1]

وللنفقات أنواع وهي:

1- نفقات تؤدي إلى خدمات طويلة الأجل للمشروع: وهي نفقات رأسمالية والتي تشتمل عادة في شراء الأصول الثابتة ومستلزماتها وتشتمل أيضا جميع النفقات التي تصرف على هذه الأصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل: رسوم التسجيل والأتعاب القضائية والعمولات والتأمين ومصاريف التركيبات.

2- نفقات إيراديه: والتي تتميز بالحصول على خدمات فورية، وتكون هناك علاقة نسبية بين النفقة والإيراد، حيث أن النفقة تسبب في تحقيق الإيراد في المستقبل وعن طريق المعادلة المنطقية بين الإيرادات والنفقات تنتج الأرباح، وهي أيضا متكررة ودورية ترافق المشروع وتستمر معه طالما أنه يستمر في مزاولة نشاطه.

3- نفقات إيراديه مؤجلة: وهي جميع المبالغ التي تنفق على خدمات يستفاد منها في أكثر من دورية مالية، وتهدف إلى تحقيق الإيراد وتعكس في طبيعته الخدمات التي يتم الحصول على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة. [2]

المطلب الثاني:قياس المصروفات وتوقيت الاعتراف بها

الفرع الأول:قياس عناصر المصروفات [3]

بشكل عام إن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها فقد كان رأي موست Most بأن يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين:

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

الطريقة الثانية: فهي الطريقة الغير مباشرة وتعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية، وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية:

---

[1] محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998، ص: 22.

[2] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 111-112.

[3] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 199.

$$\text{مصروفات الفترة} = \frac{\text{ارصدة الموجودات (المخزون) اول الفترة + الانفاق خلال الفترة}}{\text{المجموع} - \text{أرصدة الموجودات (المخزون) اخر الفترة}}$$

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المستخدمين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك اعتراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي (هندركسن) hendriksen [1]:

أولا: أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

ثانيا: أساس القيم الجارية لقياس المصروفات.

ثالثا :أساس المصاريف الوقتية والمحددة.

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

1– يمكن أن يكون القياس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق؛

2– تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات؛

3– يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة إذا توفر لديها قياس تاريخي سجل في الوحدة المحاسبية.

وقد قدم (هورنجرن) horngren نظرتين بخصوص أساس القيم الجارية وهما:

- ✓ نظرية التكاليف المتغيرة؛
- ✓ نظرية التكاليف المستغلة.

ومن الملاحظ أن النظرية الأولى تقدم أرباحا تتفق مع مبدأ الاستحقاق بالبيع إذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون السلعي (كمصاريف) طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية، إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويما للمخزون غير المكتمل (نصف المصنع)، حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة تقدم تقويما أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

إلا أن قياس المصروفات غلى أساس القيم الجارية، يجنب المنشأة الكثير من الانتقادات الموجهة إلى أساس الكلفة التاريخية، والقيمة الجارية تمثل قيمة البيعة لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

أما الأساس الثالث فبموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة أو الاستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات ووقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية، وأن تعيين المصاريف تعني تحديد استعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص: 200.

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالمصروفات [1]

يعني توقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وإثباته محاسبيا، فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة، وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية fasb وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما:

أولا: مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحققها وجرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الإيرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات.

ثانيا: مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، إي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة، وبهذا فقد وجد نوعين من المصروفات :

1– مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

2– مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري .

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للنفقات

تصنف الأعباء من خلال النظام المحاسبي المالي، حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، ويضم هذا الصنف ما يلي:

الفرع الأول: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها

أولا– حساب 60 (مشتريات مستهلكة): يسجل هذا الحساب جميع العناصر التي يتم اقتناؤها بغرض استهلاكها مباشرة في العملية الإنتاجية ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[2]

1– حساب 600 مشتريات البضائع المباعة:وتسجل محاسبيا:[3]

		بتاريخ :		
	X	حـ / مشتريات البضاعة المباعة	30x	600
X		حـ/مخزونات البضائع		
		خروج البضاعة لغرض البيع بتكلفة الشراء		

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص: 201.

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاها،الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2014، ص: 355-359.

[3] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6 ,sonatrach -12 janvier 2010 ,p:17-57.

***القاعدة المحاسبية للحساب 60 :**

الحالة (1) **تطبيق الجرد المتناوب:** في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تستخدم فقط في نهاية، حيث تجعلها مدينة بمخزون بداية السنة وبالمشتريات، بينما تجعلها دائنة بمخزون نهاية السنة.

الحالة (2) **تطبيق الجرد الدائم:** في هذه الحالة فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 أي (600، 601، 602، 605)تكون مدينة عند بيع البضاعة (بجعل حساب 30دائنا) أو استهلاك المواد واللوازم والتجهيزات (بجعل ح/ 31، 32) دائنة في نهاية السنة فإن ح/ 60 يظهر بحساب النتيجة كأحد عناصر استهلاك الدورة. [1]

2- حساب 601 المواد الأولية: يستخدم هذا الحساب حصرا في المؤسسات الصناعية (الإنتاجية)، يسجل خروج المواد الأولية، بتكلفة شراءها من المخازن لغرض مشاركتها في العملية الإنتاجية، ويسجل محاسبيا:

		بتاريخ :		
601		ح / مواد اولية	X	
	31x	ح/ مواد أولية ولوازم استهلاك مواد أولية		X

3- **حساب 602 التموينات الأخرى** : يسجل في هذا الحساب الاستهلاكات من مخزونات التموينات الأخرى المحددة في الحسابات ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
602		ح / التموينات الأخرى	X	
	3x	ح/ أحد حسابات المخزونات استهلاك التموينات الأخرى		X

4- حساب 603 تغيرات المخزون : يسجل هذا الحساب متغيرات أخرى في المخزونات والتي تعتبر عادية (والناتجة مثلا من خلال الجرد المادي لمختلف عناصر المخزونات ومقارنتها بالمخزونات المسجلة في المحاسبة) ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
603		ح / تغيرات المخزونات	X	
	3x	ح/ أحد حسابات المخزونات اثبات تغير المخزون		X

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 83 .

5- حساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة : ويسجل هذا الحساب تكاليف الخدمات والدراسات خلال النشاط العادي للمؤسسة كتكاليف التحليل المخبري للمواد المشتراة كالقمح مثلا ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
604		حـ / مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	X	
	53/51	حـ الحسابات المالية		X
		استهلاك الدراسات والخدمات		

6- حساب 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال: يسجل هذا الحساب تكاليف المشتريات من العتاد والتجهيزات والأشغال القابلة للاستهلاك خلال الدورة المحاسبية الواحدة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
605		حـ / مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	X	
	53/51	حـ / الحسابات المالية		X
		استهلاك أشغال		

7- حساب 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتويدات: يسجل هذا الحساب المشتريات غير القابلة للتخزين (فواتير المياه ،الطاقة) أو غي المخزنة من طرف المؤسسة مثل تلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، إن العناصر المسجلة في هذا الحساب والتي لم يتم استهلاكها عند إقفال السنة المالية، وتسجل كأعباء مثبتة مسبقا في الجانب المدين للحساب 486 "الأعباء المعاينة مسبقا "ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
607		حـ / مشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		استهلاك مواد غير مخزنة		

8- حساب 608 مصاريف الشراء التابعة: يسجل هذا الحساب التكاليف اللاحقة لعملية الشراء والتي لا تحتسب ضمن تكلفة الشراء السابقة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
608		حـ / مصاريف الشراء اللاحقة	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف متعلقة بالمشتريات		

9-حساب 609 التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات: يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات التي تمنح للمؤسسة على مشترياتها ويقصد بالتسجيل في الجانب الدائن من هذا الحساب حسب النظام المحاسبي المالي تخفيض التكاليف بصورة مباشرة، عكس ما كان معمولا به في المخطط المحاسبي الوطني ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
409		حـ / موردون مدينون	X	
	609	حـ/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها		X
		اثبات التخفيض		

ثانيا – حساب 61 (الخدمات الخارجية): يقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من الجهات الخارجية أي من الغير ويتفرع هذا الحساب إلى: [1]

1– حساب 611 التقاول العام: يسجل في الجانب المدين من حساب التقاول العام مبالغ النشاط الذي يقوم به الغير نيابة عن المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
611		حـ / التقاول العام	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات التقاول العام		

2– حساب 613 الإيجارات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مبالغ الإيجارات(الإيجار العادي) التي تدفعها المؤسسة في إطار نشاطها العادي ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
613		حـ / إيجارات	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات الإيجارات		

3– حساب 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ الأعباء التي تدفعها المؤسسة في إطار الاستئجار العقاري وكل ما يتعلق بأعباء الملكية بما فيها الشق المملوك للغير ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
614		حـ / الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف الايجار		

4– حساب 615 الصيانة والتصليحات والرعاية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ الأعباء التي تدفعها المؤسسة جراء عمليات التصليحات لعتادها وكذالك تعاقدات رعايتها من الأخطار ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
615		حـ / الصيانة والتصليحات والرعاية	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		اثبات مصاريف الصيانة		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 360- 366.

5- حساب 616 أقساط التأمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ أقساط التأمين المتعلقة بالسنة المالية وكب ما زاد عن ذلك يعتبر تسبيق عن أقساط التأمين ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
616		ح / أقساط التأمين	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		دفع أقساط التأمين		

6- حساب 617 الدراسات والأبحاث: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ أعباء الدراسات والبحوث الخارجية ، المتعلقة بنشاط المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
617		ح / دراسات وبحوث	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		الحصول على دراسات وبحوث		

7- حساب 618 التوثيق والمستجدات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب المبالغ التي من شأنها أن تكون وثائق تدخل ضمن نشاط المؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
618		ح / التوثيق والمستجدات	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف التوثيق		

8- حساب 619 التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبالغ التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة للمؤسسة عند إقتناءها للخدمات خارجية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
409		ح / موردون مدينون	X	
	619	ح /الحسومات المتحصل عليها عن خدمات		X
		تخفيضات ممنوحة من العملاء		

ثالثا- حساب 62 (خدمات خارجية أخرى): ويقصد به أعباء الخدمات الأخرى المقدمة من الغير ومن مستخدمي المؤسسة نفسها فيما يتعلق بمصاريف التنقلات والمهملات التي لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق،ص: 366-371.

1- حساب 621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب تكاليف خدمات العمال الخارجيون عن المؤسسة ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
621		ح / العاملون الخارجيون عن المؤسسة	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		اثبت مصاريف العمال الخارجيون		

2- حساب 622 أجور الوسطاء و الأتعاب: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب العمولات التي تدفع للوسطاء لمشاركتهم في صفقات المؤسسة وأجور وأتعاب أصحاب المهن الحرة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
622		ح / أجور الوسطاء والأتعاب	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أجور الوسطاء		

3- حساب 623 الإشهار والنشر والعلاقات الخارجية (العامة): يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصارف الإشهار التجاري وما يتعلق بأعباء التسويق من منشورات وغيرها بالإضافة إلى الأعباء التي تدخل ضمن العلاقات الخارجية للمؤسسة ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
623		ح / أجور الوسطاء والأتعاب	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل مكافئات الوسطاء		

4- حساب 624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصاريف النقل المقدمة من الغير سواء للسلع أو نقل المستخدمين ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
624		ح / نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف النقل		

5- حساب 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مصاريف تنقلات مستخدمي المؤسسة في إطار مهمات العمل، بالإضافة إلى مصاريف استقبال الغير ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
625		ح / التنقلات والمهمات والاستقبالات	X	
	53/51/40x	ح/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف المهمات		

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:140-170.

6- حساب 626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية: ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
626		حـ / مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	X	
	53/51/40x	حـ/ الموردون / الحسابات المالية		X
		تسجيل مصاريف البريد		

7- حساب 627 الخدمات المصرفية وما شابهها: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع مصاريف معاملة المؤسسة مع البنك ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
627		حـ / الخدمات المصرفية وما شابهها	X	
	5x	حـ / النقديات		X
		تسجيل مصاريف الخدمات المصرفية		

8- حساب 628 الاشتراكات والمستجدات : يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مصاريف الاشتركات المهنية والمستجدات، عدا الاشتراكات الاجتماعية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
628		حـ / الاشتركات والمستجدات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل الاشتركات والمستجدات		

9-حساب 629 التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى:

يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب التنزيلات، التخفيضات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
629		حـ / الحسومات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية الأخرى	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل التخفيضات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية		

رابعا- حساب 63 (أعباء المستخدمين): ويسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور و الاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالحساب المستغل ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي: [2]

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:180- 200.

[2] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 86-87.

1- حساب 631 أجور المستخدمين: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب كتلة أجور عمال المؤسسة، ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
631		حـ / مرتبات المستتخدمين	X	
	421	حـ / المستخدمون – الأجور المستحقة		X
		تسجيل أجور العمال		

2- حساب 634 أجور المستغل الفردي: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب اجر صاحب العمل بشخصه حتى تظهر تكاليف المؤسسة بالوجه الصادق ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
634		حـ / أجور المستغل الفردي	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أجر رب العمل		

3- حساب 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب اشتراكات الضمان الاجتماعي باعتبارها جزء من أجور عمال المؤسسة والتي يتحملها رب العمل بصفة مباشرة ويقيد محاسبيا:[2]

		بتاريخ :		
635		حـ / الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	X	
	43x	حـ / الضمان الاجتماعى		X
		تسجيل الاشتركات في الهيئات الاجتماعية		

4- حساب 636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
636		حـ / الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي	X	
	43x	حـ / الهيئات الاجتماعية		X
		تسجيل الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي		

5- حساب 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
637		حـ / الأعباء الاجتماعية الأخرى	X	
	43x	حـ / الهيئات الاجتماعية		X
		تسجيل الأعبء الاجتماعية الأخرى		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 373.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:226- 230.

6- حساب 638 أعباء المستخدمين الأخرى: ويقيد محاسبيا في الجانب المدين:

		بتاريخ :		
638		حـ / أعباء المستخدمين الأخرى	X	
	428	حـ / المستخدمون – الأعباء الواجبة الدفع		X
		تسجيل الأعباء المستخدمين الأخرى		

خامسا- حساب 64 (الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة): ويتمثل في الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي: [1]

1- حساب 641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
641		حـ / الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الاجور	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم عن الأجور		

2- حساب 642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال: ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
642		حـ / الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم غ المسترجعة عن رقم الأعمال		

3- حساب 645 الضرائب والرسوم الأخرى: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
645		حـ / الضرائب والرسوم الأخرى	X	
	447	حـ / ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		X
		تسجيل الضرائب والرسوم الأخرى		

سادسا- حساب 65 (الأعباء العملياتية الأخرى): ويشمل هذا الحساب جميع الأعباء الناتجة من النشاط التشغيلي للمؤسسة ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

1- حساب 651 الأتاوي المترتبة على الإمتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
651		حـ / الأتاوي المترتبة على الإمتيازات	X	
	53/51	حـ/ الحسابات المالية		X
		تسجيل الأتاوي المترتبة عن الإمتيازات		

[1] لخضر علاوي ، مرجع سابق ،ص:374- 380.

2- حساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
5x		ح / النقديات	X	
28x		ح / أحد حسابات إهتلاك التثبيتات	X	
652		ح / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	X	
	23/22/21/20	ح / أحد حسابات الأصول الثابتة غير المالية		X
		تسجيل التنازل عن التثبيت		

3- حساب 653 أتعاب حضور: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مكافآت الإداريين المتعلقة بوظائفهم كأتعاب حضور الاجتماعات ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
653		ح / أتعاب حضور	X	
	53/51	ح/ الحسابات المالية		X
		تسجيل أتعاب الحضور		

4- حساب 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب الديون المعدومة وغير قابلة للتحصيل ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
654		ح / خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	X	
	49x	ح /أحد حسابات خسائر القيمة من حسابات الغير		X
		تسجيل الديون المعدومة عن المؤسسة		

5- حساب 656 الغرامات والعقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات: ويقيد محاسبيا:[1]

		بتاريخ :		
656		ح / الغرامات والعقوبات ، الإعانات الممنوحة	X	
	448	ح /الدولة – الأعباء الواجب دفها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
	468	ح/ الأعباء الاخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
		تسجيل الغومات والعقوبات		

6- حساب 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
657		ح / الأعباء الاستثنائية للتسيير الملحق	X	
	53/51	ح /الحسابات المالية		X
	468	ح/ الأعباء الاخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها		X
		تسجيل الأعباء الاستثنائية للتسير الملحق		

7- حساب 658 الأعباء الأخرى للتسيير الجاري : ويقيد محاسبيا:

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6,op-cit, p:276 -281.

		بتاريخ :		
658	53/51	ح / الأعباء الأخرى للتسيير الجاري ح/ الحسابات المالية تسجيل الأعباء الأخرى للتسيير الجاري	X	X

سابعا – حساب 66 (الأعباء المالية): تتمثل في جميع الأعباء المالية التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها ويتفرع هذا الحساب حسب الحاجة لغرض إظهار طبيعة وأصل الأعباء كالآتي: [1]

1– حساب 661 أعباء الفوائد: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
661	5x	ح / أعباء الفوائد ح /النقديات تسجيل أعباء الفوائد	X	X

2– حساب 665 فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
665	50/17/26	ح / فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة ح /أصول مالية ثابتة أو منقولة تسجيل فارق إعادة التقييم	X	X

3– حساب 666 خسائر الصرف: يسجل في جانب المدين من الحساب خسائر الصرف التي تتحملها المؤسسة خاصة الناتجة من عمليات تحويل النقود الوطنية إلى عملة أجنبية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
666	5x	ح / خسائر الصرف ح /النقديات تسجيل خسائر الصرف	X	X

4– حساب 667 الخسائر الصافية عن الأصول المالية : ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
5x 667	50/27/26	ح/ النقديات ح/ الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية ح /أصول مالية ثابتة او منقولة تسجيل الأسهم والسندات	X X	X

5– حساب 668 الأعباء المالية الأخرى: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
668	53/51	ح / الأعباء المالية الأخرى ح /الحسابات المالية تسجيل الأعباء المالية الأخرى	X	X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص:381-384.

ثامنا – حساب 67 (العناصر غير العادية – الأعباء): لاستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية ، مثال ذلك حالة نزع الملكية أو حالة وقوع كارثة طبيعية غير متوقعة فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورة إظهار وتحديد طبيعة وأصل الأعباء خاصة منها الاستثنائية على مستوى الكشوف المالية ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
67	53/49/39/29	ح / العناصر غير العادية – الأعباء ح /خسائر في القيم لأحد الأصول تسجيل أعباء العناصر غير العادية	X	X

تاسعا– حساب 68 (المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة): يقيد في هذا الحساب أقساط إهتلاكات المؤسسة الخاضعة لهذا النوع من الاعتراف بأعباء التقادم في مقابل حسابات إهتلاك الأصول، كما يضم المؤونات التي تخصصها المؤسسة على أسس ومبادئ متعارف عليها كاحتياط أعباء متوقعة الحدوث، وتتعرف المؤسسة من خلال هذا الحساب بالنقص في قيمة بعض من أصولها نتيجة لتغيرات السوق بالتزامن مع الأحداث الاقتصادية، ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

1– حساب 681 المخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غ الجارية :

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
681	2x	ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غ الجارية ح /حسابات التثبيتات المعنوية تسجيل اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة	X	X

2– حساب 682 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز:

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
682	282 292	ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع ح /اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز ح / خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز تسجيل الاهتلاك وخسائر قيمة السلع	X	X X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 385-389.

3- حساب 685 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
685		ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية	X	
	39	ح /خسائر القيم عن المخزونات والمنتجات قيد الإنجاز		X
	49	ح / خسائر القيمة عن حسابات الغير		X
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول الجارية		

4- حساب 686 المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
686		ح / المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية	X	
	296	ح /خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات المرتبطة		X
	297	ح / خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		X
	298	ح /خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة		X
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول المالية		

عاشرا- حساب 69 (الضرائب على النتائج وما يماثلها): يقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة الدفع باسم الأرباح الأعباء المتعلقة بمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج المؤسسة (قانونية أو تعاقدية) ويتفرع هذا الحساب إلى:

1- حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
693		ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	X	
	134	ح /الضرائب المؤجلة على الخصوم		X
		تسجيل الضريبة المؤجلة		

2- حساب 695 الضرائب عن الأرباح المبنية عن نتائج الأنشطة العادية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
695		ح / الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	X	
	444	ح /الدولة – الضرائب على النتائج		X
		تسجيل الضرائب على الأرباح		

4- حساب 698 الضرائب الأخرى على النتائج: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
698		ح / الضرائب الأخرى على النتائج	X	
	444	ح /الدولة – الضرائب على النتائج		X
		تسجيل الضرائب الأخرى		

الفرع الثاني: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بسير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء المؤسسة أو منتوجاتها محل تقسيم حسب الوظيفة.

تصنف الأعباء حسب الوظيفة وذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهي كما يلي:

- ✓ تصنيف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد: وظيفة الشراء، الإنتاج، التوزيع الإدارية والمالية؛
- ✓ تصنف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد: المخازن، المصانع، المكاتب؛
- ✓ التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد: المنتوج أ، المنتوج ب؛
- ✓ التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد:المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية؛
- ✓ التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب، إفريقيا، أسيا.

من خلال النظام المحاسبي المالي، فإن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب التصنيف الوظيفي للأعباء، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيها الأعباء حسب طبيعتها.

المبحث الثاني: ماهية الإيرادات

قد تطورت الإيرادات بتطور الفكر الاقتصادي والمالي حيث اقتصرت عند التقليديين على كيفية تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لها من أجل تغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الدولة بوظائفها الأساسية، أو في المدرسة الحديثة من جانب كون الإيرادات العامة أداة للحصول على الأموال العامة، إلا أنها أصبحت أداة مهمة من السياسة المالية تستطيع الحكومات بواسطتها التأثير على النشاط الإقتصادي والإجتماعي.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات

هناك عدة تعاريف للإيرادات نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات الناتجة من الأنشطة التي تمثل العمليات الرئيسية الأساسية للوحدة الاقتصادية المعنية خلال الفترة مثل: العمليات الخاصة بتسليم أو إنتاج منتجات أو أداء وتنفيذ خدمات، أو أي أنشطة إدارية أخرى تؤدي إلى مكاسب للوحدة. [1]

التعريف الثاني: هو حاصل تحقيق النفقة عن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإرادية والإيرادات التي سببتها ويمكن الحصول على الربح والخسارة منها. [2]

التعريف الثالث: هو التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية (نقدية ،حسابات مدينة ،أصول أخرى) الذي ينشأ نتيجة للنشاطات التشغيلية العادية للمنشأة مثل: مبيعات البضاعة، أتعاب الخدمات، الفائدة، حقوق التأليف، التوزيعات. [3]

المطلب الثاني: قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به

الفرع الأول: قياس الإيراد

يعتبر القياس جوهر المحاسبة بصفة عامة، فبدون معرفة ما الذي يقاس وكيفية قياسه، فإن الفهم المناسب للمحاسبة سيكون بمثابة عملية مستحيلة.

تختلف وجهة النظر المحاسبية عن وجهة النظر الاقتصادية فيما يتعلق بعملية قياس الإيراد ،فيقاس لإيراد من وجهة النظر الاقتصادية بالقيمة الحالية المتوقع الحصول عليها من تبادل منتجات المنشأة، بينما يقاس الإيراد من وجهة النظر المحاسبية بالقيمة النقدية وليست القيمة الحالية المتوقع أن تتحصل عليها المنشأة من تبادل منتجاتها، ويبدو هذا واضحا من خلال آراء كتاب وجمعيات المحاسبة فيرى: " hendriksen"أن أفضل قياس للإيرادات

[1] أحمد حسين علي حسين وآخرون، الحفاسبة المتوسطة،الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص: 344 .

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص: 113.

[3] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص: 474.

يتمثل في القيمة التبادلية لمنتجات أو خدمات المشروع، وذلك على أساس أن القيمة التبادلية هذه تعكس أو توضح القيمة النقدية المعادلة لهذه المنتجات أو الخدمات".

ويتفق رأي مجلس معايير المحاسبة المالية fasb مع الرأي السابق فيرى أن: "إيرادات المشروع خلال الفترة تقاس عامة بقيم تبادل الأصول (أي السلع والخدمات) أو الإلتزمات.

ولكن إذا كانت القيمة الحالية عادة ما تتفق مع القيمة النقدية (القيمة السوقية) أو السعر المتفق عليه مع العملاء، كما هو الحال بالنسبة للبيع والتحصيل الفوري فإن هذه القيمة الحالية قد تختلف كثيرا عن القيمة السوقية، كما هو الحال حين تكون فترة الائتمان طويلة أو معدل الخصم مرتفع وهنا يظهر مدى عجز المحاسبة في التعبير السليم عن الحقائق الاقتصادية التي تعكس نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

إلا أننا نرى أنه إذا كانت فترة الائتمان قصيرة فمن الممكن بل من الأجدر أن إهمال عملية الخصم، وذلك حيث أن قيمة الخصم ستكون من الصغر بما يؤدي إلى عدم جوهرية تأثيرها على الإيراد الكلي كما أننا نرى أنه بات على الفكر المحاسبي أن يتخلى عن تجاهله لمفهوم القيمة الحالية، آخذين في الاعتبار المشاكل التي تعوق تطبيق هذا المفهوم والخاصة بتحديد واختيار معدلات الخصم، فهناك المبررات القوية التي تحتم ضرورة الأخذ بمفهوم القيمة الحالية، وخاصة عند قياس الإيرادات المتوقع الحصول عليها بعد فترة طويلة نسبيا، وذلك حيث أن طول فترة الائتمان من الطبيعي أن تؤدي إلى زيادة قيمة الخصم بما يجعل له تأثير جوهري على الإيراد الكلي. [1]

الفرع الثاني: توقيت الاعتراف بالإيرادات

بشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين هما:[2]

- ✓ تدفع المنافع الاقتصادية المستقبلية من وإلى المنشأة.
- ✓ إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية.

وهناك طرق لتحقق الإيراد تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية، ويمكن التعرف على أهمها بإيجاز:

أولا– تحقق الإيراد بالبيع: وهي الطريقة الرئيسية لتحقق الإيراد ،حيث أنه بمجرد بيع البضاعة يتحقق الإيراد ،ويرتبط تحقق الإيراد بالبيع شروط بيع البضاعة كشروط التسليم ويمكن تمييز أكثر من شرط للتسليم وهي:

1– التسليم محل البائع : ويترتب على ذلك اكتمال تحقق الإيراد بمجرد البيع، إذ أنه يتوجب على المشتري في هذه الحالة نقل البضاعة من محلات البائع إلى محلاته.

[1] كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، الحماسبة المتوسطةالدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص: 358-360.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 475-476.

2 – التسليم محل المشتري : ويترتب على ذلك عدم اكتمال تحقق الإيراد بمجرد البيع، بل لا بد من تسليم البضاعة للمشتري في محلاته حتى يتحقق الإيراد، فإذا أصاب البضاعة بعد خروجها من محلات البائع تلف أو ضياع قبل وصولها إلى محلات المشتري فلا يتم التعامل معها على أنها إيرادات قد تحققت.

3– التسليم في نقطة معينة : كأن يكون شرط التسليم door to door أو back to back في منطقة معينة، فبمجرد تحقق هذا الشرط يكون الإيراد قد تحقق.

ثانيا– تحقق الإيراد قبل الإنتاج: ويكون ذلك في حالة الإنتاج حسب الطلب، كصناعة الطائرات والقطارات، حيث لا يوجد فائض عرض في مثل هذا النوع من المنتجات ولا يتم الإنتاج في نفس الوقت إلا بناء غلى طلب.

ثالثا– تحقق الإيراد بالإنتاج: إذ أن الإيراد هذا بمجرد أن ينتهي عملية الإنتاج يكون الإيراد قد تحقق، ويحدث ذلك للمنتجات التي يفوق الطلب عليها العرض منها بكثير، إذ أن الإنتاج يكون بحكم المباع عند الانتهاء منه، ومثال ذلك صناعة السيارات التي على أساسها تخصيص العرض بنسبة من الطلب لكل جهة طالبة.

رابعا– تحقق الإيراد خلال الإنتاج: ويكون ذلك إذا استغرقت عملية الإنتاج فترة زمنية تزيد عن الفترة المالية الواحدة، فلا يمكن الانتظار حتى انتهاء عملية الإنتاج لكي يتم الاعتراف بالإيراد بل لا بد من الاعتراف بنسبة من الإيراد خلال العملية الإنتاجية، ومثال ذلك عقود الإنشاء كعقود المقاولات التي يتم الاعتراف بالإيراد حسب نسبة الإنجاز والتقدم.

خامسا– تحقق الإيراد بالاستلام أو القبض (الأساس النقدي): حيث أن الإيرادات لا تكون قد تحققت إلا بعد استلامها نقدا، كالمنح الحكومية النقدية التي لا تعتبر قد تحققت كالإيرادات إلا بعد استلامها نقدا.

سادسا– تحقق الإيراد بتقديم الخدمة: حيث أنه واستلام الاعتبارات التي تشكل الإيرادات الناتجة عن تقديم الخدمة فإن الإيراد يكون قد تحقق.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للإيرادات

يعتبر تحقيق الإيراد الهدف الرئيسي للمؤسسة، كما يمثل حاصل ونمط استغلالها لوسائل إنتاجية وتكون أرصدة حسابات الإيرادات (المنتوجات) عادة أرصدة دائنة ويضم هذا الصنف الحسابات التالية:

الفرع الأول : حساب 70 (المبيعات من البضائع المصنعة والخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة)[1]

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحساب حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسن التنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة تقسم الحسابات وفقا للاحتياجات الكيان كي يتسنى تميزها، مثلا:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص: 76 .

- ✓ مجموعات المنتوجات (حسب طبيعتها، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج)؛
- ✓ المبيعات المحلية والمبيعات المخصصة للخارج التنازلات بأسعار مكلفة؛
- ✓ المبيعات داخل المجمع والمبيعات خارج المجمع ؛
- ✓ المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي والمنتوجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية.

تتضمن منتوجات النشاطات الملحقة: منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدمين (المطعم، النقل، السكن) والإيجار المختلف و انتفاعات المستخدمين ومصارف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد احتسابها، عائدات استرجاعات التغليف المودع التنازل عن التموينات.

ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:[1]

- ✓ حساب 700 المبيعات من البضائع؛
- ✓ حساب 701 المبيعات من المنتوجات تامة الصنع؛
- ✓ حساب 702 المبيعات من المنتوجات الوسيطية؛
- ✓ حساب 703 المبيعات من المنتوجات المتبقية؛
- ✓ حساب 704 مبيعات الأشغال؛
- ✓ حساب 705 مبيعات الدراسات؛
- ✓ حساب 706 تقديم الخدمات الأخرى؛
- ✓ حساب 708 منتوجات الأنشطة لملحقة.

ويتم معالجتها محاسبيا وفق القيد التالي:[2]

		بتاريخ :		
411		ح / الزبائن	X	
	70x	ح /المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		X
	4457	ح / الرسم على القيمة المضافة م		X
		بيع البضائع		

- ✓ **حساب 709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة:** ويقيد محاسبيا:

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 391 -393.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7 ,sonatrach -12 janvier 2010 ,p:14.

		بتاريخ :		
709		ح / التخفيضات والنتزيلات والحسومات الممنوحة	X	
	419	ح /الزائن الدائنون		X
		تقديم التخفيض		

الفرع الثاني: حساب 72 (الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون)

يقتصر استعمال هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن ، حيث يدرج به القيمة الزائدة (المنتوجات) المخزنة بتكلفة إنتاجها أي دون إضافة هامش الربح من السلع المنتجة لمقابل نفقات المواد الأولية المستهلكة وعوامل الإنتاج الأخرى خلال الفترة، يظهر هذا الحساب في حسابات النتائج تحت فصل المنتوجات ويتفرع إلى:

أولا– حساب 723 تغير المخزونات الجارية: يسجل المخزونات قيد الإنتاج في آخر الفترة، مقابل محاسبي:

***33** سلع قيد الإنتاج * **34** خدمات قيد الإنتاج

ثانيا– حساب 724 تغير المخزونات من المنتجات: يسجل كلفة المخزونات من المنتجات التامة من خلال الحساب * **35** مخزونات المنتجات ويتم معالجتها محاسبيا وفق القيود التالية:

✓ عند دخول المخازن:[1]

		بتاريخ :		
33x		ح / سلع قيد الإنجاز	X	
34x		ح / خدمات قيد الإنجاز	X	
35x		ح / مخزونات المنتجات	X	
	723	ح / تغير المخزونات الجارية		X
	724	ح/ تغير المخزونات من المنتجات		X
		تسجيل عملية التخزين		

✓ عند خروج من المخازن :

		بتاريخ :		
723		ح / تغير المخزونات الجارية	X	
724		ح/ تغير المخزونات من المنتجات	X	
	33x	ح / سلع قيد الإنجاز		X
	34x	ح / خدمات قيد الإنجاز		X
	35x	ح / مخزونات المنتجات		X
		الخروج لغرض البيع		

[1] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7,op-cit, p:83-96.

الفرع الثالث: حساب 73 (الإنتاج المثبت)

يمثل قيمة الإيرادات التي تضيفها المؤسسة عن طريق إنتاج أصل ثابت داخليا ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية: يدرج ضمن هذا الحساب القيم الدائنة المضافة من إنتاج أصل معنوي داخل المؤسسة، ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
237	731	ح / قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز ح /الإنتاج المثبت للأصول المعنوية انتاج المؤسسة لذاتها	X	X

ثانيا– حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية: يدرج ضمن هذا الحساب القيم الدائنة المضافة من إنتاج أصل ثابت ملموس داخل المؤسسة، ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
232	732	ح / قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز ح /الإنتاج المثبت للأصول العينية تسجيل تثبيتات جاري انجازها	X	X

الفرع الرابع: حساب 74 (إعانات الاستغلال)

يقيد في الجانب الدائن هذا الحساب مب الغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها المؤسسة في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، ويتفرع هذا الحساب إلى:

أولا– حساب 741 إعانة التوازن: ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
441	741	ح / الدولة والجماعات العمومية الأخرى،إعانات ح /إعانة التوازن الحصول على اعانات	X	X

ثانيا– حساب 748 إعالات أخرى للاستغلال: ويقيد محاسبيا كما يلي:[2]

		بتاريخ :		
441	748	ح / الدولة والجماعات العمومية الأخرى،إعانات ح /إعانة الإستغلال تسجيل الحصول على الاعانات الأخرى	X	X

[1] لخضر علاوي ، مرجع سابق ، ص: 395 –398.

[2] Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7,op-cit, p:99-123 .

الفرع الخامس: حساب 75 (المنتوجات العملياتية الأخرى)

ويقصد به جميع الإيرادات الناتجة من النشاطات العادية للمؤسسة والتي لم تصنف في الحسابات الأخرى من الصنف 7ويتفرع هذا الحساب إلى:

أولا– حساب 751 الأتاوي عن الإمتياز والبراءات والتراخيص وبرامج معلوماتية والقيم المماثلة:

ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	751	ح / الحسابات المالية ح / الأتاوي عن الإمتياز والبراءات والتراخيص وبرامج معلوماتية والقيم المماثلة تسجيل تحصيل الأتاوي	X	X

ثانيا– حساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
28x		ح / اهتلاك القيم الثابتة	X	
	23/22/21/20	ح / قيم ثابتة غير مالية		X
	752	ح / فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية تسجيل فائض القيمة		X

ثالثا– حساب 753 أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	753	ح / الحسابات المالية ح / أتعاب الحضور واتعاب الإداريين أو المسير الحصول على ايرادات الأتعاب المقدمة	X	X

رابعا– حساب 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
132/131	754	ح / إعانة التجهيز / إعانة الإستثمار ح / أقساط إعانات الإستثمار المحولة نتيجة السنة المالية تسجيل تحويل أقساط الإعانة	X	X

خامسا– حساب 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
458	755	ح / الشركاء – العمليات التى تمت بالإشتراك معا أو في تجمع ح / قسط النتجة عن العمليات التى تمت بصورة مشتركة الحصول على أقساط النتيجة على العمليات	X	X

سادسا– حساب 756 المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51	756	ح / الحسابات المالية ح / المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة الحصول على المديونية المهتلكة	X	X

سابعا– حساب 757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	757	حـ / المنتوجات الإستثنائية عن العمليات التسير		X
		الحصول على الإيرادات المتعلقة بعملية التسيير		

ثامنا– حساب 758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	758	حـ / المنتوجات الأخرى للتسير الجاري		X
		الحصول على الإيرادات الأخرى للتسيير الجاري		

الفرع السادس: حساب 76 (المنتوجات المالية)

ويقصد بها الإيرادات الناتجة من حركة الأموال سواء في شكلها السائل أو من خلال شكلها الثابت كالقيم المالية وينقسم هذا الحساب حسب الحاجة إلى إظهار طبيعة أو أصل المنتوجات المرتبطة بالأعباء، ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 761 منتوجات المساهمات: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	761	حـ / منتوجات المساهمات		X
		تسجيل ايرادات الأسهم		

ثانيا– حساب 762 عائدات الأصول المالية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		حـ / الحسابات المالية	X	
	762	حـ / عائدات الأصول المالية		X
		تسجيل ايرادات الأصول المالية		

ثالثا– حساب 763 عائدات الحسابات الدائنة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
512		حـ / البنك	X	
	274	حـ / الحسابات الدائنة المرتبطة بعقود الإيجار– التمويل		X
	763	حـ / عائدات الحسابات الدائنة		X
		تسجيل ايرادات عقود الإيجار		

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 404 –409.

رابعا– حساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
50/27/26		ح / أحد الاصول المالية	X	
	765	ح / فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة		X
		تسجل ربح فارق القيمة		

خامسا– حساب 766 أرباح الصرف: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	766	ح / أرباح الصرف		X
		تسجيل أرباح الصرف		

سادسا– حساب 767 الأرباح الصافية من عمليات التنازل عن أصول مالية:ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
512		ح / البنك	X	
	27/26	ح / أحد الأصول المالية		X
	767	ح / الأرباح الصافية من عمليات التنازل عن أصول مالية		X
		تسجيل الأرباح المتأتية من التنازل عن الأصول المالية		

سابعا– حساب 768 المنتوجات المالية الأخرى:ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	768	ح / المنتوجات المالية الأخرى		X
		تسجيل النواتج المالية الأخرى		

الفرع السابع: حساب 77 (العناصر غير العادية – المنتوجات)

يقيد في هذا الحساب النواتج المتحصل عليها من خلال النشاطات الاستثنائية أي غير المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب الاعتراف وتقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر إستثنائي في الكشوف المالية للمؤسسة وفي مقابل الجانب المدين من الحسابات المالية ويقيد محاسبيا كما يلي:

		بتاريخ :		
53/51		ح / الحسابات المالية	X	
	77	ح / العناصر غير العادية– المنتوجات		X
		تسجيل الايرادات غير العادية		

الفرع الثامن: حساب 78 (الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات)

يقصد بهذا الحساب الإسترجعات المالية لمبالغ سجلت في السابق كأعباء ومؤونات محتملة، يعتبر هذا النوع من الإيراد المسجل لغرض تحقيق التوازن وليس الهدف المرجو من خلال تحصيل إيرادات حقيقية، ويتفرع هذا الحساب إلى:[1]

أولا– حساب 781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
29	781	ح / خسائر القيمة عن التثبيتات ح / إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير تسجيل استرجاع خسائر القيمة للأصول غير الجارية	X	X

ثانيا– حساب 785 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول الجارية: ويقيد محاسبيا :

		بتاريخ :		
59/49/39	785	ح / خسائر القيم عن القيم الثابتة ح / إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول تسجيل استرجاع خسائر القيمة للأصول الجارية	X	X

ثالثا– حساب 786 الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات: ويقيد محاسبيا:

		بتاريخ :		
59/298/297/296	786	ح / خسائر في القيم عن أحد الأصول المالية ح / الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات تسجيل استرجاع خسائر القيمة	X	X

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 410 –412.

المبحث الثالث: العلاقة بين الإيرادات والنفقات

يعتبر التوقيت عامل مهم في عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات، لأن المصروفات تحدث من اجل إنتاج الإيرادات و مصروفات السنة ترتبط بإيرادات نفس السنة (الفترة المحاسبية) و نحن في المحاسبة لا نقابل مصروفات هذا العام مع مبيعات العام الماضي بسبب عدم وجود علاقة بينهما و يتطلب التطبيق السليم بمبدأ مقابلة و القياس الدقيق للربع لكل فترة محاسبية التعرف على الإيراد و إثباته عندما يصبح هذا الإيراد مكتسبا و إثبات المصروفات خلال الفترة المتعلقة بها تلك المصروفات بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد الخاصة بكل منهما.[1]

المطلب الأول: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات واحد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه يعتبر ركنا أساسيا في عملية قياس أعمال الفترة المحاسبية (سبق وأن عرفناه) ولكي تتم المقابلة بين إيرادات ونفقات الفترة المحاسبية على أسس منطقية يسترشد المحاسب بمجموعة من القواعد لعل من أهمها:

- ✓ وجود علاقة سببية بين إيرادات الفترة المحاسبية ومصروفاتها ويتم الاسترشاد بهذه القاعدة في الظروف التي لا تتوفر فيها علاقة مباشرة بين واقعة تحقق الإيراد من جهة، وواقعة استنفاد التكلفة من جهة أخرى، يحدث ذلك مثلا عند تحميل إيراد الفترة المحاسبية بتكلفة البضاعة المباعة خلالها، إذ لولا تكبد النشأة لتكلفة البضاعة لما حصلت على إيراد المبيعات.
- ✓ التوزيع المنطقي العادل للمصروفات على الفترات المحاسبية وذلك وفقا لمبدأ الاستفادة ،وتطبق هذه القاعدة عند تخصيص تكاليف الأصول طويلة الأجل على الفترات المحاسبية التي تستفيد من خدمات تلك الأصول وذلك بموجب طرق عادلة للاستهلاك .
- ✓ الربط المباشر بين المصروف والفترة المحاسبية التي تشهد واقعة حدوث هذا المصروف، وتطبق هذه القاعدة في تحميل المصروفات الدورية كالإيجار، والرواتب والمصروفات الإدارية العمومية الأخرى وذلك باعتبارها مصروفات دورية ترتبط بالفترة المحاسبية التي تحدث خلالها. [2]

مشاكل تطبيق مبدأ المقابلة:

يثير تطبيق مبدأ المقابلة العديد من الصعوبات ويحتاج إلى ممارسة التقدير المهني للمحاسب، لتحديد العلاقة والارتباط بين الإيرادات والمصروفات، يمكن تمييز نوعين من العلاقات:

[1] أحمد محمد نور،مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003، ص: 184.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبية المالية "الدورة المحاسبية "ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، ج1 وج2، الطبعة الرابعة، 2007، عمان، ص: 204- 205.

- ✓ **ارتباط مباشر**: يتمثل بعلاقة سببية مباشرة بين الإيراد والمصروف ،كما يحدث في حالة تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومقابلتها بصافي المبيعات الناتجة عنها خلال الفترة.
- ✓ **ارتباط غير مباشر** : حيث لا تتوافر مثل العلاقة السببية المباشرة، لذلك يضطر المحاسب إلى إتباع أسس تقديرية للتوزيع بين ما يعتبر مصروفا وما يعتبر أصلا من الأصول مثل: نفقات الأبحاث والتطوير، حساب مصروف الاستهلاك، توزيع المصروفات الإيرادية المؤجلة. [1]

المطلب الثاني: التسويات الجردية للمصروفات والإيرادات

تشكل التسويات الجردية جزءا رئيسيا من الإجراءات المحاسبية التي تنفذ في نهاية كل فترة محاسبية وذلك في سياق الدورة المحاسبية بقصد فك التداخل بين نفقات وإيرادات الأنشطة المتداخلة للمنشأة، وتهدف هذه التسويات والتي تجري عادة قبل إعداد الحسابات الختامية إلى فرز الحسابات الاسمية والممثلة في عناصر الإيرادات والمصروفات، عن الحسابات الحقيقية، والمتمثلة في عناصر والمطلوبات وحقوق الملاك كل ذلك بقصد تحقيق غرضين أساسيين:

- ✓ التأكد من أنه قد خصص للفترة المحاسبية الجارية نصيبها العادل من الإيرادات والمصروفات والأداة المحاسبية التي تستخدم لتحقيق هذا الغرض هي قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.
- ✓ التأكد من أن حقوق المنشأة أو موجوداتها في نهاية الفترة المحاسبية، وما على هذه الحقوق من مطالبات أو التزامات سواء تجاه الغير أو تجاه الملاك قد تم قياسها والإفصاح عنها على أسس سليمة وعادلة، الأداة المحاسبية المستخدمة لتحقيق هذا الغرض هي الميزانية أو قائمة المركز المالي. [2]

الفرع الأول: تسوية المصروفات

عند جرد المصروفات يمكن أن نواجه الاحتمالات التالية:

- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في الميزان المراجعة مساويا تماما لقيمة المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية.
- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في ميزان المراجعة أكبر من المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية وهذا ما يسمى بالمصروف المدفوع مقدما.
- ✓ أن يكون رصيد حساب المصروف في ميزان المراجعة أقل من المصروف الذي يخص السنة المالية الحالية وهذا ما يسمى بالمصروف مستحق الدفع أو غير المدفوع.

[1] رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية:الإطار الفكري والتطبيقات العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة،عمان، 2013، ص: 198.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ج2،دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2010، عمان، ص: 20.

أولا– المصروفات المدفوعة مقدما: يظهر هذا المصروف عندما يدفع المشروع مصاريف، و يكون جزء منها يخص السنة القادمة فعند عملية الجرد وطبقا لمبدأ الاستحقاق يجب استبعاد هذا المصروف المدفوع مقدما وعدم تحميله على الفترة المالية الحالية.

وهناك طريقتان لمعالجة المصروفات المدفوعة مقدما تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند سداد المبلغ.

حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:[1]

الطريقة الأولى: يتم اعتبار كامل مبالغ المصروفات مدفوعة مقدما، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:

1– إثبات دفع المصروف

		بتاريخ :		
6	530/512	من ح/ المصروف المدفوع مقدما الى ح/ البنك /الصندوق إثبات دفع المصروف	X	X

2– إثبات تخفيض الأصل(المصروف المدفوع مقدما) بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية وذلك عند الجرد بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
6x	6	من ح/ المصروف الى ح/ المصروف المدفوع مقدما إثبات تخفيض الأصل	X	X

3– في نهاية السنة المالية يتم إقفال المصروف في الحسابات الختامية بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من ح/ الأرباح و الخسائر الى ح/ المصروف إقفال المصروف	X	X

وعند تصوير حساب المصروف المدفوع مقدما فإنه يظهر برصيد مدين حيث يظهر هذا الحساب الوسيط في الميزانية في جانب الأصول تحت بند الأرصدة المدينة الأخرى.

الطريقة الثانية: أن يتم اعتبار كامل المبالغ مصروفا، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف مقدم حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج2، دار المسيرة، ط2، عمان، 1999، ص: 24-25.

1- قيد إثبات دفع المصروف:

		بتاريخ :		
6x	530/512	من حـ/ المصروف الى حـ/ البنك / الصندوق إثبات دفع المصروف	X	X

2- قيد التسوية أو تخفيض قيمة المصروف بقيمة المصروف المدفوع مقدما :

		بتاريخ :		
6	6x	من حـ/ المصروف المدفوع مقدما الى حـ/ المصروف تسوية أو تخفيض المصروف	X	X

3- إقفال المصروف في حـ/أخ بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من حـ/ الأرباح و الخسائر الى حـ/ المصروف إقفال المصروف	X	X

ثانيا- المصروفات المستحقة:

وتعتبر عكس المصروفات المدفوعة مقدما ،وهي المصروفات التي تخص السنة المالية الحالية إلا أنها لم تدفع بعد ولم تظهر في نهاية الفترة ضمن رصيد المصروفات في ميزان المراجعة ويجب حصرها وتحميلها لحسابات النتيجة المتعلقة بهذه الفترة ويتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:

1- إثبات المصروف المستحق عند الجرد بالقيد:

		بتاريخ :		
6x	6	من حـ/ / المصروف الى حـ/ المصروف المستحق الدفع إثبات المصروف المستحق	X	X

2- تحميل أو إقفال حـ/ المصروف بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

		بتاريخ :		
66x	6x	من حـ/ الأرباح و الخسائر الى حـ/ المصروف تحميل أوإقفال المصروف	X	X

ويظهر الحساب الوسيط حـ/ المصروف مستحق الدفع برصيد دائن حيث يظهر في جانب الخصوم في الميزانية العمومية لأن هذا الحساب نتج عن الجرد في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني: تسوية الإيرادات

أولا- الإيرادات المدفوعة المقبوضة مقدما:

هي تلك المبالغ التي تقبضها المنشأة مقدما في سبيل تقديم خدمات أو منافع للغير، لكن هذه الإيرادات قد لا تخص الفترة المالية الحالية بل تخص أيضا فترة أو فترات مالية لاحقة، فالمبلغ الذي يخص الفترة المالية الحالية يعتبر إيراد يخص هذه الفترة، أما الجزء المقبوض والذي يخص فترة أو فترات مالية لاحقة يعتبر إلتزاما على المنشأة ويظهر في الميزانية العمومية ضمن إلتزامات المنشأة سوف يستفاد منها في فترات مالية لاحقة. [1]

هناك طريقتين للمعالجة الإيرادات المقدمة تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند استلام المبلغ وهما على النحو التالي:[2]

الطريقة الأولى: معالجة الإيرادات المحصلة كإلتزام منذ البداية وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

1- إثبات استلام الإيراد بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
5x		من ح/ النقدية	X	
	7	الى ح/ الإيراد المقبوض مقدما		X
		إثبات استلام الايراد		

2- إثبات تخفيض الإلتزام – الإيراد المقبوض مقدما – بقيمة الإيراد الذي يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7		من ح/ الإيراد المقبوض مقدما	X	
	7x	الى ح/ الإيراد		X
		إثبات تخفيض الإلتزام		

3- إقفال أو تحميل الفترة بقيمة الإيراد الذي يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال أو تحميل الفترة		

الطريقة الثانية: معالجة الإيرادات المحصلة كإيراد منذ البداية وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

1- إثبات استلام أو قبض الإيراد بالقيد التالي:

[1] رياض الحلبي وآخرون،أصول المحاسبة ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2000 ،ص:113.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون،مرجع سابق ص:32-36 .

		بتاريخ :		
5x		من ح/ النقدية	X	
	7x	الى ح/ الايراد		X
		اثبات استلام او قبض الايراد		

2- إثبات تخفيض الإيراد بالمبلغ المقبوض مقدما أي الذي لا يخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الايراد	X	
	7	الى ح/ الايراد المقبوض مقدما		X
		اثبات تخفيض الايراد		

3- إقفال الإيراد بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد التالي:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال الايراد		

ويظهر رصيد ح/ الإيراد المقبوض مقدما في الميزانية العمومية في جانب الخصوم تحت بند الأرصدة الدائنة الأخرى

ثانيا- الإيرادات المستحقة القبض:

هي تلك المبالغ مستحقة القبض للمنشأة على الآخرين ولم تقبض حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية في حين تعتبر هذه الإيرادات خاصة بالفترة المالية الحالية ولم تقبض بعد، ووفقا لمبدأ الاستحقاق فإنه يجب إضافة هذه الإيرادات إلى الإيرادات التي حققتها المنشأة خلال الفترة المالية الحالية إلى ح/الأرباح والخسائر للفترة المالية الحالية مع الإيرادات التي قبضت فعلا. [1]

يتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:[2]

1- إثبات الإيرادات المستحقة:

		بتاريخ :		
7		من ح/ الإيرادات المستحقة	X	
	7x	الى ح/ الإيراد		X
		إثبات الايراد المستحق		

2- إقفال بالقيمة الفعلية التي تخص السنة المالية بالقيد:

		بتاريخ :		
7x		من ح/ الإيراد	X	
	76x	الى ح/ الأرباح والخسائر		X
		إقفال الايراد		

[1] رياض الحلبي وآخرون، مرجع سابق، ص: 117 .

[2] نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 1999، ص: 194.

خلاصة الفصل:

تعبر الإيرادات والنفقات وسيلة إثبات كل الأحداث التي تجري داخل المنشأة، ومن خلال دراستنا اتضح لنا أن الإيراد هو الناتج عن إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في الأصول عن طريق المجريات التي تقوم بها المؤسسة حتى تتمكن من إظهار الأعباء في مختلف الكشوف المالية بهدف حسن الإنفاق وصرف هذه المبالغ وذلك لتشغيلها في مختلف المستويات، وتسجيلها محاسبيا باستخدام طريقة التسويات الجردية وذلك بغية تحصيل الإيراد وإتمام مهامها على أحسن وجه.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز بالوادي سونلغاز

تمهيد:

لإثراء هذا الموضوع وحتى يصبح أكثر فعالية ومطابقة للواقع، ولتدعيم الدراسة النظرية التي قمنا بها والتي تعتبر عموما كافية لفهم موضوع المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي، وحتى تكون هذه الدراسة ناجحة لابد أن تكون هناك دراسة تطبيقية وعملية على إحدى المؤسسات العمومية لإعطاء الصورة الحقيقة لهذه الدراسة قمنا بدراسة حالة حول مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز).

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز).

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة.

المبحث الأول:لمحة عامة عن مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)

تعتبر شركة الكهرباء والغاز من المؤسسات العمومية الإستراتيجية التي يمكنها مواكبة مختلف التطورات الاقتصادية، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم هذه الشركة باعتبارها ميدان الدراسة، وإبراز مكانتها والأهداف والدور الذي تقوم به.

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة الكهرباء والغاز (سونلغاز)

مرت سونلغاز بعدة مراحل منذ الاستقلال تم فيها تغيير الأهداف والوسائل بتغيير المحيط الذي كانت تعمل فيه، وبرزت ثلاثة مراحل أساسية ميزت مسار المؤسسة وأثرت في طرق تسييرها بصفة مباشرة وتتمثل هذه المراحل في:

- ✓ مرحلة ما بعد الاستقلال؛
- ✓ مرحلة التسيير الاشتراكي التي شهدت تحولات كبرى على مستوى الاقتصاد الوطني؛
- ✓ مرحلة التسعينات التي عرفت أهم التغيرات على مستوى المؤسسة.

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم

تم في 5 جوان 1947 إنشاء المؤسسة الوطنية العمومية للكهرباء والغاز الجزائر (EGA) وكان ذلك إبان الاستعمار الفرنسي، والتي اسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها عبر كامل التراب الوطني، وكذلك توزيع الغاز، وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

بعد الاستقلال استمرت المؤسسة في العمل إلى غاية 1969حيث تحولت (EGA) إلى سونلغاز" الشركة الوطنية للكهرباء والغاز"، لتعوض مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر بعد حلها وبإنشائها تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وكان هدفها هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسي يرية من اجل مساندة التنمية للبلاد ومن اجل التنمية الصناعية وحصول على عدد كبير من السكان على الشركة الاقتصادية.

وبقيت سونلغاز تمارس وتحتكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية 1983 أين تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية، ونتج عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال، وضع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات بتسيير مساهمات الدولة وهي:

- ✓ كهريف (KAHRIF):للأعمال المولدة للكهرباء أو الأشغال الكهربائية؛
- ✓ كهركيب (KAHRAKIB): لتركيب البنية التحية والمنشآت الكهربائية؛
- ✓ كناغاز (KANAGAZ): لإعداد وانجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز؛
- ✓ انرقا (INERGA): لأشغال الهندسة المدنية؛
- ✓ التركيب (ETTERKIB): للتركيب الصناعي؛
- ✓ أم س (AMC): لصناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة؛

- ✓ (CAMEG) فرع بيع عتاد الكهرباء.

وفي سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري(EPIC) وتسمى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وقد تم تأكيد هذا القرار بقرار آخر في سنة 1995 وهذا ما جاء به القانون الأساسي، ومن ثم وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة وصارت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، تخضع لقواعد القانون العام في تعاملاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين.

وفي سنة 1998 تم استكمال إنشاء كل فروع سونلغاز في إطار التركيز على المهام الأساسية.

وفي عام 2002 تغيرت الصفة القانونية وأصبحت سونلغاز شركة مساهمة (SPA) بقرار رئاسي، رأسمالها 150 مليار دج، موزع على 150 000 سهم بقيمة 1 مليون دج للسهم الواحد مكتتب ومحرر كليا من قبل الدولة.

عرفت سونلغاز في سنة 2004 إحداث فروع لبعض النشاطات مثل صحة العمال و البحث والتطوير، وعليه تم إنشاء في بداية جانفي 2004 ثلاث فروع مكلفة بنشاطاتها الأساسية:

- ✓ مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء)؛
- ✓ مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز)؛
- ✓ مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز).

الفرع الثاني: تقديم الشركة

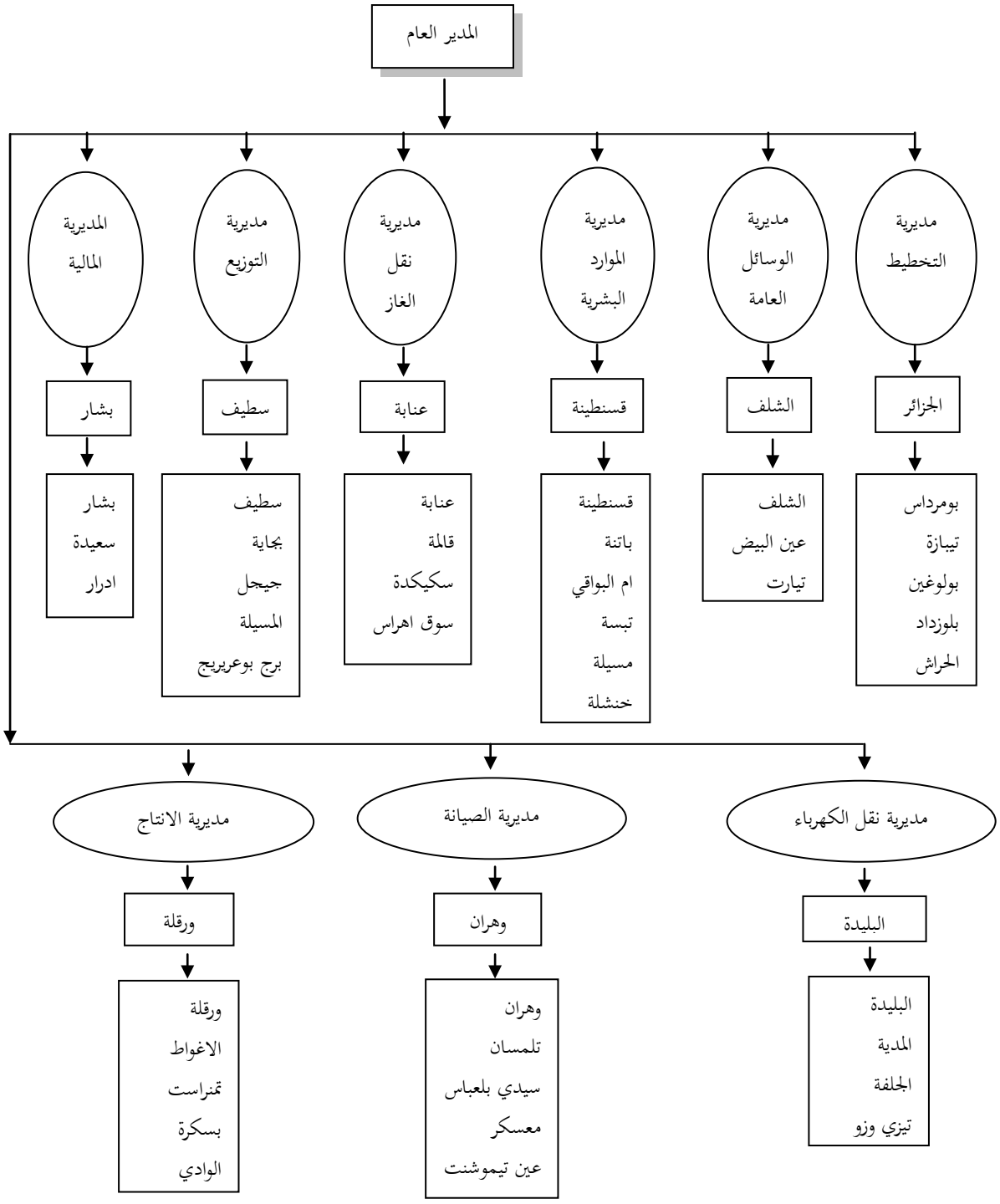
سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغاز بالجزائر، وقانونها الأساسي الصادر في سنة 2002، يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من بينها قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان التسويق والكهرباء والغاز نحو الخارج.ومنذ صدور هذا القانون قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها إذ أصبحت اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة فرعية ،وتشغل 40 ألف عامل.

ولقد لعبت سونلغاز على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97 % ونسبة التوغل للغاز إلى ما يفوق37%.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز

يتمثل الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز في الشكل التالي:

الشكل (3–1) يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي.

المطلب الثاني: أهداف ودور شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) في الاقتصاد الوطني

الفرع الأول: أهداف شركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)

تعتبر سونلغاز شركة ذات أسهم، ويقدر رأس مالها 150 مليار دج موزع 150 ألف سهم بقيمة كل سهم مليون دينار تكتتبها وتحررها الدولة دون سواها، وتهدف سونلغاز إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها؛
- ✓ نقل الغاز لتلبية حاجات السوق الوطنية؛
- ✓ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقها؛
- ✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنوعها؛
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه منفعة لسونلغاز؛
- ✓ تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية؛
- ✓ دراسة كل شكل و مصدر للطاقة وترقيته وتثمينه.

الفرع الثاني: دور الشركة سونلغاز

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعية، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الإستراتيجية والتحويلية هذا لان كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز.

كما لها دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات ، أما على مستوى قطاع الخدمات فان مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية، كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي الممون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

المطلب الثالث: لمحة عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

سوف يتم في هذا المطلب التطرق لنشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي ونظام العمل فيه بالإضافة إلى هيكله التنظيمي.

الفرع الأول: نشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

أولا– نشأة شركة سونلغاز بالوادي: يعتبر مركز الكهرباء والغاز بالوادي الذي تقرر إنشاءه نظرا للزيادة في الكثافة السكانية، الذين هم بحاجة للكهرباء وبدأ العمل بصفة رسمية ابتداء من الفاتح جانفي 1992، حيث تحولت من مندوبية تابعة لمنطقة ورقلة إلى مركز للتوزيع والمتكون من عدة مقاطعات وهي (مقاطعة الوادي، مقاطعة

المغير، مقاطعة الدبيلة) ، وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع من اجل ضمان إعطاء الكشوفات، والتسديدات الخاصة بالزبون، وإيصال شبكات الكهرباء لمختلف المقاطعات، كما تهدف إلى تلبية رغبات الزبائن من خلال المعدات الحديثة للتقليل من المخاطر وتزويد اكبر عدد من مناطق الولاية بأنابيب الغاز وتدعيم الأحياء الجديدة بأعمدة الكهرباء ... الخ.

ثانيا– نظام العمل في مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي:

يقدر عدد العمال في المركز بـ 258 عامل من بينهم 11 من العنصر النسوي موزعين كما يبينه الجدول التالي:

الجدول (3 . 1) جدول يوضح توزيع العمال في المركز

شريحة المستخدمين	عدد المستخدمين	العنصر النسوي منهم	نسبة العنصر النسوي
إطارات	72	03	% 04
عون تحكم	156	06	% 04
عون تنفيذ	30	02	% 06
المجموع	258	11	16

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مدير مصلحة المستخدمين.

الفرع الثاني: مهام مركز التوزيع بالوادي

أهم نشاطات المؤسسة تتمثل في نقطتين أساسيتين هما:

1– الطاقة الكهربائية: فالشركة مكلفة بإنتاج ونقل وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

2– الغاز : الشركة مكلفة بنقل وتوزيع الغاز إذا أن المؤسسة محتكرة لهذا النشاط ولكي تبقى لها هذه الأفضلية فعليها مراعاة ما يلي:

- ✓ إقامة مؤسسات من اجل تنمية القطاع؛
- ✓ دراسة وتنمية التقنيات المستعملة في المؤسسة؛
- ✓ تسيير وتكوين العمال من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية؛
- ✓ توسيع استعمال الكهرباء والغاز وتنمية المبيعات.

بالإضافة إلى هذا فان الوظائف التقنية والتجارية التي تقوم بها سونلغاز بالوادي تتمثل في:

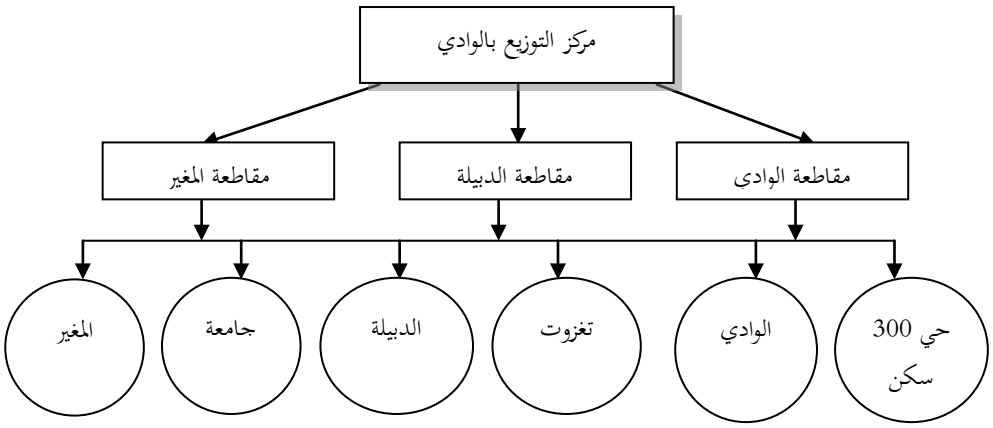
- ✓ تسيير المشتركين والزبائن؛
- ✓ تسيير المؤسسة الكهربائية والغازية؛
- ✓ تطوير مبيعات الطاقة؛
- ✓ تمثيل المؤسسة في حدود كامل الولاية؛
- ✓ الاتصال بالسلطات المحلية؛
- ✓ السهر على إنشاء ومد أنابيب الغاز (غاز المدينة).

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع الكهرباء والغاز بالوادي

أولا– خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي:

قبل التعرض للهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بالوادي يجب معرفة المديريات والمناطق، والمراكز التابعة لشركة سونلغاز ككل، فالشركة مكونة من عدة مديريات منها مديرية التوزيع التي تتفرع إلى عدة مناطق وهذه المناطق تتفرع منها مراكز توزيع كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3– 2) خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على شرح من قبل مدير مصلحة المستخدمين

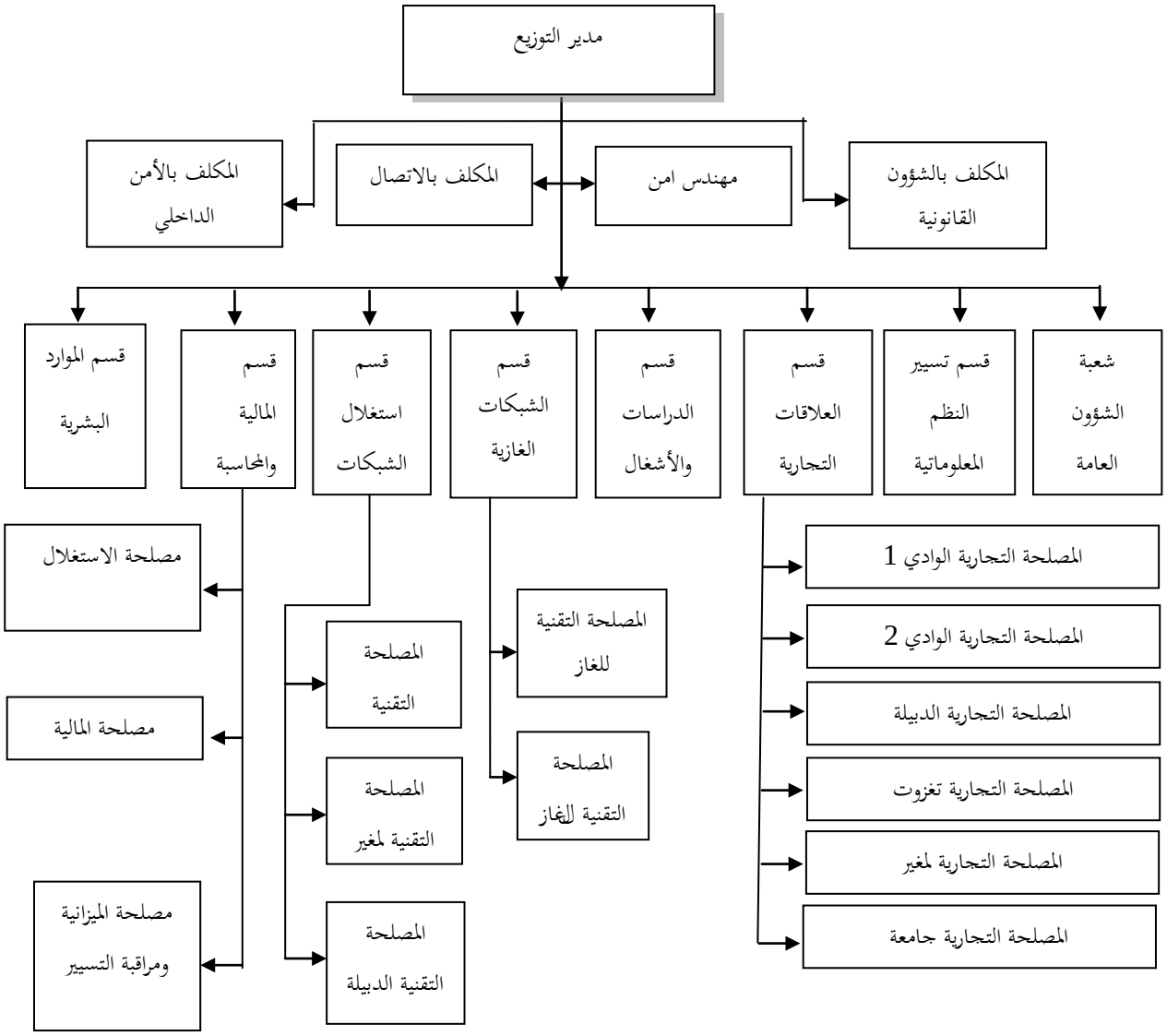
من خلال الشكل نرى أن مركز التوزيع لمؤسسة سونلغاز بالوادي يتوزع جغرافيا إلى ثلاثة مناطق تسمى بالمقاطعات وتنتشر في نقاط مختلفة من مناطق الولاية، وكل مقاطعة تحتوي على وكالتين تابعتين لها:

- ✓ **مقاطعة الوادي**: وكالة الوادي، وكالة حي 300 مسكن؛
- ✓ **مقاطعة الدبيلة**: وكالة الدبيلة، وكالة تغزوت؛
- ✓ **مقاطعة المغير**: وكالة المغير، وكالة جامعة.

ثانيا. الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

يتمثل الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي في الشكل التالي:

الشكل رقم (3 – 3) الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لنفقات وإيرادات الشركة

بعد تطرقنا في المبحث السابق لمحة عامة عن الشركة والهيكل التنظيمي لها، لذا قمنا بالتركيز في دراستنا في هذا المبحث على قسم المحاسبة والمالية،والتي تعتبر المصدر الرئيسي للقوائم المالية، وبالخصوص جدول حسابات النتائج والذي يعتبر عنصر من عناصر القوائم المالية.

المطلب الأول: تقديم مصلحة المالية والمحاسبة

يعتبر قسم المالية والمحاسبة من الأقسام المهمة في المؤسسة حيث ينقسم هذا القسم إلى ثلاث مصالح كما هي مبينة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهي:

الفرع الأول:مصلحة الاستغلال

تتكون مصلحة الاستغلال من:

- ✓ **رئيس مصلحة الاستغلال:** ويعمل فيها شخص واحد.
- ✓ **مكلف بالدراسات:** ويعمل فيها شخص واحد.
- ✓ **محاسب:** ويعمل فيها ثلاث محاسبين وترتكز مهامهم على ما يلي:

*معالجة الفواتير * معالجة الضرائب على الدخل والضرائب الأخرى * إعداد الكشوفات المحاسبية .

الفرع الأول: مصلحة المالية

حيث تقوم هذه المصلحة بعدة عمليات منها وضع برامج التمويل والموازنات والمخططات المالية التي يتم بها تغطية المشاريع ماليا، وتقوم كذلك بتسديد الفواتير التي بدورها تنقسم إلى فواتير الاستثمار والاستغلال بالايضافة إلى تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي، كما تقوم أيضا بمتابعة كل المدخولات البنكية وعمليات المقاربة البنكية فيما يخص كل حركات الأموال الخاصة بالشركة، كما تعمل على مراقبة القواعد المالية وزيادة على ذلك رعاية التعهدات المالية للشركة، والمراقبة المستمرة لصندوق الشركة.

الفرع الثالث:مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

يتلخص دور هذه المصلحة في إعداد الميزانية لكل سنة، وتقوم بمتابعة برنامج الاستثمار كل شهر وتنفيذ العمليات المحاسبية.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لنفقات الشركة

بالاعتماد على الوثائق المقدمة لنا من طرف الشركة قسم المحاسبة والمالية، تم اختيار عينة من الفواتير لسنة 2014 للصنف السادس و يتم تسجيلها محاسبيا كتالي :

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 60

أولا – حساب 602: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/10		
60220		ح / التموينات الأخرى	321.390.00	
	37	ح / مخزون في الخارج		321.390.00
		استهلاك التموينات الأخرى		

ثانيا – حساب 607: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2014/12/29		
60783		ح / مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات	5.282.60	
445012		ح/ الرسم على القيمة المضافة	339.85	
	401200	ح / مورد المخزون		5.622.45
		استهلاك مواد غير مخزنة		

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2014/12/29		
401200		ح / موردو المخزون	5.622.45	
	54121	ح / البنك		5.622.45
		تسديد بشيك بنكي		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 61

أولا – حساب 611: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/12/29		
61107		ح / التقاول العام	180.000.00	
445011		ح/ الرسم على القيمة المضافة	30.600.00	
	54121	ح / البنك		210.600.00
		اثبات التقاول العام		

ثانيا – حساب 615: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/01/18		
615044		ح / الصيانة والتصليحات والرعاية	79.900.00	
445011		ح/ الرسم على القيمة المضافة	13.583.00	
	54121	ح / البنك		93.483.00
		اثبات مصاريف الصيانة		

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 62

أولا – حساب 625: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2015/01/18		
625001	401200	ح / التنقلات والمهمات والاستقبلات ح مورد و المخزون تسجيل مصاريف المهمات	9.287.00	9.287.00

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2015/01/18		
401200	54121	ح / موردو المخزون ح / البنك تسديد بشيك	9.287.00	9.287.00

ثانيا – حساب 626: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/01/18		
62630 445011	54121	ح / مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية ح/ الرسم على القيمة المضافة ح / البنك تسجيل مصاريف البريد	663.240.09 96.398.22	566.841.87

الفرع الرابع: التسجيل المحاسبي للحساب 63

أولا – حساب 631: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
631	421	ح / مرتبات المستخدمين ح / مستخدمون – الأجور المستحقة تسجيل أجور العمال	30.039.318.95	30.039.318.95

ثانيا – حساب 635: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
635	4310	ح / الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية ح / الضمان الاجتماعي تسجيل اشتراكات في الهيئات الاجتماعية	3.897.562.1	3.897.562.1

ثالثا – حساب 637 :ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/05/18		
63700	4310	ح / الأعباء الاجتماعية الأخرى ح / الضمان الاجتماعي تسجيل الأعباء الاجتماعية الأخرى	871.839.41	871.839.41

الفرع الخامس : التسجيل المحاسبي للحساب 64

✓ **حساب 642**: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/04//28		
64200	447	ح / الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال ح / الضرائب والرسوم ودفعات مشابهة تسجيل الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	7.251.613.00	7.251.613.00

الفرع السادس: التسجيل المحاسبي للحساب 65

أولا – حساب 651: ويقيد محاسبيا كتالي:

✓ على مستوى مصلحة الاستغلال:

		بتاريخ: 2014/07/20		
65160 445011	474070	ح / الأتاوي المترتبة عن الامتيازات ح/ الرسم على القيمة المضافة ح / الحسابات الانتثالية تسجيل الاتاوي المترتبة عن الامتيازات	8.000.00 1.360.00	9.360.00

✓ على مستوى مصلحة المالية:

		بتاريخ: 2014/05/18		
474070	54121	ح / الحسابات الانتثالية ح / البنك تسديد بشيك	9.360.00	9.360.00

ثانيا – حساب 656: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/10/19		
65600	468	ح / الغرامات والعقوبات – الاعانات الممنوحة ح / الأعباء الأخرى الواجب دفعها الاجتماعى تسجيل الغرامات والعقوبات	3535782.60	3535782.60

الفرع السابع: التسجيل المحاسبي للحساب 66

✓ **حساب 668:** ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/04/28		
66880	54121	ح / الأعباء المالية الأخرى ح / البنك تسجيل الأعباء المالية الأخرى	5.298.46	5.298.46

الفرع الثامن: التسجيل المحاسبي للحساب 68

أولا – حساب 681: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/03/30		
681	28	ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غ الجارية ح / اهتلاك التثبيتات تسجيل اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة	44.079.641.82	44.079.641.82

ثانيا– حساب 685: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2015/03/30		
685	49	ح /مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول الجارية ح / خسائر القيمة عن حسابات الغير تسجيل خسائر القيمة للأصول الجارية	8.600.113.46	8.600.113.46

ثالثا– حساب 686: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2015/03/25		
686		ح / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة –العناصر المالية	3.400.000.00	
	298	ح / خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة		3.400.000.00
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول المالية		

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لإيرادات الشركة

بالاعتماد على الوثائق المقدمة لنا من طرف الشركة قسم المحاسبة والمالية، تم اختيار عينة من الفواتير لسنة 2014 للصنف السابع و يتم تسجيلها محاسبيا كتالي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للحساب 70

أولا – حساب 701: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2014/05/13		
54121		ح / البنك	16.013.788.02	
	701	ح/ المبيعات من المنتوجات تامة الصنع		14.966.141.43
	445	ح / الرسم على القيمة المضافة		1.047.646.59
		بيع البضائع		

ثانيا – حساب 706: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/09		
54121		ح / البنك	687.904.47	
	706	ح/ تقديم الخدمات الأخرى		587.957.34
	445	ح / الرسم على القيمة المضافة		99.947.13
		بيع البضائع		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للحساب 75

✓ **حساب 754**:ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ :2015/03/30		
13276		ح / إعانة الاستثمار	114.314.315.59	
	75406	ح / أقساط إعانات الاستثمار المحولة نتيجة السنة		114.314.315.59
		تسجيل تحويل أقساط اعانات الاستثمار		

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للحساب 78

✓ **حساب 785**: ويقيد محاسبيا كتالي:

		بتاريخ: 2014/07/02		
59		ح / خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	20.568.190.00	
	7850	ح / إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات –الأصول		20568.190.00
		تسجيل استرجاع خسائر القيمة – الأصول الجارية		

خلاصة الفصل:

كخلاصة لدراسة التطبيقية والتي تم التعرض فيها إلى المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي داخل شركة سونلغاز بالوادي، ومن خلال تربصنا بالشركة والتعرف على الوثائق المقدمة لنا من طرف العون المحاسب لقسم المحاسبة والمالية تم حصر دراستنا في سنة 2014 كنموذج:

- ✓ وجدنا أن الشركة تطبق النظام المحاسبي المالي في تسجيلها المحاسبي للنفقات والإيرادات وذلك من أجل تحديد نتيجة السنة المالية.&
- ✓ إن تطبيق شركة سونلغاز للنظام المحاسبي أعطى للقوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية.

خاتمة

من خلال ما تطرقنا اليه في الموضوع الدراسة سنحاول الاجابة على الإشكالية المتمثلة في : **إلى أي مدى تساهم المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي للتعبير عن وضعية المؤسسة الاقتصادية ؟** ولقد تم الإجابة عليها من خلال التطرق للفصول الثلاثة.

تعتمد المحاسبة عن تطور الفكر المحاسبي وذلك لخروجها من نطاق الممارسة المحلية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع، وتزداد هذه الأهمية من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للمؤسسة عن طريق التقارير المالية والتي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، والتي بدورها تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ولقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من القرن العشرين عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقوم بمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهذا راجع لوجود قصور في المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسايرته للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، وهذا ما جعلها تباشر جملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي الذي نتج عنه تبني النظام المحاسبي الجديد، والذي بدوره كان ناتجا للتوجه نحو عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، كما يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، وعليه يتطلب تطبيقه جملة من الإصلاحات والإجراءات التي من شأنها تضمن الانتقال الجيد والسليم من المخطط إلى النظام المحاسبي المالي وبهذا تعتبر المؤسسة الجزائرية هي المعني الأول بهذه الإصلاحات.

ولهذا باعتبار الجزائر تملك نظام محاسبي مالي وإمكانية تطبيقه وحتى تتمكن جميع المؤسسات من التسيير الجيد لنشاطها يجب إظهار الأعباء في مختلف الكشوفات المالية وإظهار الإيرادات وذلك من أجل حسن إنفاقها، وصرف هذه المبالغ في عمليات الاستغلال من خلال تشغيل هذه الأعباء والإيرادات في مختلف مستويات المؤسسة وتسجيلها محاسبيا لإنجاز مهامها على أكمل وجه.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في الدراسة الميدانية "لشركة الكهرباء والغاز (سونلغاز)" الوادي إلى معلومات حول النفقات والإيرادات وكيفية تسجيلها وتوزيعها حول المصاريف التي تنفقها المؤسسة باستخدام تقنيات وأساليب خاصة تمكنها من التسيير الجيد والفعال.

✓ **نتائج إحتبار الفرضيات :**

– بخصوص الفرضية الأولى: لقد جاء النظام المحاسبي المالي نتيجة للتغيرات في قواعد التقييم ومبادئ التسجيل المحاسبي، نذكر منها مبدأ القيمة العادلة ونص النظام على وجوب تسجيل الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والمنتوجات والأعباء كما هي محددة في النظام ولا يمكن تبرير عدم تسجيلها،كما تعتبر المعالجة المحاسبية الصحيحة وفق النظام المحاسبي المالي للنفقات والإيرادات الأداة الوحيدة للوصول إلى كشوف مالية معبرة وصادقة وشفافة.

– أما بخصوص الفرضية الثانية: تعتبر النفقات والإيرادات من أهم حسابات التي تحدد نشاط المؤسسة لذلك يجب أن تكون المنافع الاقتصادية المتحصل عليها من عملية البيع في صالح المؤسسة، وأن يكون الإيراد مبلغ محدد ، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع ،وتعتبر من أهم مستويات تحديد النتيجة لأن ذلك يستوجب أن نطرح النفقات من الإيرادات للحصول على النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.

– وبخصوص الفرضية الثالثة: تتم معالجة النفقات والإيرادات محاسبيا إذا توفر الشرطان :أولهما أن يكون احتمال هذه الإيرادات في فائدة المؤسسة وثانيهما أن يكون الإيراد قابل للتحقيق بشكل جيد.

– أما بخصوص الفرضية الرابعة: من خلال الدراسة التطبيقية للبحث والمتمثلة في دراسة حالة "مؤسسة الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز)" وبعد تقييمنا للنفقات والإيرادات المدروسة وجدنا أهمية النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية التي توجد في الشركة، إذ على المسيرين إتباع هذه الأداة في اتخاذ قررات مستقبلية للشركة، فهي تعتبر من أهم الأدوات وأنجعها بتقييم مستوى الأداء الفعلي، والتي يعتمد عليها في دراسة مركز الشركة.

✓ **النتائج:**

إن الفصول الثلاثة التي تضمنتها هذه الدراسة شكلت الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية وقد استخلصنا من خلال ذلك النتائج التالية على ضوء تحليل الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع :

– تساعد طرق تقييم النظام المحاسبي المالي على معالجة محاسبية صحيحة وواضحة؛

– إن المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر الميزانية وفق هذا النظام المحاسبي تساعد على إخراج كشوف مالية دقيقة تسهل عمل المؤسسات المالية وإدارة الضرائب؛

– من خلال الدراسة نشير إلى النفقات والإيرادات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة وذلك من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال ما تدفعه من مصاريف وتحصله من إيرادات؛

– تبين لنا من خلال الدراسة أن النفقات والإيرادات من حسابات التسيير ، والتي توضح للمؤسسة ما لديها من الغير وما عليها من أعباء أخرى؛

– إن المصروف والإيراد لا يعالج محاسبيا إلا إذا تم تحقيقه أو هناك قابلية للتحقق أو أن مبلغ الإيراد يكون قابلا للتحديد؛

– من خلال دراسة النفقات والإيرادات لشركة الكهرباء والغاز (سونلغاز) الوادي تبين لنا أن جدول حسابات النتائج له أهمية والذي بدوره يحدد نتيجة السنة المالية .

✓ **التوصيات:**

يعد النظام المحاسبي المالي نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، ويتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، ومن خلال هذه الخاصية فإن هذا النظام يشكل ركيزة يمكن العمل من خلالها على مواصلة البحث في هذا المجال خاصة في جانبه التطبيقي ، وعليه يمكن أن نتقدم بهذه التوصيات التي نراها مناسبة لأهمية هذا المجال فيما يلي :

– إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة فيه؛

– فتح مركز وطني متخصص بالنظام المحاسبي الوطني ، يهدف إلى متابعة تطبيق هذا النظام من معالجة محاسبية وإعداد قوائم مالية ومساعدة المؤسسات في حل المشاكل التي قد توجهها عند أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛

– معالجة النفقات والإيرادات بطريقة معمقة ودراسة كل حساب على حدى؛

– تزويد هذا الموضوع بتمارين تطبيقية لربط الجانب النظري بالتطبيقي.

✓ **آفاق الدراسة:**

وفي الأخير بالرغم من أننا حاولنا بقدر الإمكان الإحاطة بأهم جوانب موضوع الدراسة

– ما مدى ملائمة ونجاح طرق التقييم الحديثة للنظام المحاسبي المالي ؟

– ما هي أماكن القصور في المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وكيف يتم معالجتها وخاصة في مجال النفقات والإيرادات ؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

✓ كتب اللغة العربية:

1. أحمد حسين علي حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة ،الدار الجامعية، القاهرة، 2005 .
2. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003 .
3. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس مبادئ المحاسبة المالية، ج 1، ميس الريم للخدمات المحاسبية والضريبية، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
4. أمين السيد أحمد لطفي،إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
5. حسام الدين الحسين، مبادئ المحاسبة المالية، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2004 .
6. حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1،دار المسيرة، ط1، عمان، 1998.
7. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر، الطبعة الأولى، عمان، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الثانية، القاهرة، 2010 .
9. خالد جمال الجعارات، معاييرالتقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
10. خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
11. رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية:الإطار الفكري والتطبيقات العلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2013 .
12. رضوان محمد العناتي، المحاسبة باللغة الإنكليزية نظرية وتطبيقات، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2002 .
13. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان،2001.
14. رياض الحلبي وآخرون، أصول المحاسبة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
15. زهير إبراهيم الحدرب، لؤي وديان، محاسبة التكاليف، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010 .
16. سامر عدنان حمدي الشريف، أصول المحاسبة، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2001 .
17. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008 .
18. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
19. شبايكي سعدان ،تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني ،د م ج، ،طبعة 2002 ،الجزائر .
20. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزائر، 2008.
21. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان*نظرة مستقبلية * ،الدار الجامعية، القاهرة، 2006.
22. طويل مصطفى، نظام المحاسبة المالية الجزائرية الجديد، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2010.
23. عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
24. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطالي، الطبعة الثانية، 2011 .
25. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003 .
26. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة(2.1)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2010 .
27. عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2005.
28. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج2، دار المسيرة، ط2،عمان، 1999 .
29. عبد الناصر إبراهيم نورا، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، ط1، عمان، 2011.
30. عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2000 .
31. كمال الدين الدهراوي، عبد الله هلال، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.

32. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاها، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2014.

33. محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998 .

34. محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

35. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية *الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح*، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010.

36.محمد مطر، مبادئ المحاسبية المالية "الدورة المحاسبية "ومشاكل الاعتراف القياس والإفصاح، دار وائل للنشر، ج1 وج2، الطبعة 4، عمان، 2007.

37. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية " الدورة المحاسبية "ج1، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010 .

38. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، ج2، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010.

39. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، ط1،عمان، 2006.

40. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، 1999.

41. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، ج 1، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006 .

42. وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

43. وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

44. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

✓ أطروحة دكتوراء:

45.صالح حواس، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهمة التدقيق، أطروحة دكتوراء،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008 ،

✓ مذكرات ماجستر:

46. أسامة فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

47. اسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010.

✓ اللوائح والمراسيم التنفيذية:

48. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر2007 .

49. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ، 25 مارس 2009 .

✓ الملتقيات والمجلات:

50. أيت محمد مراد أ. بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، مداخلة ملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS -IFRS ، الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009.

51. سفيان نقماري، رحمة بلهادف ، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي – العوائق والرهانات ، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (IAS/IFRS) الجزائر يومي 2013/01/14/13 .

52. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10 ،جامعة الشلف، 2010.

53. مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)

✓ المراجع باللغة الاجنبية:

54. Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 6 ,sonatrach -12 janvier 2010 .

55. Manuel de comptabilitè gènèrale de la classe 7 ,sonatrach -12 janvier 2010 .

الملاحق

الفصل الثاني

دراسة تفصيلية للنفقات و الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز

بالوادي سونلغاز

مقدمة

خاتمـة

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

الملاحق

الفصل الأول

ماهية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول

ماهية المحاسبة و النظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني

دراسة تفصيلية للنفقات و الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز بالوادي سونلغاز

مقدمة

خاتمة

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

الملاحق