



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

## المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية

دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية ERGR

وحدة الوادي

تحت إشراف الدكتور  
محمد الهادي ضيف الله  
المشرف المساعد  
د. لعبيدي مهاوات

من إعداد الطلبة:  
أنيس هزلة  
نوفل سواكر  
أمال مجيدي

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	زكرياء دمدوم
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	لعبيدي مهاوات
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد أ-	بشير بن موسى

الموسم الجامعي: 2017 2018





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة و تدقيق

## المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية

دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية ERGR

وحدة الوادي

تحت إشراف الدكتور  
محمد الهادي ضيف الله  
المشرف المساعد  
د. لعبيدي مهاوات

من إعداد الطلبة:  
أنيس هزلة  
نوفل سواكر  
أمال مجيدي

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	زكرياء دمدوم
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا مساعدا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ-	لعبيدي مهاوات
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ مساعد أ-	بشير بن موسى

الموسم الجامعي: 2017 2018

# الأهـداء

أخي له نال العلم الا بسنة  
سأنيك عن تفصيلها بيباه  
ذكا، وحرص واجتهاد وبلغة  
وصحبة أستاذ وطول زمان

إلى معلم الانسانية رسول الهدى والرحمة وناصر الحق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من سرى حبها في جسدي مع دمي، إلى من غمرتني بجنانها وأحاطتني بدعواتها، وإلى من كانت أروع ما  
وهبني الخالق عز وجل، إلى من لا تكفيها كل الكلمات قدرها، أُمي الحبيبة رعاها الله وحفظها.

إلى الغالي الذي اقتبست منه لقي، إلى المرشد الموجه الذي فتح لي درب الحياة وأنا لى طريقي لتخطي

الصعوبات، إلى من غرس فيا روح الطموح واعتز بوجوده على هذه الدنيا، وإلى من منحني كل شيء بلا من ولا  
حساب، أبي الغالي أطل الله في عمره.

إلى من تقاسمت معي الأيام، وتحملت معي عناء التعب زوجتي الكريمة أطل الله عمرها

إلى شموع بيتي، أبنائي الأعراء "لمار" و"أحمد زكرياء" حفظهما الله ورعاهما

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة وأحبيبتهم حتى الممات أخي وأخواتي الأعراء أسعد الله أيامهم جميعا

إلى من رزقنيهم الله إخوة غير إخواني الصادق، أحمد الصالح، الخال، رياض، حسين، إلى من لم يسعني المقام

لذكرهم.

# الأهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك  
إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا املك أغلى منها  
أن اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:  
منبع نجاحي وسر فلاحِي والديّ الكريين  
أمي وأبي حفظهما الله  
إلى من أرى السعادة بأعينهم وأرتاح وأنا بينهم إخوتي  
من رزقنيهم الله إخوة غير إخوتي: موسى، ياسين، محمد رضوان.  
إلى جميع من لم يسعني المقام لذكرهم  
أهدي هذا العمل المتواضع

## الاسراء

الحمد لله الذي وفقني لهذا ولم أكن لأصل إليه لو لا فضل الله علي.

إلى من نزلت في حقهم قول الله تعالى " وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبْلُغَنَّ عِندَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا "

الاسراء 23.

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها و يعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها، وإلى من ألفها أمل و ميمها محبة و يائها يمن والتي في صلاحها كم أكثرت لي من دعائها إلى بلسم جروحي إلى قرّة عيني و نور قلبي إلى ذو الصدر الشافي و الرضا الوافي، والتي كان لها الفضل في نجاحي والتي انتظرت هذه اللحظة أكثر مني  
**أمي الغالية** أداما الله عليها صحتها و رعاها .

إلى من ألفه انتصار و باؤه بركة و يائه يسر إلى ركيزة عمري و منبع ثقي و وارداتي ، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، ارجوا من الله أن يطيل في عمرك لي ترى ثمارا قد حانا قطافها  
بطول الانتظار :

**أبي الغالي** فجزاه الله الجزاء الأوفر وأطال الله في عمره.

إلى من تفر العين برؤيتهم و يفرح القلب برفقتهم إخوتي أدامكم الله لي .

إلى من معرفتهم أصبح للسعادة عنوانا و كانوا معي في طريق النجاح "بابا" **أنيس هزلة** و أخي الكبير **نوفل**

**سواكر**

إلى أحمل وأحلى ما منحني الدنيا من أصدقاء وأخوة ورفقاء، كل واحد باسمه.

وفي الأخير لا يتسنى لي أن أشكر جزيل الشكر كل من ساعدني في إتمام هذا العمل وإلى الذين يذكروهم قلبي

و لم يكتبهم قلبي، وخاصة أصحاب مكتبة الأصالة.

آمال

# المشكر والعرفان

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الجامعية من وقفة نعودوا بها إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الذين قدموا لنا الكثيره باذلين بذلك جهودا عظيمة في بناء جيل الغد . . .

وقبل أن نمضي تقدما أسمي آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة، والذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل "كن عالما فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

وأخص الشكر والتقدير إلى أستاذنا الدكتور "محمد الهادي ضيف الله"، والدكتور

"لعبيدي مهاوات"، والدكتور "مرضا نزهواني" والأستاذ "وصيف فايزة خير الدين" اللذين نقول لهم بشراكم قول الرسول صل الله عليه وسلم "إن الحوت في البحر والطير في السماء

يصلون على معلم الناس خيرا"

كما تتوجه بالشكر الوافر إلى كل من قدم لنا يد العون من أساتذة ومحاسين وأخوة

وأصدقاء والأقارب حتى بالنصيحة والدعاء

فجزآكم الله عنا خير الجزاء .

"أنيس، نوفل، أمال"

### ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المحاسبة في تسجيل وتقييم وتحسين القوائم المالية، وذلك من خلال التعرف على مفهوم المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية والتطرق إلى مختلف جوانبها، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقها، ومن ثم مدى مساهمتها في تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للتسويات الجردية ومن ثمة المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية التي تناولت عينة من المؤسسات الجزائرية الناشطة في السوق وهي مؤسسة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعالجة المحاسبية للتسوية الجردية على أسس علمية وصحيحة يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبو إليها المؤسسة، ألا وهي إنتاج قوائمها المالية بصورة صادقة وواضحة .

**الكلمات المفتاحية:** التسويات الجردية، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

### Abstract:

The study aims to shed light on the role played by accounting in recording, evaluating and improving the financial statements by identifying the concept of accounting treatment of the settlement of the inventory and the various aspects of it, in addition to the procedures applied in applying it, and thus its contribution to providing high quality financial statements In the Regional Institution for Rural Engineering.

The descriptive approach was adopted in presenting various concepts related to the accounting treatment of inventory settlements. Hence, the analytical approach in the applied study, which dealt with a sample of the Algerian institutions active in the market, is the institution of the regional institution for rural engineering. The study concluded that the application of accounting treatment for settlement on scientific grounds And correct contribution to the achievement of the objectives of the institution, namely, the production of its financial statements in an honest and clear.

**Key words:** Inventory adjustments, Financial Statements, Financial Accounting System, Regional Institution for Rural Engineering.



# فهرس المحتويات



## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر والعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول والأشكال
VI	قائمة الملاحق والاختصارات والرموز
أ-ت	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الدراسة النظرية</b>	
02	تمهيد
<b>03</b>	<b>المبحث الأول: الدراسات السابقة</b>
03	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
14	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
16	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة
<b>20</b>	<b>المبحث الثاني: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر القوائم المالية</b>
20	المطلب الأول: ماهية الجرد والتسويات الجردية
27	المطلب الثاني: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر الأصول
34	المطلب الثالث: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر الخصوم
36	المطلب الرابع: الإطار النظري للتسوية المحاسبية للإيرادات والمصاريف
43	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الاوراس</b>	
45	تمهيد

46	المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الاوراس
46	المطلب الأول: نظرة عامة حول المؤسسة
48	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الاوراس
51	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الاوراس
55	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعناصر المركز المالي
55	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول
67	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لعناصر الخصوم
70	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعناصر قائمة الدخل
70	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأعباء
76	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للايرادات
77	خلاصة الفصل
78	خاتمة عامة
82	قائمة المراجع
88	قائمة الملاحق

فهرس

الجداول الأشكال

## فهرس الجداول والأشكال

### I. فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
21	يوضح بطاقة الجرد	01-01
23	يوضح المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المتناقص	02-01
24	يوضح قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية	03-01
51	جانب الأصول من الميزانية المالية المقفلة للمؤسسة لسنة 2016	01-02
52	جانب الخصوم من الميزانية المالية المقفلة للمؤسسة لسنة 2016	02-02
53	جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2016	03-02
63	بطاقة الجرد للمخزونات لسنة 2016	04-02

### II. فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
48	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس	01-02

قائمة الملاحق

والاختصاصات

والرموز

I. قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
01	الميزانية المحاسبية للسنة المالية 2016	89
02	جدول حسابات النتائج للسنة المالية 2016	91
03	جدول يوضح العلاقة بين النتيجة المحاسبية والجبائية لسنة 2016	93
04	ميزان المراجعة لسنة 2016	94
05	جدول الاهتلاكات لسنة 2016	97
06	جدول المقاربة البنكية لسنة 2016	100

II. قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
<b>PCN</b>	<i>Plan comptable national</i>	المخطط المحاسبي الوطني
<b>PCG</b>	<i>Plan comptable national</i>	المخطط المحاسبي العام
<b>SCF</b>	<i>Systeme de comptabilite</i>	النظام المحاسبي المالي
<b>IAS</b>	<i>International accounting standars</i>	المعايير المحاسبية الدولية
<b>IFRS</b>	<i>International financial reporting standars</i>	معايير التقارير المالية الدولية
<b>FASB</b>	<i>Financial accounting standars board</i>	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>ERGR</b>	<i>Entreprise regional genie rural</i>	المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية



مقدمتہ عامتہ

يشهد عالم الأعمال تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة من خلال شدة المنافسة، التطور السريع للتكنولوجيا، ظهور مؤسسات جديدة في حلة اقتصادية جديدة، ظهور منتجات جديدة وموت منتجات قديمة وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها في ظل التطورات والتغيرات الحاصلة في مجال التكنولوجيا بكل أشكالها، مما زاد في حدة المنافسة بين المؤسسات والشركات، ولهذا السبب أدت الضرورة إلى تطوير النظم المحاسبية حتى تتأقلم مع التغيرات الحاصلة، ومن أجل ضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية التي تنتجها الكيانات باختلاف أنواعها، أخذت عدة منظمات وهيئات عالمية على عاتقها مهمة البحث عن لغة محاسبية موحدة تضمن إنتاج معلومة تتصف بعدت خصائص كالملاءمة، الموثوقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة مما يساهم في كسب ثقة المستخدمين في المعلومات التي تعرضها مختلف المؤسسات، فتبلور عن هذا البحث المعايير المحاسبية الدولية.

والجزائر كغيرها من الدول الساعية للاندماج في السوق العالمية تفاعلت بشكل إيجابي وذلك من خلال القيام بجملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي من أجل تكييفه مع القواعد المحاسبية الدولية، فكانت باكورة الإصلاح هو الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني، إلى النظام المحاسبي المالي.

ومن هنا يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي تغيرا كليا للمرجعية الذي لا يقتصر فقط على ممارسة بسيطة للإصلاح المحاسبي، كون أن هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، وانه لا يقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات، فالنظام المحاسبي المالي قد ادخل تغيرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، نظم التقييم والتقييد المحاسبي، بالإضافة إلى طبيعة إعداد القوائم المالية وفحواها، بهدف التقليل من الأخطار و تسهيل عملية مراجعة الحسابات، لذا فإن تحقيق النجاح لهذه الشركات يتطلب إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها وفق ضوابط ومعايير تجدد قبولها عاما وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية، ولاشك أن غياب مثل هذه المعايير قد يعرض المعلومات التي تعدها وتوصلها الوحدات الاقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية، علاوة على عدم إمكانية الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات المحاسبية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية التي تختلف فيما بينها في أسس وقواعد إعداد وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية.

### الإشكالية الرئيسية:

ونظرا للدور الذي تؤديه المحاسبة في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية وبغية الإلمام بهذا الموضوع يمكننا طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية حسب النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية؟

ولتوضيح هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالتسويات الجردية وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف تتم معالجة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف تتم معالجة الإيرادات والمصاريف وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما هو واقع المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية؟

### الفرضيات:

وللإجابة على الإشكالية السابقة وغيرها من الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

- إن عملية الجرد تتم وفق مراحل في نهاية السنة يقوم المحاسب بمختلف عمليات الجرد والتسوية، من أجل إعطاء صورة واضحة ودقيقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- معالجة عناصر كل من الأصول والخصوم تتم وفق القواعد والمفاهيم المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

- تتم معالجة الإيرادات والمصاريف حسب القواعد والمفاهيم المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي؛
- المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية، تتم وفق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي؛

### أسباب اختيار الدراسة:

يعود اختيار هذه الدراسة لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

#### الأسباب الموضوعية :

- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً؛
- كون الإيرادات والنفقات هي العمود الفقري الذي تقف عليه المؤسسة.

#### الأسباب الذاتية :

- ارتباط البحث بمجال تخصصنا (محاسبة وتدقيق)؛
- الاهتمام بالمجال المحاسبي والميل الشخصي إلى معالجة هذه المواضيع؛
- الرغبة في الإطلاع على الموضوع من كل جوانبه وخاصة الجانب الميداني؛

### أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- التعرف والإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- محاولة التعرف على المعايير التي تخص موضوع الدراسة؛
- المعرفة والتعلم من المهنيين وذوي الخبرة في ميدان المحاسبة أثناء فترة التربص؛

- محاولة إظهار واقع تطبيق الجانب النظري على الجانب العملي.

### أهمية الدراسة:

حيث تتمثل أهمية الدراسة في: تزامنه مع التغيير الحاصل في المعايير المحاسبية الدولية والذي سوف ينعكس تطبيقه على النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة القوائم المالية.

- الدور الذي تلعبه التسويات الجردية في الحد من الأخطاء واكتشاف الغش المحاسبي داخل المؤسسة؛

- معرفة الأثر الذي تسببه التسويات الجردية على بنود القوائم المالية؛

### حدود الدراسة:

- **المجال المكاني:** تم إجراء الدراسة الميدانية بمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي؛

- **المجال الزمني:** تم تطبيق الدراسة خلال مدة دامت قرابة شهر، إمتدت منذ بداية شهر أفريل إلى غاية

نهاية الشهر، أي 04 فيفري إلى 26 أفريل 2018، وهذا بسبب تغيير المؤسسة محل الدراسة.

### صعوبات الدراسة:

- تغيير المؤسسة محل الدراسة وهذا خارج عن نطاقنا بسبب رفض مدير المؤسسة الجديد لقيامنا بمباشرة التبرص؛

- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة؛

- صعوبة إقناع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة بكون الدراسة لا تعدو أن تكون دراسة أكاديمية فقط، وأن جميع المعطيات المالية المستعملة في هذا البحث لن تستعمل في أغراض أخرى.

### المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإجابة عن إشكالية الموضوع تم إتباع المناهج المستخدمة في العلوم الاجتماعية على اعتبار أن التخصص أحد فروعها خاصة المنهجين الوصفي التحليلي الموافق للأدبيات النظرية إضافة إلى منهج دراسة حالة في الدراسة التطبيقية.

### الأدوات المستخدمة في الدراسة:

الأدوات التي تم استعمالها قصد تحليل الدراسة سواء في جانبه النظري أو التطبيقي فهي:

\* **المسح المكتبي:** يتمثل في الإطلاع على الكتب، المقالات والوثائق الرسمية، وكلما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل الفهم والاستفادة من الدراسات السابقة؛

\* **المقابلة:** قمنا بعدد من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص من أساتذة جامعيين ومسيرين لمؤسسات اقتصادية ومهنيين، حيث تمكنا من وضع الخطوط العريضة لبحثنا وتوجيه مساره؛

\* **دراسة حالة مؤسسة اقتصادية:** وذلك للوقوف على حقيقة المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.



هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين :

- الأول: يتعلق بالأدبيات النظرية الخاصة بالموضوع وكذا الدراسات السابقة التي تطرقت لنفس الموضوع؛
- الثاني: فيتعلق بالدراسة الميدانية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الاوراس - وحدة إنجاز المشاريع بالوادي كما يوضح المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.



# الفصل الأول



## الدراسة النظرية

## تمهيد

في أواخر القرن العشرين شهدت الجزائر كغيرها من الدول النامية إصلاحاً لنظامها المحاسبي وفق مرجعية دولية، وسعيًا منها لتقريب ممارستها المحلية مع الممارسات المحاسبية الدولية ودخولها الأسواق العالمية، والهدف الأسمى من ذلك هو جلب الاستثمار الأجنبي في إطار تبنيها لاقتصاد السوق، لأن أي عملية إصلاح اقتصادي تعتمد بالدرجة الأولى على المحاسبة، هذا الأمر الذي جعل الجزائر تغير نظامها المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني PCN المستوحى من المخطط المحاسبي العام PCG إلى النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من IAS/IFRS، وكان أول تطبيق له في الفاتح من جانفي 2010.

تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها المحاسب في تسجيل مختلف التحولات والعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، والتي تفرض عليها القيام بعمليات التعديل والجرد أي بما يعرف بأعمال نهاية الدورة، والهدف من ذلك إظهار صورة حقيقية وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتبدأ هذه الأخيرة بعملية الجرد المادي لعناصر الأصول والخصوم ثم بعد ذلك تسوية كل من حسابات الميزانية و حسابات التسيير التي تساعد على إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ما يساهم في إعداد القوائم المالية خاصة جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية، وأخيراً إقفال الحسابات.

في هذا الفصل سوف نتناول مبحثين:

**المبحث الأول: الدراسات السابقة**

**المبحث الثاني: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر القوائم المالية**

## المبحث الأول: الدراسات السابقة

منذ أن أعربت السلطات العمومية في الجزائر عن تبنيتها للنظام المحاسبي المالي، اهتم المؤلفون من محاسبين، أكاديميين، خبراء اقتصاديين، بسرد كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتقديم ما للنظام من إيجابيات جاء لتغطي عجز المخطط المحاسبي الوطني، وفي هذا المبحث سوف نتناول فيه ثلاث مطالب:

### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

من خلال الدراسات السابقة باللغة العربية التي اطلعنا عليها، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

**1- دراسة بوغابة نوح، أثر المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي على القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF " دراسة تطبيقية لأحد عملاء المؤسسة العربية المصرفية ABC - الجزائر وكالة حاسي مسعود للفترة الممتدة من أفريل إلى ماي 2015»**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

تناول موضوع الدراسة اثر المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي وفق لنظام المحاسبي المالي والذي يبين كيفية الحصول على أصل عن طريق الإيجار التمويلي والذي يعتبر بديل عن طرق التمويل الأخرى وهذا يعود إلى المزايا التي تقدمها هذه التقنية بحيث يحصل المستأجر على أصل دون أية تعقيدات في الالتزامات من طرف المؤجر كما انه يمكن الحصول عليه نهاية العقد.

كما بينت هذه الدراسة التسجيل المحاسبي للإيجار التمويل تبعا للنظام المحاسبي المالي موضحة على أن المستأجر يسجل الأصل في ميزانيته دون امتلاكه له وهذا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني هذا من جهة، ومن جهة كيفية عرض القوائم المالية للمستأجر والتي يتم تحليلها عن طريق النسب المالية الرئيسية وذلك لبيان أثر المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي على القوائم المالية. وخلصت هذه الدراسة إلى:

- يمنح الأصل محل إيجار تمويلي من طرف المؤسسة المؤجرة للمستأجر، عند سداد المستأجر نسبة 20% من قيمة الأصل، ويمكن تخفيض النسبة إلى 10% على حسب الإتفاق بين الطرفين المتعاقدين؛
- تبين من المعالجة المحاسبية، أن ملكية الأصل تنتقل إلى المستأجر عند سداده لقيمة الأصول وعلى المؤجر إقفال الحسابات المتعلقة بالأصل، بحيث يمكن شراء الأصل بنسبة 10 % من قيمة الأصل في بداية مدة الإيجار؛
- يتم إعداد القوائم المالية وفق لنظام المحاسبي المالي، والتي تقدم معلومات حول الوضعية المالية وأداء المالي، ولدراسة أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية نعتد على النسب المالية؛
- ينتهي عقد الإيجار عند شراء الأصل أو رده للمؤجر؛

• من إيجابيات التمويل عن طريق الإيجار التمويلي أن هذا الأخير مرن الاستعمال أي أنه لا يتطلب تمويل ذاتي.

**2- دراسة بالعالم مسلم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية " دراسة حالة - مطاحن الواحات تقرت - "**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، و قد تمت الدراسة من خلال معرفة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية في جانب الأصول ، بالإضافة إلى عرض كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية من حيث الاعتراف و التقييم و الإفصاح. وتوصلت هذه الدراسة إلى :

- الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول؛
- عدم توفر الجزائر على بيئة محاسبية ملائمة تساعدها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- النظام المحاسبي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- عالج النظام المحاسبي المالي بعض النقائص التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي؛
- غياب التكوين المستمر للإطارات في المؤسسات الجزائرية فيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية الجديدة؛
- استعمال المحاسبة البسيطة في المؤسسة الجزائرية.

**3- دراسة بن عمر عبد الكامل، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية ( الثببتات ) وفق النظام المحاسبي المالي SCF " دراسة حالة - المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز) "**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013-2014.

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية لعناصر الثببتات بما فيها ( المعنوية، العينية، المالية)، وتبيان المفاهيم والمصطلحات الجديدة المرتبطة بها وحركة حساباتها مدعمة ذلك بدراسة حالات حسب كل أصناف الثببتات مع وضع الحلول المناسبة لها وفقا لما جاء في المخطط المحاسبي المالي. وتوصلت هذه الدراسة إلى :

- يمكن القول أن هدف النظام المحاسبي المالي لم يكن الإصلاح بقدر ما كان التغيير، وهذا ما يطرح السؤال التالي: هل يعتبر النظام المحاسبي المالي وليد الإصلاحات في الجزائر أم هو مفروض نتيجة لظروف الشراكة مع الاتحاد الأوروبي؛

- تغيرت المفاهيم التي كان معمولاً بها فيما كان يسمى استثمار أصبح يسمى تثبيتا لا يعترف به على أساس الشكل القانوني وإنما على أساس الجوهر الاقتصادي فالتثبيت هو كل مورد تمتلكه المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية وتتوقع منه منافع مستقبلية؛
- كون النظام المحاسبي المالي قد عالج بعض النقائص الموجودة في المخطط الوطني المحاسبي وصنع الفرصة للتوافق مع البيئة العالمية، لكنه لا يخلو من النقائص كتصنيف التثبيتات العينية ، حيث نجد ان حساب 218 جمع العديد من التثبيتات العينية الأخرى ذات الأهمية الكبرى بالنسبة لأي مؤسسة، التي كانت تصنف وفق المخطط المحاسبي الوطني ضمن حسابات مختلفة وبشكل أفضل.
- 4- دراسة قريرة الهادي، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و غير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد " دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديريةية التوزيع بالوادي - "**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.
- تناولت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية عنصر من أهم عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي الموجودات الملموسة وغير الملموسة ( التثبيتات العينية والمعنوية ) منها، بدراسة كيفية تقييمها ومعالجتها المحاسبية. وتوصلت هذه الدراسة إلى:
- أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية؛
- تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة ( التثبيتات العينية والمعنوية ) من أهم عناصر الأصول ( الموجودات) في المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهلاكات دوريا فيما يخص المدة وطرق الإهلاك، وهذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد؛
- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة، التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها؛
- بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

**5- دراسة عاد نور الدين،** المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة في بنك الفلاحة والتنمية الريفية بالوادي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي هذا الأخير جاء كضرورة ملحة من أجل تلبية حاجات أرباب العمل من خلال استئجار المعدات والأدوات لاستعمالها في العمليات الإنتاجية ويقوم نظام أو آلية التأجير التمويلي باعتباره أحد وسائل التمويل المتوسطة الأجل والطويلة الأجل. عقد الإيجار التمويلي ذو أهمية للشركات المستأجرة والمؤجرة فهذه الأخيرة تستطيع أن تؤجر المعدات والأجهزة التي تحتاجها الشركات والمؤسسات بشكل أسهل من بيعها مما يضمن لها الحصول على تدفق نقدي مستمر طوال الحياة الإنتاجية للمعدات أو العمر الاقتصادي المتفق عليه مع الشركة المستأجرة الأمر الذي يمكنها الحصول على تكلفة هذه الآلات بالإضافة إلى تحقيق عائد مناسب لها كما يضمن تسويق المعدات ذات التكلفة العالية بالنسبة لمنتجها أما بالنسبة للمستأجر فالتأجير يمثل له خدمة يستطيع عن طريقها الحصول على المعدات التي يحتاجها دون اللجوء إلى تحمل أعباء مالية ضخمة خلال فترة محدودة من الزمن وإنما يقوم باستخدام المعدات المتفق عليها مقابل دفع أقساط معقولة. وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- تبني الجزائر لنظام المحاسبي الدولي من أكبر انجازات الوطنية والدولية الذي يعتبر أرضية تنظيمية قانونية ملائمة وانفتاح على السوق الأجنبية و المستثمرين الأجانب؛
- يعتبر عقد الإيجار التمويلي كبديل تمويلي يساعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الحصول على تجهيزات وآلات حديثة وأصول ثابتة لا تستطيع الحصول عليها إما لضعف مواردها الذاتية أو لعدم القدرة على الاقتراض؛
- كذلك نستنتج أن النظام المحاسبي المالي له أثر كبير من خلال معالجته المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي على ميزانية المؤسسة وبالتالي نتيجتها كذلك.

**6- دراسة موساوي نور الدين،** المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي " دراسة حالة شركة زين طيف للمقاولات و أشغال البناء بالوادي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة أهمية دور المؤسسات من الجانب الجبائي للدولة وذلك من خلال الضرائب والرسوم التي تمول بها الخزينة العامة والتي تنظمها قوانين الضرائب بمختلف أنواعها، هاته الأخيرة طرأت عليها عدة تغييرات وتحولات تسعى من خلالها لتلبية حاجات البيئة المحلية من جهة دون إهمال التغييرات الحاصلة في

البيئة الدولية وعلى وجه الخصوص المعايير المحاسبية الدولية، ولأجل إحداث التوافق يجب مراعاة كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وحلها دون التأثير على الموارد الجبائية. وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- للنظام المحاسبي المالي عناصر و مبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ؛
- المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه؛
- تختلف القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) من حيث الأهداف؛
- النظام الضريبي يتأقلم مع أي نظام مستقل وبذلك يستطيع التأقلم مع النظام المحاسبي المالي؛
- هناك وثائق ضريبية تغيرت مثل الميزانية الجبائية وذلك لتتماشى مع النظام الجديد؛
- يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية ) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها؛
- لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كون العلاقة بين المحاسبة والجبائية لم تتضح لحد الآن.

**7- دراسة رواق صالح، الاعتراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير- وحدة ورقلة - "**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

تناولت هذه الدراسة موضوع قياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، الذي له أهمية بالغة في المحاسبة، بحيث يهدف البحث إلى عرض قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي والجديد الذي أتى به النظام ثم قمنا بعرض قياس الأصول الغير جارية وفق نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم. وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- الأصول الغير جارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها؛
- للقياس المحاسبي دور فعال في المحاسبة حيث ينعكس ذلك على المخرجات المحاسبية؛
- من خلال الدراسة اتضح لنا وجود توافق بين المعيار المحاسبي وما نص عليه النظام المحاسبي المالي في قياس الأصول؛

- تعتبر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما لها إيجابيات ونقائصها، مما يؤدي إلى الوقوع في مشاكل محاسبية تؤثر على عملية القياس، فالجزائر لا تتوفر فيها بيئة تخدم متطلبات القيمة العادلة مما يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية؛
- بالرغم من تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي إلا أنه في واقع المؤسسات الاقتصادية لم نلمس ذلك لغياب بيئة محاسبية تسمح به؛
- المؤسسة لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة.

#### 8- دراسة باللموشي حورية، قدة عفاف، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي "

دراسة حالة مؤسسة مطاحن سوف - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.

تناولت هذه الدراسة أهمية دور كل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي للدولة تحديد تركيبة الضريبة المؤجلة الأمر الذي جعل الوسط المهني يولي أهمية كبيرة لهذه الضريبة من الناحية الجبائية ومن الناحية المحاسبية بسبب الفروقات الزمنية لنشأة هذه الضريبة ومعالجتها من جهة، ولما لها من أثر على الضريبة على أرباح الشركات من جهة أخرى وتوصلت هذه الدراسة إلى :

- للنظام المحاسبي المالي عناصر ومبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛
- المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه؛
- تختلف القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير المحاسبية الدولية - IAS/IFRS - من حيث الأهداف؛
- يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن هناك تطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة؛

**9- دراسة نسيب عائشة، بكاكرة منى، المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي "**

دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز - الوادي - "، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016. تناولت هذه الدراسة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي وهذا بالاستناد إلى المرجعية الدولية والذي كان من أهم مخرجاته هو مدونة الحسابات التي شرعت في تطبيقها ابتداء من سنة 2010، وهذا ما يجتم على المخصصين في المحاسبة بالجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها وما تحمله من أبعاد. وركزت هذه الدراسة على المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر الركيزة الأساسية والتي من خلالها المؤسسة تتمكن من معرفة النقائص وتجنب الثغرات التي تظهر في القوائم المالية. وتوصلت هذه الدراسة إلى :

- ساعد 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؛
- تعتبر 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 من خلال الدراسة أن النفقات والإيرادات تعتبر من حسابات التسيير ، والتي توضح للمؤسسة ما لديها من الغير وما عليها من أعباء أخرى؛
- من خلال دراسة النفقات والإيرادات لشركة الكهرباء والغاز (سونلغاز ) الوادي تبين أن جدول حسابات النتائج له أهمية والذي بدوره يحدد نتيجة السنة المالية.

**10- دراسة بن موسى إيمان، زوية الحاقفة، المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي "**

دراسة حالة شركة مقاولة ETBH - الوادي - "، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016. تناولت هذه الدراسة مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الممارسة المحاسبية في قطاع المقاولات، وقد جاءت هذه الدراسة نتيجة معرفه هذا القطاع من تطور نتيجة البرامج الاقتصادية المعتمدة من السلطة السياسية في الجزائر في إطار الانتعاش الاقتصادي والسياسات التنموية المباشرة فيها الأكثر من عقدين، حيث توصلت هذه الدراسة الى جملة من الطرق المحاسبية في عقود الانشاء حيث ساهمت هاته الأخيرة في ضبط النتيجة وبالتالي الرفع من جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات، الأمر الذي يؤدي إلى خلق قيمة مضافة في علاقة هذه المؤسسات مع بيئتها الخارجية من خلال تحسين الممارسة المحاسبية لمعالجة المحاسبة لأشغال المقاولات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي وملائمته لمستخدميه بالدرجة الأولى؛
- إن الجهود الجزائرية المرتبطة بإصلاح المحاسبي في مجال عقود الإنشاء بالتوافق مع الجهود الدولية وهذا يعتبر في صالح المؤسسة الجزائرية والاقتصادية بصفة عامة؛
- وقوع تحسين فعلي في الممارسة المحاسبية لقطاع المقاولات كنتيجة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا التحسين ليس له تأثير هام على ثقافة المحاسبية السائدة لدى المحاسبين الجزائريين.

### **11- دراسة مخزومي نبيلة، درويش فايزة، المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة وفق النظام المحاسبي المالي**

" دراسة حالة شركة رويال مونديال - الوادي - "، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.

تناولت هذه الدراسة مكانة الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي هذا الأخير يسعى بدوره للتماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة، حيث تم عرض كل المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالأصول غير الملموسة التي تعتبر أحد أهم بنود القوائم المالية والتي لها أهمية بالغة في المحاسبة، كذلك تم التعرف على حركة الحسابات المتعلقة بهذا الصنف في كل الحالات التي تخص عمليات التقييم، الإهلاك، خسارة القيمة. وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- إن النظام المحاسبي المالي مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية حيث يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- النظام المحاسبي المالي يعطي صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- للنظام المحاسبي المالي دور فعال في توجيه المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات منها التثبيتات؛
- ظهور حسابات فرعية جديدة أصبحت تعن ضمن التثبيتات المعنوية ؛
- التثبيتات المعنوية حسب النظام المالي المحاسبي تطورت تطورا ملحوظا في السنوات الأخيرة نظرا لأهميتها الكبيرة في الحياة الاقتصادية.

### **12- دراسة رزاق محمد، " مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود**

التأجير التمويلي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة- بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة إلى أبرز وسائل التمويل التي تلجأ إليها المؤسسات لتمويل نشاطاتها المتعلقة بالاستغلال والاستثمار، والمتمثلة في عقود الإيجار التمويلية وكذا كيفية المعالجة المحاسبية لهاته العقود وفقا لما

جاء به النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذا الأخير تبني بصراحة مطلقة المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 المسمى بـ "عقود التأجير".

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- تعتبر الحاجة المتزايدة لوسائل التمويل، والمناخ الاقتصادي الذي يشهد نموا اقتصاديا متزايدا من بين أبرز العوامل التي ساهمت في ظهور تقنية التمويل بعقود التأجير؛
- يعتبر عقد التأجير الذي يربط بين المستأجر والمؤجر، هو ذلك العقد الذي يخول للمستأجر الاستفادة من المزايا الاقتصادية للأصل المستأجر، مقابل أن يقوم هذا المستأجر بدفع سلسلة دفعات دورية، على أن يستفيد في نهاية العقد من انتقال الملكية؛
- تقوم المؤسسات الجزائرية بمعالجة عقود التأجير وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي، فتقيد عقود التأجير التمويلية ضمن عناصر الميزانية، فيما تسجل عمليات التأجير البسيطة من حسابات النتائج.

**13- دراسة أوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري - البويرة - "**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج- البويرة، الجزائر، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة بند مهم من بنود القوائم المالية و هو " التثبيتات " وتم البحث من خلال تبيان المفاهيم و المصطلحات المرتبطة بها و حركة حساباتها وكذا المعالجة المحاسبية لكل صنف من التثبيتات ( المعنوية، المادية، المالية)، بالإضافة إلى استخراج فعالية هذا النظام فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات في المؤسسة. وتوصلت هذه الدراسة إلى :

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه تركز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى؛
- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيت بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية؛
- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.

**14- دراسة لموسخ أحلام،** المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة ( للفترة ما بين 2010-2013 )"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

تناولت هذه الدراسة موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل بشقيها الدولي والمحلي، بحيث تطرقت إلى كيفية المعالجة لكل منهما للضرائب على الدخل، وبما أننا في الجزائر نجد بأن القوائم المالية تقدم للجهة الضريبية أي أنها تراعي الجانب الجبائي هذا أخير نجده قد أحدث خللا في تحديد الوعاء وذلك من خلال التفرقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وذلك بسبب تسقيف بعض المصاريف من جهة، ورفض بعض المصاريف الأخرى المقبولة محاسبيا. وتوصلت هذه الدراسة إلى:

● الضرائب على الدخل من الضرائب المباشرة التي شملتها الإصلاحات لذلك هي تواكب التطورات الاقتصادية والمحاسبية؛

● أن النظام المحاسبي المالي يسعى للوصول إلى معالجة محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ومن بين هذه المعالجة المحاسبية معالجة ضرائب الدخل وجب توفير كل الإمكانيات المادية والمعنوية اللازمة لتحقيق ذلك، وتكمن هذه المتطلبات في القوانين التي تحكم كل الجوانب الاقتصادية والمهنية والتعليمية؛

● بما أن النظام الجبائي يعتمد كثيرا على مخرجات النظام المحاسبي وجب أن يكونا متوافقين، لكي يتحقق الهدف الذي يسعيان إليه وهو الوصول إلى معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي وتخدم جميع المتعاملين الاقتصاديين. من فيهم مصلحة الضرائب.

**15- دراسة سعداوي محمد،** تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مركب المنظفات بسور الغزلان"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، الجزائر، 2013-2014.

تطرقت هذه الدراسة إلى طرق تقييم المخزون المتبعة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في كلا من طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة وطريقة الوارد أولا الصادر أولا لما توفرانه من وقت وجهد عند التطبيق، كما إن استعمال إحدى الطريقتين يتوقف على مدى ملائمتها لطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى بينت الدراسة ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية من أجل التقييم الأمثل والصحيح للتكاليف.

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- تعتبر وظيفة التخزين من أهم الوظائف في المؤسسة للدور الذي تقوم به وعلاقتها الوطيدة مع مختلف الوظائف وبالخصوص وظيفتي المشتريات و الإنتاج؛
- إن عملية الرقابة بمختلف أنواعها تعمل على اكتشاف الأخطاء بالمؤسسة ومنعها أو التقليل منها؛
- لا بد من تخطيط وتنظيم علمي للمخازن لسهولة الترتيب بالنسبة للمخزونات؛
- إن أهمية المخزون تدفع المؤسسة إلى القيام بعملية الجرد عند انتهاء كل دورة مالية مما يستوجب عملية تقييم تلك المخزونات سواء الداخلة أو الخارجة؛
- تقييم المخزونات في مركب المنظفات بسور الغزلان يتم وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- تسيير المخزونات في المركب يتم وفق طرق وإجراءات روتينية؛
- تتم عملية جرد المخزون في المركب كل ستة أشهر بالنسبة للمواد الأولية وفق قوانين معمول بها وكل سنة بالنسبة لبقية الأصول.

**16- دراسة تومي ميلود، كحول صورية، "واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول " واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر "، يومي 06/05 ماي 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.**

تناولت هذه المداخلة واقع تطبيق النظام المحاسبي الجديد في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث ركزت على المعالجة المحاسبية للمخزونات باعتبارها عنصرا محركا لنشاط المؤسسة ومن أهم الأصول التي تمتلكها ومحور العمليات التي تستمد منها قدرتها على الاستمرار بالإضافة إلى الحسابات المرتبطة. وخلصت هذه المداخلة إلى:

- النظام المحاسبي المالي يعتمد نفس التعريف للمخزونات مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 02؛
- اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا في تقييم خروج المخزونات واستغنى عن طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا شأنه شأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 02؛
- وفق النظام المحاسبي المالي تغيرت بعض الحسابات واتسمت بالبساطة مما يسهل عملية التقييم.

## المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

من خلال الدراسات السابقة باللغة الفرنسية التي اطلعنا عليها، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

### 1- دراسة عيسى مولة:

#### **Aissa moula, Les impôts différés : Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication**

مقال بعنوان "الضرائب المؤجلة: مفهوم اقتصادي لضريبة الدخل ووسيلة اتصال"، منشور بمجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس ديسمبر 2016، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، منشور باللغة الفرنسية.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح وزن الضريبة في الميزانية، وفي قائمة الدخل بالإضافة إلى تأثير الضرائب المؤجلة على حقوق الملكية وكيفية دمج الضرائب المؤجلة في البيانات المالية للشركة وتبيان مدى استفادة المؤسسات من التوفير الضريبي بسبب خصم المصاريف أم ستضطر لدفع رسوم ضريبة بسبب تأجيل فرض الضرائب على المنتج.

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- اعتمدت معظم الدول المتقدمة طريقة الضرائب المؤجلة وتشمل المعايير الدولية الالتزام بإدراجها في حسابات الشركة؛
- في الجزائر، تم إدخال الاعتراف بالضرائب المؤجلة في البيانات المالية للشركات مع إدخال صندوق التعاونيات الاجتماعية في عام 2010، وقد تم تطوير هذا النظام المرجعي الجديد استجابة للمتطلبات الجديدة للأسواق المفتوحة؛
- غالبًا ما تكون هناك فوارق كبيرة بين النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية الأمر الذي يستدعي استخدام الضرائب المؤجلة من أجل مراعاة مصالح كل من الشركات و الإدارة الضريبية.

### 2- دراسة حميدوش ليديا، حميش أمينة:

#### **Hamidouche Lydia, Hamiche Amina, Traitement Comptable Des Immobilisations Corporelles Et Incorporelles Selon Le Scf, Memoire Fin De Cycle Master Option Sciences De Gestion, Faculté Science économique, Commercial,Et Sciences De Gestion - Université Abderrahmane Mira De Bejaia, Promotion : 2015/2016**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح طرق التقييم التي تناو لها كل من النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية و المتعلق بالأصول الثابتة ، وذلك من خلال تحديد طرق استهلاك المنافع - أي الإهلاكات - وتحديد الخسارة من جهة، وكيفية إعادة تقييم هاته الأصول من جهة أخرى.

توصلت هذه الدراسة إلى:

- الأصول الثابتة هي بنود إلزامية تقريبا في أصول شركة، والتي يجب أن تكون مدارة بشكل منتظم من قبل المحاسب في الشركة؛
- في 1 جانفي 2010، التزمت الجزائر بممارسة النظام المالي الجديد الذي غير طريقة المعالجة وعرض الأصول الثابتة غير الملموسة وذلك من خلال تبنيه فكرة القيمة العادلة عند عملية التقييم؛
- أن النظام المحاسبي المالي أجرى تغييرات إيجابية وهامة في بيئة محاسبة الأعمال من خلال إعادة هيكلة أدوات المحاسبة للممتلكات والمنشآت والمعدات والموجودات غير الملموسة، وتقييمها، والقيمة العادلة التي تعكس السوق الفعلية في نهاية العام.

### 3- دراسة شريفي آمال، زيان ليليا :

Cherifi amel, ziane lila, le traitement comptable des immobilisations : convergence de SCF vers les normes comptables IAS/IFRS cas " CEVITAL"  
Mémoire fin de cycle master option sciences de gestion, faculté science économique, commercial, et sciences de gestion - université abderrahmane mira de Bejaia, promotion : 2012/2013

تناولت هذه الدراسة موضوع المعالجة المحاسبية للتبنيات من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي، و المعايير المحاسبية الدولية وذلك خلال التركيز على التغييرات التي تحدث في تقييم تكلفة الأصول المختلفة، بالإضافة إلى التركيز في احد أهم المبادئ المحاسبية المتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ الذي شهد رؤية مخالفة إبان تطبيق الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني.

توصلت هذه الدراسة إلى:

- يتمثل الهدف من معايير الإبلاغ المالي الدولية في فرض استخدام إطار محاسبي دولي مشترك يمكن للشركات بواسطته مواجهة عولمة الأسواق والمعاملات الدولية ، والحاجة إلى توفير المستثمرين والمساهمين وحاملي البيانات الصغيرة شفافة و موثوقة ومفهومة وموحدة ومتسقة وقابلة للمقارنة ؛
- واحدة من المزايا التي يمكن أن نستمدتها من تطبيق المرجعية الدولية تحسين جودة معلومات الإدارة الداخلية من خلال استخدام قواعد محاسبية أكثر اقتصادية ؛
- وفقاً للنظام المحاسبي المالي، فإن الأصول الموجودة في الميزانية يمكن أن تكون ملموسة أو غير ملموسة أو مالية، مهما كانت طبيعة الأصل، يجب تقييمه عندما يدخل في أصول الشركة بتكلفته. ويشمل هذا الأخير تكاليف الشراء أو الإنتاج بالإضافة إلى جميع النفقات المنسوبة لاستغلال هذا الأصل.

### المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة

ستتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة و محاولة استخراج كل من أوجه التشابه و أوجه الاختلاف.

**1- دراسة بوغابة نوح:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع التمويل بالإيجار أين تم توضيح المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، كذلك أكدت هذه الدراسة من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العقود تطبيق أهم المبادئ المحاسبية والمتمثلة في تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من خلال انتقال المنافع الاقتصادية وكذا المخاطر للمستأجر، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت فقط في الدراسة التطبيقية لمعالجة التثبيات المقتناة في إطار عقود الإيجار، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**2- دراسة بالعالم مسلم:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ بأنها تتفق مع دراستنا كونها تطرقت للمعالجة المحاسبية لعناصر الأصول موضحة في ذلك لكيفية الاعتراف، التقييم، الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك حاولت تجسيد المفاهيم النظرية على دراسة تطبيقية مثل دراستنا، واختلفت مع دراستنا في كونها أجزت مقارنة بين ما نص عليه النظام المحاسبي وبين المعايير المحاسبية الدولية بخصوص الاعتراف بعناصر الأصول، في حين سجلت دراستنا كيفية الاعتراف بعناصر الأصول بالتركيز على النظام المحاسبي فقط؛

**3- دراسة بن عمر عبد الكامل:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ بأنها تتفق مع دراستنا كونها تطرقت للمعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الغير جارية موضحة في ذلك لكيفية الاعتراف، التقييم، الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك حاولت تجسيد المفاهيم النظرية على دراسة تطبيقية مثل دراستنا، واختلفت مع دراستنا في كونها تناولت أحد بنود القوائم المالية فقط؛

**4- دراسة قريرة الهادي:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ بأنها تتفق مع دراستنا كونها تطرقت للمعالجة المحاسبية لجميع عناصر الأصول موضحة في ذلك لكيفية الاعتراف، التقييم، الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك حاولت تجسيد المفاهيم النظرية على دراسة تطبيقية مثل دراستنا، وهي تتفق كذلك مع دراسة بن عمر عبد الكامل، واختلفت مع دراستنا في كونها تناولت أحد بنود القوائم المالية فقط؛

**5- دراسة عاد نور الدين:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع التمويل بالإيجار أين تم توضيح المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، كذلك أكدت هذه الدراسة من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العقود تطبيق أهم المبادئ المحاسبية والمتمثلة في تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من خلال انتقال المنافع الاقتصادية وكذا المخاطر للمستأجر، وهي تتفق كذلك مع دراسة بوغابة نوح، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت فقط في الدراسة التطبيقية لمعالجة التثبيات المقتناة في إطار عقود الإيجار، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

- 6- دراسة موساوي نور الدين:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع الضرائب المؤجلة أين تم توضيح كيفية المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الضرائب، بالإضافة إلى كون الباحث قام بدراسة تطبيقية اسقط فيها الجانب النظري، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة فقط، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛
- 7- دراسة رواس صالح:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ بأنها تتفق مع دراستنا كونها تطرقت للمعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الغير جارية موضحة في ذلك لكيفية الاعتراف، التقييم، الإفصاح، وهي تتفق كذلك مع دراسة كل من: بن عمر عبد الكامل، والهادي قريرة بالإضافة إلى ذلك حاولت تجسيد المفاهيم النظرية على دراسة تطبيقية مثل دراستنا، واختلفت مع دراستنا في كونها تناولت أحد بنود القوائم المالية فقط؛
- 8- دراسة باللموشي حورية، قدة عفاف:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع الضرائب المؤجلة أين تم توضيح كيفية المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الضرائب، بالإضافة إلى كون الباحثين قامتا بدراسة تطبيقية أسقطتا فيها الجانب النظري وهي تتفق كذلك مع دراسة موساوي نور الدين، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة فقط، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛
- 9- دراسة نسيب عائشة، بكاكرة منى:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف أين تم توضيح كيفية الاعتراف بالإيراد إلا عند حدوثه، والاعتراف بالمصاريف عندما يحتمل تحقيقها، وهذا تكريسا لمبدأ الحيطة والحذر الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى كون الباحثين قامتا بدراسة تطبيقية أسقطتا فيها الجانب النظري، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للإيرادات والمصاريف فقط، أي ركزت على قائمة الدخل، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛
- 10- دراسة بن موسى إيمان، زوية الحاققة:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في كيفية الاعتراف بالمصاريف المدرجة ضمن العقود طويلة الأجل، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية إلى دراسة افتراضية، حاولتا فيها الباحثين تجسيد طرق حساب الناجمة عن العقود طويلة الأجل خصوصا طريقة نسبة التقدم، وهو في الواقع شبه مستحيل والسبب يعود إلى غياب مكاتب خبرة قادرة على تحديد التكاليف المقدرة والحقيقية بدقة كبيرة، بالإضافة إلى كون الدراسة تعرضت لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛
- 11- دراسة مخزومي نبيلة، درويش فايزة:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في كيفية الاعتراف بالأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي، كذلك تم التعرف على حركة الحسابات المتعلقة بهذا الصنف في كل الحالات التي تخص عمليات التقييم، الإهلاك، خسارة القيمة، وقد دعمتا الباحثين

دراستهما بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**12- دراسة رزاق محمد:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في معالجة موضوع التمويل بالإيجار أين تم توضيح المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، كذلك أكدت هذه الدراسة من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العقود تطبيق أهم المبادئ المحاسبية والمتمثلة في تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من خلال انتقال المنافع الاقتصادية وكذا المخاطر للمستأجر، وهي تتفق كذلك مع دراسة بوغابة نوح وعاد نور الدين، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت فقط في الدراسة التطبيقية لمعالجة التثبيتات المكتونة في إطار عقود الإيجار، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**13- دراسة أوقاسي حكيم، سعدي سميرة:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في كيفية الاعتراف بالأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي، كذلك تم التعرف على حركة الحسابات المتعلقة بهذا الصنف في كل الحالات التي تخص عمليات التقييم، الإهلاك، خسارة القيمة، وقد دعمتا الباحثين دراستهما بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**14- دراسة أحلام لموسخ:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي، وبما أن القوائم المالية تقدم للجهة الضريبية أي أنها تراعي الجانب الجبائي هذا أخير نجد قد أحدث خللا في تحديد الوعاء وذلك من خلال التفرقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وذلك بسبب تسقيف بعض المصاريف من جهة، ورفض بعض المصاريف الأخرى المقبولة محاسبيا، وقد دعمت الباحثة دراستها بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**15- دراسة سعداوي محمد:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في موضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات، حيث أظهر الباحث طرق تقييم المخزون المتبعة في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك أوضح في دراسته كيفية تسجيل الخسارة في قيم المخزون، مدعما دراسته بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**16- دراسة تومي ميلود، كحول صورية:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في موضوع المعالجة المحاسبية للمخزونات، حيث أظهر الباحثان طرق الاعتراف، التقييم والإفصاح عن المخزونات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، واختلفت مع دراستنا كونها لم تتطرق في الدراسة إلى الجانب التطبيقي بل استعانة بأمثلة فقط، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**17- دراسة عيسى مولة:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في توضيح وزن الضريبة في الميزانية، وفي قائمة الدخل بالإضافة إلى تأثير الضرائب المؤجلة على حقوق الملكية وكيفية دمج الضرائب المؤجلة في البيانات المالية للشركة وتبيان مدى استفادة المؤسسات من التوفير الضريبي بسبب خصم المصاريف أم ستضطر لدفع رسوم ضريبة بسبب تأجيل فرض الضرائب على المنتج، واختلفت مع دراستنا كونها لم تتطرق في الدراسة إلى الجانب التطبيقي كليا بل اكتفت بالجانب النظري فقط، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**18- دراسة حميدوش ليديا، حميش أمينة:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في توضيح طرق التقييم التي تناولها كل من النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية و المتعلق بالأصول الثابتة ، وذلك من خلال تحديد طرق استهلاك المنافع - أي الإهلاكات - وتحديد الخسارة من جهة، وكيفية إعادة تقييم هاته الأصول من جهة أخرى، وقد دعمتا الباحثتين دراستهما بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

**19- دراسة شريفى آمال، زيان ليليا:** من خلال هذه الدراسة نلاحظ أنها تتفق مع دراستنا في توضيح المعالجة المحاسبية للتبئيات من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي، و المعايير المحاسبية الدولية وذلك خلال التركيز على التغييرات التي تحدث في تقييم تكلفة الأصول المختلفة، بالإضافة إلى التركيز في احد أهم المبادئ المحاسبية متمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ الذي شهد رؤية مخالفة إبان تطبيق الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني، وقد دعمتا الباحثتين دراستهما بدراسة تطبيقية، واختلفت مع دراستنا كونها تطرقت في الدراسة التطبيقية لأحد بنود القوائم المالية، في حين سجلت دراستنا المعالجة المحاسبية لجميع بنود القوائم المالية؛

## المبحث الثاني: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر القوائم المالية

سوف نتناول في المبحث الإطار الذي تتم فيه التسوية المحاسبية لعناصر الواردة في القوائم المالية، والمفاهيم المرتبطة بها انطلاقاً من كيفية القياس، والاعتراف، والإفصاح عنها في القوائم المالية.

### المطلب الأول: ماهية الجرد والتسويات الجردية

في نهاية كل سنة يقوم الكيان بمراجعة الحسابات وتصحيح الأخطاء إن وردت، من نسيان معالجة ما، وتسجيل لا يتعلق بتلك السنة، وهذا من أجل أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية تعكس الواقع الحقيقي للكيان.

### أولاً- الجرد، المفهوم، الأهداف، الأنواع، الأساليب، والمشاكل:

● **تعريف الجرد:** هو مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر الأصول وخصوم الكيان عيناً ونوعاً وقيمة، عند تاريخ الجرد، استناداً إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهراً، (عادة عند قفل السنة المالية)<sup>1</sup>.

● **أهداف الجرد:** تتمثل أهم أهداف الجرد في:

✓ تحديد صافي الربح الفعلي للكيان عن السنة المالية المحددة.

✓ تصوير المركز المالي الحقيقي للكيان في نهاية السنة المالية .

✓ الوصول إلى الأرصدة الفعلية للموجبات والأرصدة الفعلية للمطلوبات .

✓ التأكد من صحة الحسابات و الأرقام الواردة في ميزان المراجعة.

✓ إجراء المعالجة المحاسبية للفروق المالية بين القيم الدفترية و القيم الحقيقية لبعض الحسابات عن طريق إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة<sup>2</sup>.

● **أنواع الجرد:** للجرد نوعان هما:

✓ **الجرد المادي ( خارج المحاسبة )**

هو فحص مادي أي معاينة وإثبات لمختلف عناصر أصول وخصوم الكيان، وإحصاء للوثائق الثبوتية، وقد نصت المادة 14 من القانون 07-11 على ذلك: (تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم).

<sup>1</sup> حضر علاوي، المحاسبة العميقة وفق النظام الجديد SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص: 376

<sup>2</sup> عبد العزيز علوان العززي، الجرد و التسويات الجردية، بدون دار نشر، 11 يناير 2006، ص: 11

الجدول رقم ( 01-01) يوضح بطاقة الجرد

الرقم التسلسلي	تاريخ التسجيل الجردى	التعيين	العدد	سعر شراء الوحدة	القيمة الإجمالية
...../.....	...../../. ..	.....	.....	دج.....	دج.....
...../.....	...../../. ..	.....	.....	دج.....	دج.....

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

✓ **تنظيم الجرد المادي:** إن الجرد المادي هو عمل خارج المحاسبة أي لا ينتهي بكتابات محاسبية (قيود محاسبية)، ويتم تنظيمه كما يلي:

**2-1 الجرد المادي لعناصر الأصول:** يتمثل في الخطوتين التاليتين:

✓ إحصاء مختلف عناصر أصول المؤسسة من تثبتات، مخزونات، زبائن، قيم منقولة للتوظيف، بنك وصندوق وغيرهما من الأموال السائلة.

✓ تقييم كل عنصر من هذه العناصر وذلك بمقارنة القيمة المحاسبية له (قيمة الإدراج) مع قيمة العنصر عند الجرد، وتحديد أي نقص أو زيادة في قيمة هذا العنصر.

**2-2 الجرد المادي لعناصر الخصوم:**

✓ يتم إحصاء مختلف عناصر الخصوم مثل الديون طويلة الأجل والديون قصيرة الأجل والموردون، وتقييم هذه العناصر ومراقبة المبالغ المسددة منها والمبالغ الباقي تسديدها وترتيبها حسب تاريخ استحقاقها.

✓ **الجرد المحاسبي:** هذا النوع من الجرد يقوم به الكيان، من أجل المقارنة بين الجرد المادي، وبين ما هو مسجل في دفاتره المحاسبية، بهدف القيام بالتسويات المختلفة وتصحيح الأخطاء، حيث يمكن من تحديد كل العناصر في الشق المادي، والغير موجودة في الشق المحاسبي من خلال الوثائق الثبوتية، والعكس بالعكس<sup>1</sup>.

• **أساليب الجرد:**

✓ **الجرد الدائم:** تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون وهكذا فإن رصيد الحساب في نهاية السنة يظهر قيمة المخزون المعني، والمفروض أن لا تكون فروقات هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون<sup>2</sup>؛

✓ **الجرد المتناوب:** وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة، وفي هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد، والتموينات الأخرى في قيد واحد يخص عملية شراء البضاعة والمنتجات في قيد واحد، وفي نهاية السنة نسجل

<sup>1</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 377- 379 .

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار نشر، ط2، الجزائر، 2014، ص: 42.

القيود الخاصة بمجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية المدة، يمكن لهذا الإجراء أن يتم نهاية كل شهر، فصل، أو على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة<sup>1</sup>.

• **زمن الجرد:** جرت العادة أن يكون موعد الجرد نهاية السنة المالية، تحديدا بعد إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية و قبل إعداد الحسابات الختامية و الميزانية العمومية<sup>2</sup>.

#### • **مشاكل الجرد:**

✓ مشاكل خاصة بالأصول الثابتة، وينتج عنها مشاكل تحديد الإهلاكات؛

✓ مشاكل خاصة بالأصول المتداولة وينتج عنها مشاكل تحديد المخصصات، الاحتياطيات، وتقويم المخزون السلعي آخر المدة .

ونظرا لكافة هذه المشاكل المحاسبية لا تنشأ إلا في نهاية الفترة المالية وعند القيام بالجرد الفعلي للأصول الذي يتطلب الأمر إجراء تسويات جديدة من أجل تصحيح الأمور، والتوصل إلى ما يجب أن تكون عليه مفردات المصروفات، والإيرادات، والأصول، والخصوم، وهو ما يسمى "بالتسويات الجردية"<sup>3</sup>.

#### • **المصطلحات المتعلقة بالجرد:**

##### ✓ **الإهلاكات:**

○ **مفهومها:** للإهلاك عدة تعاريف، نذكر منها:

- تعرف بأنها استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة النفعية<sup>4</sup>؛

- هو إثبات محاسبي، يترجم فقدان قدرة الأصل على الإنتاج سواء من الناحية الكمية وذلك بسبب الاندثار، أو من الناحية النوعية وذلك بسبب التقادم العائد للتطور التكنولوجي<sup>5</sup>؛

- من الناحية الجبائية، يمثل الإهلاك عبئ يتحمله الكيان نتيجة النقص الذي يتعرض له تثبيته بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.

##### ○ **الشروط العامة لخصم الإهلاكات:** لخصم الإهلاك يشترط ما يلي:

- أن تكون قاعدة إهلاك الاستثمارات المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الاقتناء مضاف إليه المصاريف الملحقه أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض من شرائها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن

<sup>1</sup> صلاح حواس، الحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص: 112.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناني، مبادئ الحاسبة وتطبيقاتها، ج 2، ط 5، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 12.

<sup>3</sup> عبد العزيز علوان العزوي، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

<sup>4</sup> المادة 121-7 المتضمن النظام المحاسبي، الجريدة الرسمية، الجزائر، المورخ في 26 يونيو 2008.

<sup>5</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في الحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج 1، ط 2، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص: 263.

قاعدة الإهلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم ، إلا أنه و بالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة لإهلاكها بـ 1.000.000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 3.

- أن يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة<sup>1</sup>.

○ طرق الإهلاك: يوجد عدة طرق للإهلاك أبرزها<sup>2</sup>:

- طريقة الإهلاك الخطي: حسب المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة القابلة للانخفاض بحيث يوزع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي، وذلك حسب قسط سنوات ثابت والذي يساوي (القيمة الأصلية / عدد السنوات)؛

- طريقة الإهلاك المتناقص: حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على الاستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج باستثناء العقارات والمحلات، ولاستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية :

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح باعتماد هذه الطريقة وذلك مباشرة عند التصريح بالاقتناء أو إنجاز الاستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للكيان التراجع؛
- أن لا تقل مدة حياة الاستثمار عن ثلاث سنوات؛
- أن تكون التجهيزات و المعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

#### الجدول رقم ( 01-02) يوضح المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المتناقص

المعامل الجبائي	المدة العادية للاستعمال
1	3 أو 4 سنوات
1,5	5 أو 6 سنوات
2	أكبر من 6 سنوات

Source : **Les Amortissements règles fiscale et comptable** », Algérie, 2018-P:45.

- طريقة الإهلاك التصاعدي: وفقا لهذه الطريقة فإن التثبيت يهتك وفقا لأقساط متزايدة كل سنة، ولا يحدد قائمة معينة من التثبيتات، ومن ناحية التشريع الضريبي فلا توجد شروط لتطبيق هذه الطريقة، وللإستفادة من هذا النظام يجب تقديم طلب للإدارة الضريبية مرفق بالتصريح السنوي للأرباح.

أما عن طريقة حساب قسط الإهلاك المتزايد فيحسب وفق للعلاقة التالية :

قسط الإهلاك المتزايد = تكلفة حيازة الإستمارة = رقم سنة استعمال الإستمارة / مجموع سنوات حياة الإستمارة  
و يحسب مجموع سنوات حياة الإستمارة بجمع السنوات من 1 إلى n أو وفق العلاقة التالية:

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 263.

<sup>2</sup> المادة 174 المتضمن نظام الإهلاك المالي، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018، ص: 45.

$$\frac{n(n+1)}{2}$$

○ قاعدة الإهلاك: القيمة القابلة للإهلاك هي قيمة الحيازة منقوص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع، وتعتبر القيمة المتبقية على أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه، وهذه الأخيرة لا تأخذ بعين الاعتبار في القواعد الجبائية<sup>1</sup>.

#### الجدول رقم ( 01-03) يوضح قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية

القواعد الجبائية	القواعد المحاسبية
✓ مدة الإهلاك هي مدة حياة الأصل؛	✓ مدة الإهلاك هي مدة الانتفاع بالأصل؛
✓ القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهلاك هي تكلفة الحيازة؛	✓ القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهلاك تساوي قيمة الحيازة على التثبيت ناقص القيمة الباقية المتوقعة؛
✓ لا يمكن مراجعة مخطط الإهلاك	✓ يمكن مراجعة مخطط الإهلاك

المصدر : رضا جاوحدو، حليمة إيمان مهدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة عنابة ، يومي 05-06/05/2013 ص:05.

#### ✓ خسارة القيمة:

○ مفهومها: دائما في إطار أعمال نهاية السنة يجب على الكيان أن يخضع جميع موجوداته إلى فحص تدني في القيمة وذلك حسب المعيار IAS 36، إن حدث ذلك تصبح قيمة الأصل الحالية أقل من قيمته المحاسبية المسجلة في الدفاتر، أما بالنسبة للتثبيات لكونها قابلة للإهلاك، تحدث الخسارة إذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من القيمة الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت غير مرتقب أو غير المحتسب ضمن مخطط الإهلاك يعترف به على أساس انه تدهور<sup>2</sup>.

#### ✓ إعادة التقييم:

○ مفهومه: إن إعادة التقييم لأصل ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للأصول المعنية، أما عن التثبيات فبالإضافة إلى ما سبق يمكن إعادة تقييمه أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بالخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص : 68.

<sup>2</sup> عاشور كتوش، المحاسبة العميقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 127، 125.

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 01، برج بوعرييج، 2011، ص: 218.

ثانيا- التسويات الجردية، المفهوم، المراحل:

- تعريف التسوية: فهي عبارة عن قيود لمعالجة الأخطاء والانحرافات أو العمليات التي لم تسجل أصلا، والتي من شأنها جعل الدورة المحاسبية تتحمل الأصول والخصوم بصفة دقيقة<sup>1</sup>.
- مفهوم التسويات الجردية: يقصد بالتسويات الجردية، المراجعات التفصيلية التي يقوم بها المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية لأرصدة الحسابات التي تظهر بميزان المراجعة<sup>2</sup>.
- مراحل التسوية الجردية: تتم التسوية الجردية وفق مراحل تتمثل في ما يلي:
  - ✓ تسجيل قيود التسويات الناتجة عن الجرد المادي: يتم تسجيل الكتابات المحاسبية (القيود المحاسبية) الخاصة بتسوية أي نقص أو زيادة في قيمة عناصر الأصول والخصوم ومن التسويات التي يتم القيام بها ما يلي:
    - تسجيل اهتلاكات ونقص قيمة التثبيات؛
    - تسوية المخزونات؛
    - تسويات عناصر الأصول الأخرى مثل الزبائن والقيم المنقولة للتوظيف وتسوية حسابات البنوك والمؤسسات المالية؛
    - تسوية حسابات الخصوم غير الجارية؛
    - تسوية الأعباء والمتوجات.
  - ✓ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد: يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد على مرحلتين:
    - ميزان المراجعة بعد كتابات التسويات، وفيه تظهر الأرصدة الحقيقية للحسابات المختلفة؛
    - ميزان المراجعة بعد كتابات تجميع الحسابات بما فيها حسابات الميزانية وحسابات التسيير (الصف 6)، والصف 7) وتسمح كتابات التجميع بتحديد النتيجة، ويظهر ميزان المراجعة بعد الجرد في هذه المرحلة حسابات الميزانية كما يظهر حسابات التسيير المرصدة .
  - ✓ تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية: يسمح ميزان المراجعة بتحديد صافي نتيجة السنة المالية، بحيث يظهر الجزء الأعلى من ميزان المراجعة بعد الجرد حسابات الأصول وحسابات الخصوم التي تظهر في الميزانية من جهة وحسابات التسيير التي استعملت في تحديد النتيجة، وأما النتيجة الصافية للسنة المالية فيظهرها الحساب 12 نتيجة السنة المالية الذي يظهر ضمن حسابات الميزانية.
  - ✓ إعداد الكشوف المالية: تحدد المادة 25 من النظام المحاسبي المالي الكشوف المالية كما يلي: ( تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 191.

<sup>2</sup> وليد ناجي الخيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء 2 من منشورات الأكاديمية في الدنمارك، 2007، ص: 20.

<sup>3</sup> المادة 25، من قانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 74 الصادر في 25 نوفمبر 2007، ص: 5.

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج... الخ
- **الميزانية:** الميزانية هي كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات الكيان والتزاماته، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، كما يجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية<sup>1</sup>.
- **حساب النتائج:** يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر مختلف مستويات النتائج مثل النتيجة العملياتية والنتيجة المالية والنتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية والنتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.
- **الميزانية الختامية:** تحدد الميزانية الختامية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.
- **الجداول الأخرى والملاحق**
- **جدول سيولة الخزينة:** يبين مدى قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.
- **ملحق الكشوف المالية:** يبين الملحق القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

<sup>1</sup> رفيق يوسف، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2010 - 2011، ص:44.

## المطلب الثاني: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر الأصول

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى بعض المفاهيم المرتبطة بتعريف الأصول، ومعايير تصنيفها، وكذا التسجيل المحاسبي وفق ما أملاه النظام المحاسبي المالي.

أولاً- **تعريف الأصول:** للأصول عدة تعاريف نوجزها في ما يلي:

● **التعريف الأول:** هي عبارة عن موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة الأحداث السابقة ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة إذ يوجد هناك شرطان أساسيان للاعتراف بأصل معين داخل الميزانية<sup>1</sup>؛

● **التعريف الثاني:** هي عبارة عن منافع اقتصادية (زيادة في خزينة المؤسسة أو أرباحها) مستقبلية محتملة يتم عليها أو السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة محتملة لأحداث أو عمليات حدثت في الماضي<sup>2</sup>.

● **التعريف الثالث:** بأنها منافع اقتصادية مستقبلية حصلت عليها المؤسسة نتيجة لمعاملات أو أحداث تمت في الوقت سابق ومن أمثلة الأصول مخزون البضائع والعقارات المملوكة وأيضا حسابات المدينين التي تعني المبالغ المستحقة للشركة طرف الآخرين<sup>3</sup>.

● **التعريف الرابع:** هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا، حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية<sup>4</sup>.

من خلال هذه التعاريف نجد ثلاثة خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛

- قدرة الكيان على التحكم في هذه المنافع، بحيث يستطيع الحصول على ما يريد من الخدمات لنفسه أو تمكين الغير منها؛

- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> صلاح حواس ، المحاسبية المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الجزائر 3 سنة 2008، ص: 23.

<sup>2</sup> حنفية بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج1، ط2، منشورات كليك، 2015، ص: 43.

<sup>3</sup> عبد الوهاب رميدي، علي سمات، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار هومه - الجزائر، سنة 2011، ص: 33.

<sup>4</sup> محمد الدينوري سالي، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة

العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص: 35.

<sup>5</sup> عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص

محاسبة، جامعة باتنة، 2008-2009 ص: 45-46

ثانيا- مكونات جانب الأصول: وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي<sup>1</sup>:

- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول الثابتة المادية؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينين الآخرين الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفا)؛
- الخزينة الايجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

ثالثا- أسس تصنيف عناصر الأصول: تصنف عناصر الأصول وفق النظام المحاسبي المالي إلى:

- أصول غير جارية، وتتضمن التثبيتات على اختلاف أنواعها: معنوية، مادية، مالية؛
  - أصول جارية، وتتضمن المخزونات، والعملاء، المدينين الآخرين، الخزينة الايجابية.
- أ- الأصول غير الجارية: وتتمثل في:

● التثبيتات المعنوية: وهي الأصول غير الملموسة، والتي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل الكيان، وتضم الشهرة والعلامة التجارية وحق الابتكار، (IAS38 مدخل الفقرة 2)، حسب مدونة النظام المحاسبي المالي، تدرج التثبيتات العينية في الحساب 20 من حسابات التثبيتات<sup>2</sup>، وحسب المعيار 38 فإن الأصل يعتبر مورد إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- أن يكون قابلا للتحديد؛
  - أن يكون الكيان مسيطرة على هذا الأصل؛
  - المنفعة الاقتصادية المستقبلية.
- ✓ الاعتراف: يتم الاعتراف بالأصل المعنوي في حالة:
- توفر منافع اقتصادية وخدمات مرتبطة بالأصل يتحصل عليها الكيان مستقبلا؛
  - إمكانية تحديد تكلفة الأصل بطريقة واقعية.

<sup>1</sup> بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني و تطبيق نظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص: 90.

<sup>2</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

✓ التقييم: ونجد

- التقييم الأولي: يتم التقييم الأولي مبدئياً بمقدار التكلفة.

■ **الحيازة عن طريق الشراء:** وتشمل تكلفة الحيازة التي يمكن قياسها بطريقة واقعية بطريقة واقعية فيما يلي:  
ثم الشراء، حقوق الاستيراد، الرسوم الغير قابلة للاسترجاع وكل النفقات المتعلقة بتحضير الأصل المعنوي للاستغلال؛

■ **أصول معنوية مولدة من الداخل:** بالنسبة للأصول المعنوية التي لا يمكن تفرقة إنتاجها عن تكاليف النشاط لا يمكن تسجيلها كأصل معنوي وإنما تسجل في نفقات الدورة المحاسبية.  
أما بالنسبة لباقى الأصول المعنوية المولدة من الداخل فإننا نفرق بمرحلتين:

○ **مرحلة البحث:** يرى المعيار وجوب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه تكاليف واجبة التحميل على نفقات الدورة المالية.

○ **مرحلة التطوير:** يمكن الاعتراف بالأصل المعنوي الناشئ عن عملية التطوير من طرف المؤسسة لكن بتوفر بعض الشروط أهمها:

- النية على إتمام الأصل واستعماله أو بيعه؛

- قدرة الأصل المعنوي على توليد منافع اقتصادية؛

- قدرة المؤسسة على تحديد التكلفة أثناء تطور الأصل؛

- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة لإكمال التطور الاستعمال.

■ **أصول معنوية مشتراة في ظل الاندماج:** إذا تم اقتناء الأصول المعنوية كجزء من اندماج الشركات فإن تكلفتها تكون هي القيمة العادلة بتاريخ الاقتناء، وفي حالة اندماج الشركات ينبغي الاعتراف بمثل هذه الأصول المعنوية بشكل منفصل عن الشهرة التجارية.

■ **طرق أخرى لحيازة أصل معنوي:** يكمن للكيان أن يحصل أي أصل معنوي دون مقابل، وفي هذه الحالة يمكن تقييمه بمقدار القيمة العادلة، أما إذا امتنع عن الاعتراف بالقيمة العادلة فإنه يعترف بمبلغ اسمي مضاف إليه أي إنفاق متعلق بإعداد الأصل.

- **التقييم اللاحق:** ينص المعيار على أنه بعد الاعتراف يجوز قياس الأصول المعنوية باستخدام أما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة تقييم، لكن إذا تم استخدام نموذج إعادة التقييم تعامل جميع الأصول المدرجة ضمن فئة واحدة بشكل متماثل إلا إذا لم يوجد سوق نشطة لتلك الأصول.

- **الإهلاك:** ويتم تحديد المبلغ القابل للإهلاك على أساس منتظم، من خلال عمره الإنتاجي، والمبلغ القابل للإهلاك هو تكلفة الأصل يطرح منه القيمة المتبقية، ويبدأ الإهلاك عندما يكون الأصل متوافر للاستخدام، وينتهي عندما يصنف هذا الأصل من الأصول المحتفظ بها بغرض البيع.

- **خسارة القيمة:** وتخضع لها الأصول المعنوية التي لها عمر إنتاجي غير محدد حسب المعيار 36، وتنتج هذه الخسارة عندما تكون القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة القابلة للاسترداد، والقيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة في السوق أو القيمة النفعية.

✓ **الإفصاح:** يجب الإفصاح في البيانات المالية عن:

- الأعمار الإنتاجية ومعدلات الإهلاك؛

- نوع الإهلاك؛

- إجمالي المبلغ المرحل و الإهلاك المتراكم؛

- المطابقة بين المبلغ المرحل لأول الفترة وآخر الفترة.

● **التشبيات المادية:** وهي التشبيات العينية أو الأصول الملموسة هي ممتلكات أو موجودات المؤسسة استحدثت أو طورت للاستخدام المستقبلي كالمباني، لذلك فالغرض من شرائها أو إنتاجها من قبل المؤسسة هو ليس بيعها بهدف تحقيق الربح، وحسب مدونة النظام المحاسبي المالي، تدرج التشبيات العينية في الحساب 21 من حسابات التشبيات<sup>1</sup>، وحسب المعيار 16 فإن شروط الاعتراف، والتقييم، والإفصاح كما يلي:

✓ **الاعتراف:** يجب الاعتراف بالمعدات والمصانع كأصل في الحالات التالية:

- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى الكيان؛

- قياس تكلفة الأصل بطريقة واقعية.

✓ **التقييم:** ونجد

- **التقييم الأولي للأصول الثابتة:** ونجد الحالات التالية :

■ **حالة الاقتناء:** وتقيم قيمة أي بند عند الاعتراف به كأصل ثابت بالتكلفة التاريخية، وعادة تكون مكونات التكلفة كالتالي:

- سعر الشراء بما في ذلك الرسوم الغير قابلة للاسترجاع؛

- أي تكاليف أخرى متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل؛

- التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة موقع الأصل.

■ **تكلفة الأصول المصنعة داخليا:** وتقيم هذه الأصول بتكلفة الصنع، بنفس طريقة تقييم الأصول المنتجة بغرض البيع، مع استبعاد الأرباح الداخلية والخسائر الغير عادية، مع وجوب إدماج جميع التكاليف المباشرة ضمن تكلفة الأصل؛

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

- **حالة المبادلة:** يمكن اقتناء أصل مادي عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية، وتقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المستبدل بعد التسوية بالمبالغ النقدية؛
- **حالة الاقتناء عن طريق عقود الإيجار:** ونجد نوعين من عقود الإيجار:
  - عقود الإيجار التشغيلية: يتم الاعتراف بدفعات عقد الإيجار التشغيلي على أساس القسط الثابت طيلة مدة العقد، إلا إذا كان هناك أساس تنظيمي آخر أكثر تمثيلاً لنمط وقت منفعة المستخدم؛
  - عقود الإيجار التمويلية: يعترف المستأجر بعقود الإيجار التمويلي كأصل والتزامات في ميزانياتهم بمبلغ مساوي للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة، أما إذا كانت أقل فبالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا.
- **حالة الحصول عليها مجاناً:** يمكن اقتناء أصل مادي شكل هبة، وتقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم؛
- **التقييم اللاحق:** حدد المعيار المحاسبي الدولي 16 طريقتين للقياس اللاحق حيث يختار الكيان إما نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج إعادة التقييم.
- **نموذج التكلفة:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بسعر تكلفته مطروحاً منه الإهلاك المتراكم ومجموع الخسائر لانخفاض القيمة، ويتم الاعتراف بخسائر القيمة أنها مصروف في قائمة الدخل للدورة الجارية؛
- **نموذج إعادة التقييم:** وهو مبلغ القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروح منه الإهلاك المتراكم ومجموع الخسائر المتراكمة لانخفاض القيمة، وتعرف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يسلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم.
- **الإهلاك:** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية.
- ✓ **طريقة الإهلاك:** ويختارها الكيان على أساس المنافع المستقبلية التي يقدمها الأصل له، وتتم مراجعة هذه الطريقة بصفة دورية نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغيير هام في نمط الإهلاك ينبغي مراعاة هذا التغيير على أنه تقدير محاسبي.
- **إلغاء الاعتراف:** يتم إلغاء الاعتراف في الحالات التالية:
  - عند التصرف في الأصل؛
  - عندما لا يتوقع منه أي منافع اقتصادية مستقبلية.
- في حالة الربح أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف يجب تضمينها في حساب الربح والخسارة، ولا تعتبر إيرادات، ويتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف بمبلغ عوائد التصرف مطروح منه المبلغ المسجل للأصل.
- ✓ **الإفصاح:** يجب الإفصاح في البيانات المالية بـ:
  - أسس القياس المستخدمة؛

- طريقة الإهلاك المستخدمة؛
- العمر الإنتاجي ومعدل الإهلاك؛
- إجمالي المبلغ المرحل، الإهلاك المتراكم وجميع حسائر القيمة في بداية ونهاية الدورة؛
- إجراءات التسوية بين المبلغ المرحل في أول الدورة ونهايتها؛
- القيمة المرحلة للأصل في حالة استخدام نموذج التكلفة؛
- فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة<sup>1</sup>.

● **الثبوتات المالية:** تعبر عن إسهامات الكيان في رؤوس أموال الشركات الأخرى، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة كونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية للكيان لأكثر من دورة مالية، وهنا تكمن صفة الثبات<sup>2</sup>.

#### ✓ التقييم: ونجد

- بتكلفتها عند الشراء، إذا تم شراؤها بمقابل؛
- بقيمتها البيعية، إذا تم الحصول عليها بدون مقابل؛
- بقيمتها البيعية، إذا تم شرائها بواسطة مبادلة أو تم الحصول عليها كحصة مقدمة.

#### ب- الأصول الجارية: وتتمثل في:

#### ● المخزونات:

تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، والمنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع)، ووفقا للمادة 123-2 من (ن م م) تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجودة للبيع في إطار الاستغلال العادي أو هي قيد الإنتاج بقصد مائل، وتضم المخزونات ما يلي:

- البضائع: أي كلما يشتريه الكيان بغرض البيع دون التحويل؛
- المواد الأولية: وهو كلما يدخل في عملية التصنيع (التحويل)؛
- تموينات أخرى: وتضم كل ما يدخل في الاستهلاك الداخلي للكيان؛
- المنتجات: وتشمل المنتجات التامة الصنع؛
- الإنتاج قيد الإنجاز: وهي خيرات أو خدمات في طور التشكيل عبر عملية الإنتاج.

<sup>1</sup> مسلم بالعالم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير جارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي،

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2014-2015، ص: 4-8.

<sup>2</sup> عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (الثبوتات) وفق النظام المحاسبي المالي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي، في علوم التدبير،

تخصص تدقيق محاسبي، الوادي، 2013/2014، ص: 30.

○ قواعد تقييم المخزونات: تقييم المخزونات من المواد الأولية، واللوازم المستهلكة، والبضائع بتكلفة شرائها، وتقييم الخيرات المنتجة من قبل الكيان بتكلفة إنتاجها، يوصى أيضا بإضافة تكلفة التخزين عندما تبررها الشروط الخاصة بالاستغلال وهي نادرة، وتستعمل عادة إذا كانت فترة التخزين جد طويلة، وتزيد في قيمة الشيء كحالة بعض أنواع الجبن.

■ تحديد تكلفة الشراء: وتتعلق فقط بالمخزونات التي تم شرائها من قبل الكيان وتضم سعر الشراء والمصاريف الملحقه:

- سعر الشراء: يوافق السعر المدفوع بالدينار خارج الرسم وصافيا من التخفيضات التجارية؛

- المصاريف الملحقه: تشمل المصاريف المرتبطة بشراء المخزون، نحو مصاريف النقل التي تحملتها المؤسسة،

مصاريف التأمين المرتبطة بالنقل، مصاريف الشحن، مصاريف الجمارك في حالة الاستيراد، بعض الضرائب والرسوم التي تكون غير قابلة للاسترجاع.

■ تحديد تكلفة الإنتاج: وتتعلق فقط بالمخزونات التي تم إنتاجها من قبل الكيان، وتضم:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة المحددة سابقا؛

- الأعباء المباشرة لإنتاج: وهي الأعباء التي يمكن إلحاقها دون لبس في تكلفة الإنتاج وتشمل الأعباء المتغيرة والأعباء الهيكلية (الثابتة)؛

- الأعباء غير المباشرة لإنتاج: وهي الأعباء التي تم التمكن من إلحاقها بإنتاج مخزون ما، تستثنى منها عادة الأعباء المالية وأعباء الإدارة العامة؛

- في حال تعذر تحديد هذه التكاليف (تكلفة شراء المواد المستهلكة، الأعباء المباشرة، والأعباء غير المباشرة لإنتاج)، يتم اعتماد سعر البيع المحتمل عند إعداد الميزانية منقوصا منه الهامش و مصاريف التوزيع<sup>1</sup>؛

- المصاريف المالية، يمكن إدماجها ضمن التكلفة وفقا للشرطين التاليين:

○ إذا كانت الدورة الإنتاجية أكبر من سنة؛

○ فيما يتعلق بالقروض لا تدمج سوى الفوائد المتعلقة والموافقة لفترة الإنتاج.

● المدينون: هم الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه الكيان وتشمل:

- أصول الضرائب (تبيين الضرائب المؤجلة)؛

- الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا).

● خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها:

تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل التثبيتات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعية في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب، والتوظيفات قصيرة الأجل.

<sup>1</sup> بالخير بكاري، دروس في المحاسبة العميقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص: 45

### المطلب الثالث: الإطار النظري للتسوية المحاسبية لعناصر الخصوم

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى بعض المفاهيم المرتبطة بتعريف الخصوم، ومعايير تصنيفها، وكذا التسجيل المحاسبي وفق ما أملاه النظام المحاسبي المالي.

أولاً- **تعريف الخصوم:** للخصوم عدة تعريف نوجزها في ما يلي :

- **التعريف الأول:** إن الخصوم تبين مصادر التمويل للكيان، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل: مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة، وقد تكون مصادر التمويل خارجية مثل: القروض بمختلف أنواعها؛
- **التعريف الثاني:** وفق النظام المحاسبي المالي، فقد عرفتها المادة 22 كالتالي: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان، والناجئة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية؛

● **التعريف الثالث:** تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على الكيان أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، طبقاً لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين؛
- لا يمكن تفادي الالتزام؛
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي<sup>1</sup>.

أما من الناحية الاقتصادية فإن الخصوم تبين مصادر تمويل الكيان، فهذه المصادر قد تكون داخلية مثل مساهمات الشركاء، كما قد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

ثانياً- **مكونات جانب الخصوم:** وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي<sup>2</sup>:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال الصادر(في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- مؤونات ، الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقاً)؛
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية .

<sup>1</sup> عبد الكريم شناي ، مرجع سبق ذكره، ص:49.

<sup>2</sup> بوعلام صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

ثالثاً- أسس تصنيف عناصر الخصوم: تصنف الخصوم وفق عدة ترتيبات تحدد نية واستخدامات إدارة الكيان كالتالي:

- خصوم غير جارية؛
- خصوم جارية.

● الخصوم غير الجارية: وتمثل في

✓ **حقوق الملكية:** تتمثل في حصة الملاك والتي تتكون من الرأس المال المدفوع والتغيرات التي حدثت في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، وترداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك وصافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح؛

✓ **الاحتياطات:** وهو ذلك الجزء المقتطع من الأرباح بعد اقتطاع الضريبة، وقبل توزيع الأرباح على الشركاء، أو قبل تخصيصها، حيث يلزم المشرع في المادة 72 من القانون التجاري الجزائري الكيان بتكوين احتياطي سنوي قدره 5% من الأرباح، كما يشترط أن لا يتجاوز 10% من رأس مالها وهناك عدة احتياطات نذكر منها: احتياط عادي، احتياط اختياري؛

✓ **الأرباح المحتجزة :** وهو ذلك الجزء المحتجز من المال لدى الكيان في انتظار تخصيص، وقد يأخذ هذا التخصيص عدة أشكال منها : إضافته إلى رأس المال، أو توزيعه على الشركاء؛

✓ **النتيجة:** وهو الفارق بين إيرادات الكيان وتكاليف، فإن كان هذا الفارق موجب فهو يزيد من حجم الخصوم الغير جارية، وإن كان العكس فهو ينقص حجم الخصوم الغير جارية؛

✓ **القروض والديون المالية:** قد يلجأ الكيان في بعض الأحيان إلى المؤسسات المالية من أجل الاقتراض بغية تحسين وضعيته المالية في السوق، وعادة ما تكون آجال التسديد متوسطة وطويلة الأجل؛

✓ **ديون أخرى غير جارية:** وتمثل في التثبيتات والسلع المتحصل عليها في شكل امتياز، هذا الأخير عادة ما تمنحه مؤسسة عمومية، مقابل إتاحة يدفعها الكيان كل سنة؛

✓ **الإعانات :** بخلاف إعانات الاستغلال التي يكون عمرها أقل من سنة، وتسعى من خلالها المؤسسات الحكومية خلق التوازن ودفع الكيانات المتعثرة للاستمرار في نشاطها وعدم توقفها، تكون الإعانات المدرجة ضمن الخصوم الغير جارية في شكل إعانات التجهيز، أو إعانات استثمار؛

✓ **مؤونات للأعباء-الخصوم غير جارية:** ويسجل في هذا العنصر الأعباء التي تتحقق بعد فترة تزيد عن 12 شهرا، ومن بينها: مؤونات الأخطار، مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة، مؤونات الضرائب، مؤونة تجديد التثبيت؛

✓ **الضرائب المؤجلة-خصوم:** الضرائب المؤجلة هي الضرائب المتوقع دفعها نتيجة الفروقات الزمنية المؤقتة بين قيمة الموجودات أو المطلوبات في البيانات المالية والقيمة التي يتم احتساب الربح الضريبي على أساسها.

• **الخصوم غير الجارية:** وتمثل في :

✓ **الموردون والحسابات المماثلة:** هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية<sup>1</sup>، وهي بمثابة ديون لكن تتميز هذه الأخيرة عن القروض كونها دين قصير الأجل؛

✓ **الضرائب ذات الطبيعة الدائنة:** وهي عبارة عن التزامات الكيان التي لم تسدد تجاه الإدارة الجبائية، أو الرسوم على رقم الأعمال الغير من محصلة من طرف الكيان؛

✓ **ديون أخرى:** وتمثل في تسبيقات عملاء الكيان، أي العملاء الدائنون، بالإضافة إلى الديون الشبه جبائية وأجور المستخدمين الغير مسددة، و الإيرادات المقيدة سلفاً؛

✓ **خزينة الخصوم:** وتمثل في المساهمات البنكية الجارية - السحب على المكشوف - ، بالإضافة إلى حسابات النقدية ذات الطبيعة الدائنة؛

### المطلب الرابع: الإطار النظري للتسوية المحاسبية للإيرادات والمصاريف

ستناول ضمن سياق هذا المطلب الإطار النظري للتسوية المحاسبية للإيرادات والمصاريف.

#### أولاً: الإطار النظري للمصاريف:

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 واستناداً 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 عالٍ لتحقيق الأثر إذا ما أعتبر هذا الأخير هدفاً من أهداف السياسة الاقتصادية.

#### 1- 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 بـ: "التكاليف"، والتي من هدفها تحقيق غاية الكيان والمتمثل في "النواتج أو الإيرادات"؛

<sup>1</sup> نبيلة مخزومي، فائزة درويش، المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة وفق النظام الخاسي المالي " دراسة حالة شركة روايال موندريال - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016، ص: 31.

فالتكاليف إذن نقصد بها مجموعة الاستهلاكات والنفقات والاهتلاكات والأعباء، الناتجة عن الاستغلال وتمثل التكاليف وفقا للمخطط المحاسبي بالمجموعة السادسة.

● **الأعباء:** تتمثل في أعباء السنة المالية وهي تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات أو الاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 26 من المرسوم 156-08 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<sup>1</sup>؛

● **المصاريف:** وهي المبالغ التي تدفعها الكيان لتسيير دقة العمل بها وتساعد على إنجاز العمل.

ويعد المصروف إنفاقا للحصول على خدمة، ومن أمثلة المصروفات: الرواتب، والهاتف والبريد، الدعاية والإعلام، مصروفات الكهرباء ... الخ<sup>2</sup>.

**2-عناصر النفقات:** يتطلب القيام بالأنشطة المختلفة في الكيان 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:

● **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 تستخدم في سبيل المحافظة على استمرار الإنتاج مثل زيوت التشحيم والوقود؛

● **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 و ضمانات 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 المباشرة، 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؛

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي مرجع سبق ذكره، ص: 43.

<sup>2</sup> حمزة بشير أبو عاصي، المحاسبة المتقدمة في الشركات، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998، ص: 40.

✓ يؤثر عنصر العمل على بعض التكاليف الأخرى فزيادة عدد ساعات العمل يؤدي إلى زيادة تكلفة الإضاءة ونفقات الإشراف وغير ذلك من التكاليف غير المباشرة<sup>1</sup>.

● **الخدمات:** ويشمل هذا العنصر التوضيحات الاقتصادية التي تتحملها الكيان في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل : خدمة السكن (ويقابلها مبلغ الإيجار)، وخدمة النقل (ويقابلها مصروفات النقل)، وتميز عناصر هذا النوع عن عناصر النوع الأول في أن المقابل الذي تحصل عليه الكيان تستخدمها في نشاطها وليس شيئاً مادياً ملموساً، كما تتميز عن عناصر النوع الثاني في أن الخدمات التي تحصل عليها الكيان يؤديها أفراد (أوجهات) من خارج الكيان وليس العاملين بها<sup>2</sup>. وللنفقات أنواع وهي:

✓ **نفقات تؤدي إلى خدمات طويلة الأجل للمشروع:** وهي نفقات رأسمالية والتي تشمل عادة في شراء الأصول الثابتة ومستلزماتها وتشتمل أيضاً جميع النفقات التي تصرف على هذه الأصول لجعلها قابلة للاستعمال مثل: رسوم التسجيل والأتعاب القضائية والعمولات والتأمين ومصاريف التركيبات؛

✓ **نفقات إيرادية:** 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 أيضاً متكررة ودورية ترافق المشروع وتستمر معه طالما أنه يستمر في مزاولة نشاطه؛

✓ **نفقات إيرادية 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<sup>3</sup>.

### 3- قياس المصروفات وتوقيت الاعتراف بها:

#### أ- قياس عناصر المصروفات:

بشكل عام إن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها فقد كان رأي موسست 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 الكيان في سبيل تحقيق نشاط معين.

<sup>1</sup> محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 67- 89.

<sup>2</sup> محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998، ص: 22.

<sup>3</sup> سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية الدولية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009، ص: 111-112.

**الطريقة الثانية:** فهي الطريقة الغير مباشرة وتعتمد على تحديد قيمة الموجودات في أية 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:

$$\text{مصروفات الفترة} = \frac{\text{أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الأرباح خلال الفترة}}{\text{المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة}}$$

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<sup>1</sup>:

**أولاً:** أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات؛

**ثانياً:** أساس القيم الجارية لقياس المصروفات؛

**ثالثاً:** 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، وبسبب استخدام هذا الأساس يعتمد على:

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

2- تمثل مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات؛

3- يمكن أن يكون للكيان دليل اكتساب البضاعة إذا توفر لديه 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 أرباحاً تتفق مع مبدأ الاستحقاق بالبيع إذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون السلعي (كمصاريف) طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية، إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير المكتمل (نصف المصنع)، حيث تعالج التكاليف الثابتة على التكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة تقدم تقويماً أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

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

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 200.

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.

#### ب: توقيت الاعتراف بالمصروفات:

يعني توقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وإثباته محاسبيا، فتتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفادها في أداء النشاط خلال فترة معينة، وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما<sup>1</sup>:

**أولاً:** 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.

**ثانياً:** مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفتريات المحاسبية، أي 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.

#### ثانياً: الإطار النظري للإيرادات

**1- تعريف الإيرادات:** هناك عدة تعاريف للإيرادات نذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول:** هي الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات 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<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** هو حاصل تحقيق النفقة عن طريق إجراء المقابلة بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي سببتها ويمكن الحصول على الربح والخسارة منها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص: 344.

<sup>3</sup> سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

## 2- قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به:

أ- 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 الإيراد من وجهة النظر الاقتصادية بالقيمة الحالية المتوقع الحصول عليها من تبادل منتجات الكيان، بينما يقاس الإيراد من وجهة النظر المحاسبية بالقيمة النقدية وليست القيمة الحالية المتوقع أن يتحصل عليها الكيان من تبادل منتجاتها، ويبدو هذا واضحاً من خلال آراء كتاب وجميعيات المحاسبة فيرى: " HENDRIKSEN" أن أفضل قياس للإيرادات 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 الالتزامات.

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 كثيراً 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 الأجدد 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 نسبياً، وذلك حيث أن طول فترة الائتمان من الطبيعي أن تؤدي إلى زيادة قيمة الخصم بما يجعل له تأثير جوهرية على الإيراد الكلي<sup>1</sup>.

ب: توقيت الاعتراف بالإيرادات: بشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين هما:<sup>2</sup>

✓ تدفع المنافع الاقتصادية المستقبلية من وإلى الكيان؛

✓ إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية؛

<sup>1</sup> - كمال الدين الدهراوي، عبدالله هلال، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص: 358-360

<sup>2</sup> - خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS & IAS، دار إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 475-476

- وهناك طرق لتحقق الإيراد تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية، ويمكن التعرف على أهمها بإيجاز<sup>1</sup>:
- أولاً-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؛
- 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 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.
- ثانياً-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 على طلب.
- ثالثاً-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.
- رابعاً-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.
- خامساً-تحقق الإيراد بالاستلام أو القبض (الأساس النقدي):** حيث أن الإيرادات لا تكون قد تحققت إلا بعد استلامها نقداً، كالمئحة الحكومية النقدية التي لا تعتبر قد تحققت كإيرادات إلا بعد استلامها نقداً.
- سادساً-تحقق الإيراد بتقديم الخدمة:** حيث أنه واستلام الاعتبارات التي تشكل الإيرادات الناتجة عن تقديم الخدمة فإن الإيراد يكون قد تحقق.

<sup>1</sup> - عائشة نسيب، منى بككرة، المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق SCF، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الموسم 2015/2016، ص: 64.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، وبعد دراسة الإطار النظري للتسويات الجردية لعناصر القوائم المالية، وعرض بعض الدراسات التي تناولت جانبا من الموضوع، اتضح لنا أن الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في المجال الاقتصادي و المالي، والتي تهدف من خلال هذا النظام إلى تحديد الممارسات المحاسبية و استخلاص المعلومات الملائمة، وطرق التقييم والتسجيل التي يمكن الاعتماد عليها من طرف الكيانات المعنية سواء كانت جماعية أو فردية، تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والمعمول بها، وهذا في ظل انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق.

# الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية بالمواسم

الجهوية للهندسة الريفيّة

الأفراس

### تمهيد:

من أجل الوقوف أكثر على ما تم عرضه في الفصل النظري سنحاول تعزيز دراستنا بدراسة تطبيقية، وذلك بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها من حيث التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتسويات الجردية وكيفية المعالجة المحاسبية لها، وسوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على حالة تطبيقية متمثلة في دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس -مديرية إنجاز المشاريع وحدة الوادي ERGR AURES، والكائن مقرها بجي 19 مارس- بلدية الوادي .

ولإعطاء الصورة الحقيقية لهذه الدراسة، وبناء على المعلومات المتحصل عليها، تم تقسيم هذا الفصل إلى

ثلاث مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية؛
- المبحث الثاني: التسوية المحاسبية لعناصر المركز المالي؛
- المبحث الثالث: التسوية المحاسبية لعناصر قائمة الدخل.

### المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس

قبل التعرض للعمليات المحاسبية وكيفيات معالجتها سنقوم أولاً بتقديم المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس ذات الطابع العمومي الاقتصادي من خلال عرض أهدافها وعناصر هيكلها المالي.

#### المطلب الأول: نظرة عامة حول المؤسسة

##### أولاً: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

في إطار السياسة المتبعة من طرف الدولة لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص عن طرق منح العديد من الامتيازات تم التفكير بجدية في إنشاء مؤسسة اقتصادية عمومية في ميدان حماية واستصلاح الأراضي، القيام بالأشغال الغائية بناء المباني والشاليات الجاهزة للصنع تهيئة الأحواض المنصبة القيام بالنشاطات المرتبطة بالهندسة الريفية، تم الاتفاق لإنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس برأسمال قدره 382.880.000 دج قسم إلى ستة وثلاثون ألف وتسعمائة وسبعة وستون سهم (36967) منها (1321) سهم بقيمة 20.000 دج و(35646) بقيمة 10.000 دج مملوكة من طرف المؤسسة الوطنية للهندسة الريفية وتقع المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس فرع ولاية الوادي (مديرية إنجاز المشاريع) حالياً في حي 19 مارس بالقرب من محافظة الغابات والمؤسسة الاستشفائية 19 مارس ومديرية مسح الأراضي ومجلس القضاء الوادي، ويبلغ عدد عمالها 15 عاملاً.

#### شعار المؤسسة:



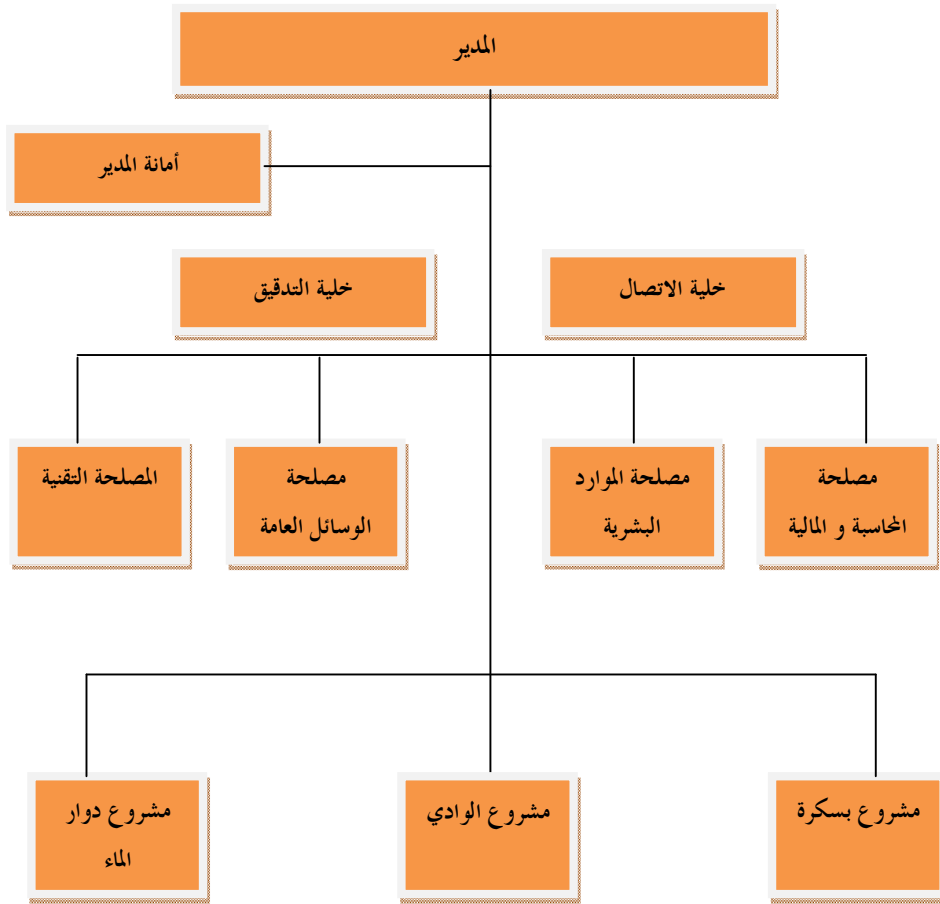
### ثانيا: أهداف المؤسسة

- حماية واستصلاح الأراضي؛
- تهيئة المساحات المسقية؛
- القيام بالأشغال الغابية و إستغلال الغابات؛
- إنتاج البذور؛
- القيام بالدراسات و الانجازات في الهندسة المدنية؛
- مشتلة؛
- كراء معدات، ماكنات وتجهيزات فلاحية؛
- كراء معدات وأدوات البناء والأشغال العمومية؛
- القيام بالحفر والأشغال الريفية؛
- القيام بالأشغال العمومية الكبرى والري؛
- القيام بالأشغال الحضرية والنظافة العمومية؛
- تجارة بالجملة للخشب والفلين، والمنتجات المتفرعة عنها؛
- مكافحة التصحر؛
- تهيئة الأحواض المنصبة؛
- القيام بالنشاطات المرتبطة بالهندسة الريفية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس مديرية إنجاز المشاريع الوادي  
الهيكل التنظيمي للمؤسسة عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين  
الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

### مديرية إنجاز المشاريع الوادي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

ويمكن شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة فيما يلي<sup>1</sup>:

**1-المدير:** يقوم المسير بتسيير جميع المصالح والتنسيق بينها كما يشرف على النشاطات المالية وكذلك يقوم بتسيير المشاريع ويساعده في ذلك المدير التقني، كما يقوم بمتابعة العلاقات الخارجية مع المومنين ويعتبر كذلك المسؤول الأول عن تحقيق الأهداف المسطرة من أجل النهوض بالوحدة والوصول إلى أعلى المراتب ؛

**2- المصلحة التقنية:** تقوم هذه المصلحة بإعداد ومتابعة الأشغال وتسيير المشاريع والصفقات العمومية واختيار العروض والمفاضلة بينها ومراقبة الأشغال المتعلقة بالشركة والقيام بالتنبؤات.

**3- مصلحة الوسائل العامة:**تقوم هذه المصلحة بتزويد باقي المصالح بالوسائل والتجهيزات والحاجيات من خلال عملية التعامل مع الموردين وأيضا التخزين ومراقبة المخزونات من المواد الأولية والقيام بالجرد ومتابعة حالة المعدات والأدوات وصيانتها.

**4- مصلحة المحاسبة والمالية:** تتكلف بـ:

- إعداد الميزانيات؛
- تطبيق السياسات المالية للمؤسسة؛
- تنظيم وترتيب وحفظ مختلف الوثائق المحاسبية (الفواتير، وصول استلام ... )؛
- إعداد الموازنات التقديرية.

**5- مصلحة الموارد البشرية:** وتشرف على كل من:

- قسم المستخدمين: وتختص هذه المصلحة بـ:
  - ✓ القيام بالتوظيف ؛
  - ✓ تسيير الطاقات البشرية بالمؤسسة؛
  - ✓ متابعة حضور وغياب العمال؛
  - ✓ إمضاء العطل السنوية ودفع النفقات الخاصة بالتنقلات؛
  - ✓ تسديد الأجور ودفع مستحقات الضمان الاجتماعي.
- قسم الأجور: ويقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الشبه جبائية الخاصة بالضمان الاجتماعي.

**6- الخلايا الوسيطة والأمانة العامة :** وترتبط مباشرة بمدير المؤسسة وتضم :

- خلية التدقيق: وتشرف على القيام بالتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في المؤسسة؛

<sup>1</sup> - معلومات مقدمة من طرف محاسب المؤسسة عن طريق المقابلة يوم 20-04-2018 على الساعة 10:30.

- خلية الاتصال والإعلام: وتشرف على عملية تغطية الأحداث والمناسبات وعمليات الربط بين الشبكات الالكترونية بين مختلف وحدات المؤسسة والمؤسسة الأم؛
- الأمانة العامة: حيث تضم السكرتارية الخاصة بمدير المؤسسة، وتقوم بالمهام التالية:
  - ✓ استقبال البريد الوارد للمؤسسة؛
  - ✓ استقبال المكالمات الداخلية والخارجية؛
  - ✓ مساعدة المدير العام في مهامه؛
  - ✓ متابعة السير الحسن للنشاط في غياب المدير العام.

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية مديرية أنجاز المشاريع الوادي سنقوم من خلال هذا المطلب عرض القوائم المالية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية لانجاز المشاريع بالوادي.

جدول رقم (01-02): جانب الأصول من الميزانية المالية المقفلة للمؤسسة لسنة 2016

2015	2016		الأصول	
	صافي	اهتلاك رصيد		الإجمالي
	117 333	22 667	140 000.00	أصول غير جارية فارق بين الاقتناء- المنتج الايجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني
	2 157 496.65	3 448 376	5 605 872.65	تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات مالية
	1 200 000.00		1 200 000.00	سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة
	25 844.00		25 844.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
	3 500 673.99	3 471 043	6 971 716.86	مجموع الأصول غير الجارية
	2 849 839.00		2 849 839.00	أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
	3 387 487.54		3 387 487.54	الزبائن المدينون الآخرون الموجودات وما شابهها
	2 427 519.70		2 427 519.70	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
	8 664 846.24		8 664 846.24	مجموع الأصول الجارية
	12165520.23	3 471 043	15636562.89	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (02-02): جانب الخصوم من الميزانية المالية المقفلة للمؤسسة لسنة 2016

2015	2016	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة (1) فوارق وإعادة 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)
	470 727.14	
	470 727.14	المجموع (1)
		الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
	1 200 000.00	
	1 200 000.00	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
		الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقه ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
	2 288 244.50 467 065.15 7 739 483.44	
	10494793.09	مجموع الخصوم الجارية (3)
	12165520.23	مجموع عام للخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم (02-03): جدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2016

2015		2016		الفصول
دائن دج	مدين دج	دائن دج	مدين دج	
				المبيعات من البضائع
		973 741.16		المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة
		14 059 636.64		تقديم الخدمات
				مبيعات الأشغال
		2 451 720.00		منتوجات الأنشطة الملحقه
				التخفيضات و التزييلات و المحسومات الممنوحة
		<b>15 033 377.80</b>		<b>رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتزييلات والمحسومات</b>
		2 451 720.00		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
				الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
		<b>17 485 097.80</b>		<b>I- إنتاج السنة المالية</b>
				مشتريات البضائع المباعة
			6 770 245.00	المواد الأولية
			4 152 303.07	التموينات الأخرى
				تغيرات المخزونات
				مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
			101 900.00	مشتريات الأخرى
				التخفيضات والتزييلات والمحسومات المتحصل عليها من مشتريات
				التقاويل العام
			5 000.00	الإيجارات
			16 600.00	الصيانة والتصليلات والرعاية
			4 525.05	أقساط التأمينات
				العاملون الخارجيين عن المؤسسة
			7 214.00	أجور الوسطاء والأتعاب

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

			الإشهار
		10 500.00	التنقلات والمهمات والاستقبالات
		183 425.00	الخدمات الخارجية الأخرى
			التزييلات والتخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
		11 251 712.12	<b>II- استهلاك السنة المالية</b>
	6 233 385.68		<b>III- القيمة المضافة للاستغلال</b>
		4 998 954.36	أعباء المستخدمين
		198 602.69	الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة
	1 035 828.63		<b>IV- إجمالي فائض الاستغلال</b>
			المنتجات العملية الأخرى
		4 075.48	الأعباء العملية الأخرى
		586 870.01	مخصصات الاهتلاكات
			المؤونات
			خسائر القيمة
			الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة
	444 883.14		<b>V- النتيجة العملية</b>
			المتوجات المالية
			الأعباء المالية
			<b>VI- النتيجة المالية</b>
	444 883.14		<b>VII- النتيجة العادية ( VI + V )</b>
			عناصر غير عادية منتجات(*)
			عناصر غير عادية ( أعباء ) (*)
			<b>VIII- النتيجة غير العادية</b>
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج
	25 844.21		الضرائب المؤجلة ( تغيرات) عن النتائج
	470 727.35		<b>IX- صافي نتيجة السنة المالية</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

### المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لعناصر المركز المالي:

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف العمليات التي تمت في جانبي الأصول والخصوم على مستوى المؤسسة وذلك بالاعتماد على قوائمها المالية.

#### المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول

سوف نتطرق في هذا المطلب بعرض مختلف حسابات أصول المؤسسة الواردة في قوائمها المالية

#### الفرع الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيتات :

سننتظر في هذا الفرع إلى تسجيل القيود اللازمة لعناصر التثبيتات المعنوية والعينية، وفي ما يلي أبرز الحسابات التي عالجتها الدراسة:

- حـ/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
- حـ/215 المنشآت التقنية والمعدات وأدوات صناعية؛
- حـ/218 تثبيبات عينية أخرى(متمثلة في التجهيزات المكتبية ومعدات النقل)؛
- حـ/221 التثبيتات الممنوحة في شكل امتياز.

**حالة الاقتناء:** من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس خلية المحاسبة والمالية، تبين أن حيازة التثبيتات التي تمت على مستوى المؤسسة أخذت الأشكال التالية :

- تنازل من الوحدة الرئيسية إلى الوحدة الفرعية بالوادي؛
- شراء الوحدة الفرعية بصفة مباشرة؛
- حصول الوحدة الفرعية على تثبيت في شكل امتياز ممنوح من طرف ولاية الوادي.

#### أولاً- التثبيتات المحازة في إطار التنازل من الوحدة الوطنية :

بناء على المقابلة والوثائق المقدمة لاحظنا أن الوحدة الفرعية بالوادي استفادت بالتحديد من التثبيتات التالية :

- برنامج إعلام آلي متعلق بحساب الأجور، تمت حيازته من طرف المؤسسة الرئيسية في 2015/01/13، بتكلفة قدرها 60 000.00 دج، وإهلاك متراكم قدره 6 000.00 دج؛
- جرار فلاحى، تمت حيازته من طرف المؤسسة الوطنية في 2003/04/20، بتكلفة قدرها 1 528 600.00 دج، محاسبيا مهتلك كليا، أي القيمة الصافية = 0 دج، مع ملاحظة عدم إعادة تقييمه؛
- سيارة من نوع PARTNEUR تمت حيازتها في 2004/12/11 دج، بتكلفة قدرها 1 349 572.65 دج، محاسبيا مهتلكة كليا، أي القيمة الصافية = 0 دج، مع ملاحظة عدم إعادة تقييمها.

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

التسجيل المحاسبي للتبittات المحازة في إطار التنازل :

• بالنسبة لـ حـ/204 :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 000.00	60 000.00	من حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2804	204
54 000.00		إلى حـ/ إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	187	
		حـ/ الارتباط ما بين الوحدات		
		- تسجيل حيازة لبرنامج الأجور -		

• بالنسبة لـ حـ/218: بما أن التبتتات العينية المحازة في عملية التنازل مهتلكة كليا يكون التسجيل

المحاسبي لها كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 878 172.65	*2 878 172.65	من حـ/ معدات النقل	2818	218
		إلى حـ/ إهلاك معدات النقل		
		- تسجيل معدات النقل المهتلكة في إطار الحيازة -		

حيث يمثل المبلغ 2 878 172.65 دج، مجموع مبلغي الجرار والسيارة من نوع PARTNEUR

أي :  $2\ 878\ 172.65 = 1\ 528\ 600.00 + 1\ 349\ 572.65$ .

ثانيا- التبتتات المحازة في إطار عملية الشراء :

بناء على المقابلة والوثائق المقدمة لاحظنا أن الوحدة الفرعية بالوادي قامت بشراء التبتتات التالية :

• بالنسبة لـ حـ/204: قامت وحدة الوادي في 2016/04/30 بشراء برنامج محاسبي من شركة

COMPTA DZ بتكلفة قدرها: 80 000.00 دج خارج الرسم، وكان التسجيل المحاسبي وفقا

للقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
93 600.00	80 000.00	من حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	404	204
	13 600.00	حـ/ الرسم على القيمة المضافة للخصم		4456
		إلى حـ/ موردو التبتتات		
		-COMPTA DZ- فاتورة رقم 18		

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

وكان قيد التسوية كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
93 600.00	93 600.00	من حـ/ موردو التثبيتات إلى حـ/ البنك - تسديد المورد COMPTA DZ بشيك بنكي -	512	404

● بالنسبة لـ حـ/215: قامت وحدة الوادي في 2016/01/16 بشراء معدات من المورد SARL GORI IMP/EXP تتمثل فيما يلي :

- ✓ BETONNIER، العدد 01، بتكلفة قدرها: 250 000.00 دج خارج الرسم؛
  - ✓ VIBREUSE، العدد 01، بتكلفة قدرها: 80 000.00 دج خارج الرسم؛
  - ✓ DUMPER، العدد 01، بتكلفة قدرها: 320 000.00 دج خارج الرسم؛
  - ✓ BEROUETTES، العدد 04، بتكلفة إجمالية قدرها: 12 000.00 دج خارج الرسم؛
  - ✓ CITERNE D'EAU 3000 L، العدد 01، بتكلفة قدرها: 100 000.00 دج خارج الرسم؛
  - ✓ PELLERES، العدد 04، بتكلفة إجمالية قدرها: 3 200.00 دج خارج الرسم.
- أي أن مجموع مبالغ المعدات يساوي: 765 200.00 دج خارج الرسم.

وكان التسجيل المحاسبي للمعدات وفقا للقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
895 284.00	765 200.00 130 084.00	من حـ/ المنشآت التقنية والمعدات الصناعية حـ/ الرسم على القيمة المضافة للخصم إلى حـ/ موردو التثبيتات - فاتورة رقم 03 SARL GORI -	404	215 4456

وكان قيد التسوية كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
895 284.00	895 284.00	من حـ/ موردو التثبيتات إلى حـ/ البنك - تسديد المورد SARL GORI بشيك بنكي -	512	404

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

- بالنسبة لـ ح/218: قامت وحدة الوادي في 2016/01/05 بشراء تجهيزات مكتبية من المورد SAADINE MEUBLE ET BUREAUTIQUE ET INFORMATIQUE، بالإضافة إلى شراء معدات نقل تتمثل في سيارة من نوع SYMBOL من المورد "رونو الجزائر" بتاريخ 2016/02/12.

وكان التسجيل المحاسبي للمعدات وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 520 000.00	من ح/ معدات نقل		2182
	246 500.00	ح/ الرسم على القيمة المضافة للخصم		4456
1 766 500.00		إلى ح/ موردو التثبيتات	404	
		- فاتورة رونو الجزائر -		

وكان قيد التسوية كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 766 500.00	من ح/ موردو التثبيتات		404
1 766 500.00		إلى ح/ البنك	512	
		- تسديد المورد " رونو الجزائر " بشيك بنكي -		

أما عن التجهيزات فتتمثل فيما يلي:

- ✓ مكتب بحجم كبير، العدد01، بتكلفة قدرها: 28 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ مكتب بحجم صغير، العدد04، بتكلفة قدرها: 32 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ كرسي من النوعية الرفيعة، العدد01، بتكلفة قدرها: 6 500.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ كرسي عادي، العدد06، بتكلفة إجمالية قدرها: 21 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ خزانة خشبية، العدد01، بتكلفة قدرها: 35 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ جهاز كمبيوتر، العدد03، بتكلفة إجمالية قدرها: 150 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ آلة طباعة، العدد03، بتكلفة إجمالية قدرها: 69 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ آلة ناسخة، العدد01، بتكلفة قدرها: 55 000.00 دج خارج الرسم؛
- ✓ خزانة حديدية، العدد 01، بتكلفة قدرها: 46 000.00 دج خارج الرسم؛

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

أي أن مجموع مبالغ التجهيزات المكتبية يساوي : 442 500.00 دج خارج الرسم.  
وكان التسجيل المحاسبي للمعدات وفقا للقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	442 500.00	من حـ/ تجهيزات مكتبية حـ/ الرسم على القيمة المضافة للخصم إلى حـ/ موردو الثبيلات - فاتورة رقم 02 SAADINE -		2183
	75 225.00			4456
517 725.00			404	

وكان قيد التسوية كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	517 725.00	من حـ/ موردو الثبيلات إلى حـ/ البنك - تسديد المورد " رونو الجزائر " بشيك بنكي -		404
517 725.00			512	

ثالثا- الثبيلات المخازة في شكل امتياز:

استفادت وحدة الوادي بتاريخ 2016/09/12 من قطعة أرض بعيدة عن المناطق السكنية من أجل بناءها واستغلالها في إطار نشاطها العادي وهذا بناء على طلب توجه به مدير وحدة الوادي إلى والي الولاية في 2016/02/20 .

وكان التسجيل المحاسبي للثبيلت في شكل امتياز وفقا للقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 200 000.00	من حـ/ الأراضي الممنوح امتيازها إلى حـ/ حقوق مانح الامتياز - عقد استفادة في شكل امتياز -		221
1 200 000.00			229	

إهلاك التثبيات

تعتمد المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية - فرع الوادي في حساب قسط إهلاك التثبيات، على طريقة الإهلاك الخطي - باستثناء التثبيات المهلكة كلياً - أي القيمة الصافية = 0  
طريقة حساب القسط الثابت = نسبة الإهلاك×القيمة الأصلية(عدد الأشهر / 12) .  
علماً أن المعدلات المطبقة في المؤسسة تختلف باختلاف نوع التثبيات، وفيما يلي جدول إهلاك التثبيات لسنة 2016 ( أنظر الملحق رقم 05 )

ويسجل قيد إهلاك التثبيات محاسيباً، كما يلي :

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	471 870.01	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة - أصول غ جارية		681
16 666.67		إلى حـ/ إهلاك برمجيات المعلوماتية	2804	
88 036.67		حـ/ إهلاك المعدات الصناعية	2815	
367 166.67		حـ/ إهلاك التثبيات العينية الأخرى - تسجيل قيد الإهلاك -	2818	

خسارة القيمة عن التثبيات

من خلال تفحص سجلات التثبيات نلاحظ أنه هناك خسارة في قيمة السيارة وهذا نتيجة لتعرضها لحادث حيث قدر الخبير قيمة الخسارة بـ : 115 000.00دج، وعليه يكون القيد المحاسبي للخسارة كما يلي :

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	115 000.00	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة - أصول غ جارية		681
115 000.00		إلى حـ/ خسارة القيمة عن التثبيات العينية - محضر تقييم الخسارة -	291	

رابعاً- الضرائب المؤجلة أصول

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود المترتبة عن ظهور عنصر الضرائب المؤجلة، لكن في البداية نود أن نوضح طريقة احتسابها كما يلي:

من خلال مقارنة النتيجة المحاسبية و المقدرة بـ : 444 883.14 دج من جهة، والنتيجة الجبائية المقدرة بـ : 544 283.14 دج، من جهة أخرى، يتضح جلياً أنه هناك فرق بين النتيجتين، هذا الأخير - الفرق - جاء نتيجة إهلاك السيارة محاسبياً أكبر من إهلاكها جبائياً.

الإهلاك المحاسبي = 278 666.66 دج

الإهلاك الجبائي = 183 333.33 دج

الضريبة على أرباح الشركات من الناحية المحاسبية = 115 669.61 دج.

الضريبة على أرباح الشركات من الناحية الجبائية = 141 513.61 دج

الضريبة المؤجلة أصول = IBS/F-IBS/C = 25 844.00 دج.

أما التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول يكون وفقاً للقيود التالي:

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
25 844.00	25 844.00	من حـ/ الضرائب المؤجلة أصول إلى حـ/ فرض الضريبة المؤجلة - أصول - الاعتراف بالضريبة المؤجلة -	692	133

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للمخزونات :

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود اللازمة لعناصر المخزونات، وفيما يلي أبرز الحسابات التي عالجتها الدراسة:

- حـ/31 مخزونات المواد الأولية واللوازم؛
- حـ/322 مخزونات التموينات الأخرى؛
- حـ/381 مشتريات مواد أولية ولوازم مخزنة؛
- حـ/382 مشتريات تموينات أخرى مخزنة؛

حالة الاقتناء: من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس خلية المحاسبة والمالية، تبين أن حيازة المخزونات على مستوى المؤسسة أخذت الأشكال التالية :

- إما أن تحصل عليها من الوحدة الرئيسية في إطار عملية التنازل ما بين الوحدات؛
- أو أنها تقوم بعملية الشراء مباشرة عن طريق ممثل عنها؛
- أو المخزونات من السلع قيد الإنجاز، التي تقوم الوحدة بإعدادها في إطار الصفقات المبرمة مع الغير؛

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

- أو من خلال الدراسات الجاري إنجازها بحكم طبيعة نشاط الوحدة - إنتاجي وخدمي.

### أولاً- الحصول على المخزونات في إطار عملية التنازل :

تحصلت الوحدة على مخزونات من الوحدة الرئيسية خلال سنة 2016 بقيمة: 1 777 536.47 دج.

والكشف التفصيلي للمخزونات المتحصل عليها كما يلي :

- مخزونات المواد الأولية واللوازم، حـ/31 = 1 393 325.00 دج؛

- مخزونات التموينات الأخرى، حـ/322 = 384 211.47 دج.

التسجيل المحاسبي للمخزونات المحازة في إطار التنازل :

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 777 536.47	1 393 325.00	من حـ/ مخزونات المواد الأولية واللوازم	187	310
	384 211.47	حـ/مخزونات التموينات الأخرى		322
		إلى حـ/ الارتباط ما بين الوحدات - تسجيل تنازل عن المخزونات -		

### ثانياً- الحصول على المخزونات في إطار عملية الشراء المباشر :

تمر عملية الشراء عبر مرحلتين :

1- التسليم المادي والقانوني للسلعة المشتراة؛

2- إدخال المشتريات للمخزن؛

المرحلة الأولى: التسجيل المحاسبي للمشتريات:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10 454 289.00	5 533 900.00	من حـ/ مواد أولية ولوازم مخزنة	401	381
	4 014 830.60	حـ/ تموينات أخرى مخزنة		382
	905 558.20	حـ/ الرسم على القيمة المضافة للخصم		4456
		إلى حـ/ موردو المخزونات والخدمات - تسجيل قيد الشراء -		

الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

المرحلة الثانية : التسجيل المحاسبي لدخول المواد للمخازن:

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	5 533 900.00	من حـ/ مخزونات المواد الأولية واللوازم		31
	4 014 830.60	حـ/ مخزونات التموينات الأخرى		322
5 533 900.00		إلى حـ/ مواد أولية ولوازم مخزنة	381	
4 014 830.60		حـ/ تموينات أخرى مخزنة	382	
		- تسجيل قيد دخول المواد للمخزن -		

ثالثا- الحصول على المخزونات من الأشغال الجاري إنجازها داخليا :

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	13 530 847.43	من حـ/ أشغال جاري إنجازها		335
13 530 847.43		إلى حـ/ تغير المخزون الجاري	723	
		- وصل دخول رقم ** -		

رابعا- الحصول على المخزونات من الخدمات الجاري إنجازها داخليا :

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	776 992.93	من حـ/ خدمات جاري إنجازها		341
776 992.93		إلى حـ/ تغير المخزون الجاري	723	
		- وصل دخول رقم ** -		

وفيما يلي بطاقة الجرد للمخزونات :

جدول رقم (02-04): بطاقة الجرد للمخزونات لسنة 2016

الانحراف	الجرد المحاسبي	الجرد المادي	اسم الحساب	رقم الحساب
12 000.00	144 980.00	156 980.00	المواد الأولية واللوازم	31
25 000.00-	266 139.00	241 139.00	اللوازم القابلة للاستهلاك	322

من إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

عند المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي نجد ما يلي:

- بالنسبة للمواد الأولية فإن الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي وعليه فإن قيد التسوية يكون كالتالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
12 000.00	12 000.00	من حـ/ مواد أولية ولوازم إلى حـ/ مواد أولية مستهلكة - تسوية فوارق الجرد -	601	31

- بالنسبة للوازم القابلة للاستهلاك فإن الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي وعليه فإن قيد التسوية يكون

كالتالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
25 000.00	25 000.00	من حـ/ تموينات أخرى مستهلكة إلى حـ/ مخزونات التموينات الأخرى - تسوية فوارق الجرد -	322	602

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للزبائن :

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود اللازمة للعمليات المرتبطة بحساب الزبائن، وفيما يلي أبرز الحسابات التي عاجلتها الدراسة:

عند عملية البيع - تحرير الفاتورة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
14 059 636.64 973 741.16 2 555 674.22	17 589 052.00	من حـ/ الزبائن إلى حـ/ مبيعات الأشغال حـ/ مبيعات الدراسات حـ/ الرسوم على رقم الأعمال الجمعة - تسجيل قيد عملية البيع -	704 705 4457	411

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

عند التحصيل -يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	14 201 564.46	من حـ/ البنك		512
14 201 564.46		إلى حـ/ الزبائن - تسوية الزبائن -	411	

الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للنقديات :

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود اللازمة للعمليات المرتبطة بحساب النقديات، وفيما يلي أبرز الحسابات التي عالجتها الدراسة:

### • بالنسبة للصندوق حـ/53

1- تم تمويل الصندوق عن طريق التحويلات التي تمت من البنك بهدف تسديد متطلبات الوحدة ذات

القيمة النقدية البسيطة من تسديد فواتير الصيانة، الكهرباء، الماء والهاتف.... الخ

والتسجيل المحاسبي لتمويل الصندوق يتم عن طريق قيدين هما:

القيد 01:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	350 000.00	من حـ/ تحويلات داخلية		581
350 000.00		إلى حـ/ البنك - شيك رقم **** -	512	

القيد 02:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	350 000.00	من حـ/ الصندوق		53
350 000.00		إلى حـ/ تحويلات داخلية - شيك رقم **** -	581	

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

2- بالنسبة للمسحوبات من الصندوق فكانت وفقا للقيود التالي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	54 823.18	من حـ/ موردو الخدمات والمخزونات		401
	5 900.00	حـ/مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد		607
	23 014.00	حـ/خدمات خارجية		61x
	17 839.00	حـ/خدمات خارجية أخرى		62x
103 076.18		إلى حـ/ الصندوق - تسجيل قيد الدفع -	53	

عند مقارنة الجرد المحاسبي للصندوق والجرد الفعلي يتضح أن السيولة الفعلية أقل من السيولة المحاسبية بفارق قدره: 8.00دج، وعليه تكون التسوية المحاسبية كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
8.00	8.00	من حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري إلى حـ/ الصندوق - تسوية فوارق الجرد -	53	657

### • بالنسبة للبنك حـ/512

1- بالنسبة للتحويلات التي تمت على مستوى البنك فإن مصدرها طرفين هما : إما التحويلات المحصلة من الوحدة الرئيسية، أو نتيجة تحصيلها من الزبائن.  
والتسجيل المحاسبي للتحويلات المحصلة من الوحدة الرئيسية يكون كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4 000 000.00	4 000 000.00	من حـ/ البنك إلى حـ/ تحويلات ما بين الوحدات - شيك رقم *** -	187	512

أما التحصيل نتيجة التعامل مع الزبائن قد تم الإشارة إليه سابقا في قيد تسوية الزبائن.

2- بالنسبة للمدفوعات التي تمت على مستوى البنك، فهي إما نتيجة لتحويل نصف المبالغ المحصلة من الزبائن للوحدة الرئيسية، أو لتسديد أجور العمال، أو لتسديد مورد، أو لتسديد حقوق المصالح

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

الجبائية والشبه جبائية، أو لاقطاعات يقوم بها البنك نظير الخدمات التي يقدمها، سوف نتطرق بشكل أكثر تفصيل عند المعالجة المحاسبية لعناصر الخصوم و بالتحديد في الديون قصيرة الأجل .

### المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لعناصر الخصوم

سوف نتطرق في هذا المطلب بعرض مختلف حسابات خصوم المؤسسة الواردة في قوائمها المالية

#### أولا- التنازل ما بين الوحدات

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود اللازمة للعمليات المرتبطة بحساب التنازل ما بين الوحدات وخصوصا حـ/186على اعتبار أن الإيرادات المحصلة من المؤسسة الوطنية، تمت تسويتها في المطلب السابق، وفيما يلي أبرز الحسابات التي ارتبطت بها:

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	6 536 744.14	من حـ/ سلع وخدمات متبادلة بين الوحدات - أعباء - إلى حـ/ البنك	186	512
6 531 144.14		إلى حـ/ مخزونات التموينات الأخرى - تحويلات للمؤسسة الرئيسية -	322	
5 600.00				

#### ثانيا- الموردون والديون الجبائية والشبه جبائية

سنتطرق في هذا الفرع إلى تسجيل القيود المترتبة عن تسوية الديون الاجتماعية والجبائية والشبه جبائية كما يلي:

#### • الموردون والحسابات الملحقه:

✓ بالنسبة لـ حـ/401:

عند جرد حسابات الموردين نلاحظ أنه تم التسديد فاتورة المورد - مشتلة الأمان - PEPENIERE EL AMEN، في حين أنه اتضح بأن الوحدة الرئيسية هي التي سوف تتكفل بتسديد وعليه فقد تم تسوية هذا وفقا للقيدين التاليين:

#### القيد 01:إلغاء تسديد المورد - مشتلة الأمان -

المبلغ		البيانات	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	463 905.00	من حـ/ الصندوق إلى حـ/ موردو المخزونات والخدمات - وصل تحصيل رقم **** -	53	401
463 905.00				

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

المقيد 02: ترصيد حسابات الموردين عن طريق الوحدة الرئيسية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
463 905.00	463 905.00	من حـ/ مورودو المخزونات والخدمات إلى حـ/ التنازل ما بين الوحدات تعلية توضح تكفل الوحدة الرئيسية بالتسديد	187	401

✓ بالنسبة لـ حـ/408:

عند جرد حسابات الموردين نلاحظ أن محاسب المؤسسة قام بتسوية مشتريات تم اقتناؤها من قبل ولم تستلم المؤسسة فواتيرها وفقا للمقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
43 957.54	43 957.54	من حـ/موردون فواتير - غير مستلمة إلى حـ/ مورودو المخزونات والخدمات - ترصيد حـ/408 -	401	408

• المستخدمون والحسابات الملحقه:

✓ بالنسبة لـ حـ/421:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 950 767.00	2 950 767.00	من حـ/المستخدمون- أجور مستحقة الدفع إلى حـ/ البنك - تسوية حسابات المستخدمين -	512	421

• الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه:

✓ بالنسبة لـ حـ/43 :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 595 082.72	1 169 639.79 425 442.93	من حـ/ الضمان الاجتماعي CNAS حـ/هيئات أخرى CACOBATPH إلى حـ/ البنك - تسوية الاشتراكات الاجتماعية -	512	431 432

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

### • الدولة،الجماعات الخلية والحسابات الملحقه:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1 157 649.24	687 386.36	من ح/ الدولة- رسوم على ر.ا مستحقة الدفع	512	4457
	187 840.52	ح/ضرائب ورسوم أخرى TAP		447
	282 422.36	ح/ض.د.إ / المستخدمين IRG/S		442
		إلى ح/ البنك		
		- تسوية الضرائب والرسوم -		

✓ بالنسبة لـ ح/442:

بناء على جدول المقاربة البنكية لشهر ديسمبر 2016 اتضح بأن المؤسسة بتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور المتعلقة بأجور العمال لشهر نوفمبر بشيك بنكي رقم : 5114647 لدى المصالح الجبائية قبل 20 ديسمبر، إلا أن البنك رفض سحب هذا الشيك بسبب الإمضاء في المنطقة البيضاء، وقام بإرسال إشعار للمؤسسة يطلب فيه تغيير الشيك من أجل تسوية المستحقات مع تحمل غرامة تأخير تقدر بـ 10% من الوعاء المصرح به، وكانت التسوية وفقا للقيدين التاليين:

القيد 01:إلغاء تسجيل الشيك

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
25 674.76	25 674.76	من ح/البنك	442	512
		إلى ح/ ض.د.إ/أجور		
		- إلغاء شيك رقم 5114647 -		

القيد 02: تسوية العملية مع تحمل عقوبة التأخير

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
28 242.24	25 674.76	من ح/ غرامات وعقوبات	512	656
	2 567.48	ح/ض.د.إ/أجور		442
		إلى ح/ البنك		
		- تسوية ض.د.إ/أجور -		

### المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لعناصر قائمة الدخل

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف العمليات التي تمت بالنسبة للأعباء والإيرادات على مستوى المؤسسة وذلك بالاعتماد على جدول حسابات النتائج.

#### المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأعباء

سوف نتطرق في هذا المطلب بعرض مختلف حسابات الأعباء بالاستناد على جدول حسابات النتائج

#### الفرع الأول: المشتريات المستهلكة

✓ بالنسبة لـ حـ/601 مواد أولية مستهلكة : تم تسجيل إستهلاكات الفترة من المواد واللوازم وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6 770 245.00	6 770 245.00	من حـ/ مواد أولية مستهلكة إلى حـ/ مواد أولية ولوازم - إثبات إستهلاكات السنة -	31	601

✓ بالنسبة لـ حـ/602 الترميمات الأخرى المستهلكة: تم تسجيل إستهلاكات الفترة من الترميمات الأخرى وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4 152 303.07	4 152 303.07	من حـ/ الترميمات الأخرى مستهلكة إلى حـ/ اللوازم القابلة للإستهلاك - إثبات إستهلاكات السنة -	322	602

✓ بالنسبة لـ حـ/607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات : تم تسجيل إستهلاكات الفترة من المشتريات غير مخزنة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
96 000.00 5 900.00	101 900.00	من حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريد إلى حـ/ موردو المخزونات والخدمات حـ/ الصندوق - تسجيل استهلاك المشتريات غير المخزنة -	401 53	607

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

### الفرع الثاني: الخدمات الخارجية:

✓ بالنسبة لـ ح/613 إيجارات: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بإيجارات الفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5 000.00	5 000.00	من ح/ إيجارات إلى ح/ الصندوق - إثبات مصاريف الإيجار -	53	613

✓ بالنسبة لـ ح/615 صيانة وتصليحات: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بتصليحات الفترة وفقا للقيود

التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5 000.00	5 000.00	من ح/ إيجارات إلى ح/ الصندوق - إثبات مصاريف الإيجار -	53	613

✓ بالنسبة لـ ح/616 أقساط التأمينات: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بتأمينات على السيارات للفترة

وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 111.05 1 414.00	4 525.05	من ح/ أقساط التأمينات إلى ح/ أعباء مقيدة سلفا ح/ الصندوق - تسجيل قسط التأمين المتعلق بالفترة -	486 53	616

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

### الفرع الثالث: الخدمات الخارجية الأخرى:

✓ بالنسبة لـ ح/622 أتعاب: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بأتعاب الفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7 214.00	7 214.00	من ح/ أتعاب إلى ح/ الصندوق - إثبات مصاريف الأتعاب -	53	622

✓ بالنسبة لـ ح/625 تنقلات، مهمات واستقبالات: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بتنقلات الفترة

وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10 500.00	10 500.00	من ح/ تنقلات، مهمات واستقبالات إلى ح/ الصندوق - إثبات مصاريف التنقل والمهمات -	53	625

✓ بالنسبة لـ ح/626 مصاريف البريد والاتصالات: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بالبريد للفترة وفقا

للقيد التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
125.00	125.00	من ح/ مصاريف البريد والاتصالات إلى ح/ الصندوق - إثبات مصاريف البريد -	53	626

✓ بالنسبة لـ ح/627 الخدمات المصرفية وما شابهها: تم تسجيل الأعباء المتعلقة بالخدمات المصرفية

للفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
183 300.00	183 300.00	من ح/ مصاريف بنكية إلى ح/ البنك - الكشف البنكي -	53	627

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

الفرع الرابع: أعباء المستخدمين:

✓ بالنسبة لـ ح/631 أجور المستخدمين: تم تسجيل مصاريف المستخدمين المتعلقة بالفترة وفقا

للقيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	3 581 169.36	من ح/ أجور المستخدمين		631
322 305.24		إلى ح/اقتطاعات الضمان الاجتماعي	431	
308 097.12		ح/اقتطاعات ض.د.إ على الأجور	442	
2 950 767.00		ح/ المستخدمين- أجور مستحقة الدفع	421	
		- إثبات مصاريف المستخدمين -		

✓ بالنسبة لـ ح/635 اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية: تم تسجيل الاشتراكات المتعلقة

بالفترة وفقا للقيد التاليين :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	953 665.44	من ح/ اشتراكات الضمان الاجتماعي CNAS		635
953 665.44		إلى ح/ الضمان الاجتماعي	431	
		- إثبات اشتراكات لدى CNAS-		

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	464 119.56	من ح/ اشتراكات CACOBATPH		635
464 119.56		إلى ح/ هيئات اجتماعية أخرى	432	
		- إثبات اشتراكات لدى CACOBATPH -		

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

الفرع الخامس: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

✓ بالنسبة لـ ح/642 الرسم على النشاط المهني: تم تسجيل مصاريف الرسم على النشاط المهني المتعلقة بالفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
198 515.34	198 515.34	من ح/ الرسم على النشاط المهني TAP إلى ح/ ضرائب ورسوم أخرى و تسديدات مماثلة - التصريحات الشهرية -	447	642

✓ بالنسبة لـ ح/645 حقوق التسجيل والطابع: تم تسجيل مصاريف حقوق التسجيل والطابع المتعلقة بالفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
87.35	87.35	من ح/ حقوق التسجيل والطابع D.T إلى ح/ ضرائب ورسوم أخرى و تسديدات مماثلة - قيد إثبات مصروف حق الطابع -	401	645

الفرع السادس: الأعباء العملياتية الأخرى:

✓ بالنسبة لـ ح/656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة: تم تسجيل مصاريف غرامات التأخير المتعلقة بالفترة وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2 567.48 1 500.00	4 067.48	من ح/ الغرامات والعقوبات إلى ح/ البنك ح/ الصندوق - تسجيل غرامات التأخير المتعلقة بالفترة -	512 53	656

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

✓ بالنسبة لـ ح/657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري: تم تسجيل هذا المصروف نتيجة الفرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للصندوق وفقا للقيد التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
8.00	8.00	من ح/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري إلى ح/ الصندوق - تسوية فرق الجرد بالنسبة للصندوق -	53	657

الفرع السابع: مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:

✓ بالنسبة لـ ح/681 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة - أصول غير جارية : تم تسجيل مصاريف الإهلاك للأصول غير الجارية المتعلقة بالفترة وفقا للقيد التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	586 870.01	من ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة - أصول غ جارية		681
16 666.67		إلى ح/ إهلاك برمجيات المعلوماتية	2804	
88 036.67		ح/ إهلاك المعدات الصناعية	2815	
367 166.67		ح/ إهلاك الثببتات العينية الأخرى	2818	
115 000.00		ح/ خ القيمة عن الثببتات العينية الأخرى - تسجيل قيد الإهلاك -	2918	

## الفصل الثاني.....الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس

### المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للإيرادات

سوف نتطرق في هذا المطلب بعرض مختلف حسابات الإيرادات بالاستناد على جدول حسابات النتائج

الفرع الأول: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والنواتج الملحقه

✓ بالنسبة لـ ح/704 مبيعات الأشغال: تم تسجيل هذا الإيراد بناء على وضعيات الأشغال المحررة من طرف المؤسسة والمقدمة للغير وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	16 449 775	من ح/ الزبائن		411
14 059 637		إلى ح/ مبيعات الأشغال	704	
2 390 138		ح/ الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	4457	
		- تسجيل وضعيات الأشغال المتعلقة بالفترة -		

✓ بالنسبة لـ ح/705 مبيعات الدراسات: تم تسجيل هذا الإيراد بناء على وضعيات الخدمات المحررة من طرف المؤسسة والمقدمة للغير وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	1 139 277.15	من ح/ الزبائن		411
973 741.16		إلى ح/ مبيعات الدراسات	704	
165 535.99		ح/ الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	4457	
		- تسجيل وضعيات الأشغال المتعلقة بالفترة -		

### الفرع الثاني: إنتاج مخزن

في هذا الفرع سوف نتطرق لحساب وحيد وهو ح/723 إذ أن المحاسب في نهاية الدورة لم يتم بترصيد مبلغ قدره: 2 227 145.00 دج، مع العلم أن مخزون الخدمات قد تم، بل وأن المؤسسة قامت بإعداد وضعية أشغال للزبون، وعليه فإن التسوية كانت وفقا للقيود التالي:

المبلغ		البيــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2 227 145.00	من ح/ تغير المخزون الجاري		723
2 227 145.00		إلى ح/ أشغال جاري إنجازها	335	
		- وصل خروج رقم ** -		

### خلاصة الفصل:

لقد تم التطرق إلى دراسة حالة ميدانية للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية- الأوراس - مديرية إنجاز المشاريع وحدة الوادي، حيث تم تتبع إجراءات معالجة عناصر المركز المالي بالإضافة إلى قائمة الدخل في نشاطهم وحسب النتائج المتوصل إليها اتضح أن المؤسسة ليس لديها كل الحالات التي عالجها النظام المحاسبي المالي فيما يخص العناصر السالفة الذكر وهذا راجع لحدثة المؤسسة من حيث النشأة، حتى يتم إسقاط كل الجانب النظري للموضوع على الجانب التطبيقي، وبالرغم من كل هذا إلا أننا لاحظنا وجود تطابق بين الجانب النظري والتطبيقي في كل ما يتعلق بمكونات القوائم المالية في معالجتها المحاسبية وطرق تقييمها، أي أن المؤسسة محل الدراسة تطبق كل ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في هذا الجانب.



خاتمة عامة



الحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة، من المستثمرين، الموردين، المصالح الضريبية، النقابات، وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، وهذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث و الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية و ملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة، ونظرا لأهمية التسويات الجردية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة مما دفعنا لهذه الدراسة التي كانت في عرضها محاولة لحل الإشكالية المطروحة و المتمثلة في : كيف تتم المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية حسب النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية؟، أين تم تناول هذه الدراسة في فصلين، انطلاقا من الفرضيات الأساسية، و الأدوات المستخدمة

### نتائج اختبار الفرضيات:

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع سواء من الجانب النظري أو التطبيقي تم اختيار مدى صدق فرضيات البحث وكانت النتيجة كالتالي:

**الفرضية الأولى:** والتي تنص على أن، عملية الجرد تتم وفق مراحل في نهاية السنة يقوم المحاسب بمختلف عمليات الجرد والتسوية، من أجل إعطاء صورة واضحة ودقيقة للوضعية المالية للمؤسسة، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، وذلك من خلال أن التسوية هي عبارة عن قيود لمعالجة الأخطاء والانحرافات أو العمليات التي لم تسجل أصلا، والتي من شأنها جعل الدورة المحاسبية تتحمل الأصول والخصوم بصفة دقيقة.

**الفرضية الثانية:** والتي تنص على أن، معالجة عناصر كل من الأصول والخصوم تتم وفق القواعد والمفاهيم المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، وذلك من خلال أن تتم المعالجة بالتسجيل المحاسبي (القيود المحاسبية) الخاصة بتسوية أي نقص أو زيادة في قيمة عناصر الأصول والخصوم.

**الفرضية الثالثة:** والتي تنص على أن، تتم معالجة الإيرادات والمصاريف حسب القواعد والمفاهيم المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، وذلك من خلال أن معالجة الإيرادات والمصاريف تتم وفق أحكام قانون (ن م م)، وكما نص هذا الأخير على عرض الأعباء في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء.

**الفرضية الرابعة:** والتي تنص على أن، المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية، تتم وفق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، وذلك من خلال

أن المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية تتم وفق أحكام ونصوص الأمر 11/07 (ن م م)،

### النتائج :

- إن المعالجة المحاسبية لمختلف عناصر الميزانية وفق هذا النظام المحاسبي تساعد على إخراج كشوف مالية دقيقة تسهل عمل المؤسسات المالية والإدارة الضريبية ؛
- الأصول الغير جارية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسع نشاطها.
- من خلال الدراسة نشير إلى النفقات والإيرادات من أهم الحسابات التي تحدد نشاط المؤسسة وذلك من خلال العمليات التي تقوم بها و ما تدفعه من مصاريف وتحصله من إيرادات ؛
- للنظام المحاسبي المالي دور فعال في توجيه المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات منها التثبيتات؛
- من خلال دراسة النفقات والإيرادات في الشركة تبين لنا أن جدول حسابات النتائج له أهمية والذي بدوره يحدد نتيجة السنة المالية ؛
- إن المحاسبة السائدة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي محاسبة بسيطة إلى حد ما؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- عالج النظام المحاسبي المالي بعض النقائص التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي مثل عقود الإيجار، التثبيتات في شكل امتياز.
- في ظل غياب سوق مالي نشط، يصعب الجزم بأن النظام المحاسبي المالي يطبق حرفيا كل ما تمليه المعايير المحاسبية الدولية؛
- المؤسسة لا تختلف في معالجتها المحاسبية عن القواعد الجبائية في اهتلاك أصولها باستثناء السيارة السياحية.
- تأثر النتيجة الجبائية للمؤسسة بتسجيلها لقسط الإهتلاك المرفوض حتى ولو أنها سجلت عجزا.
- بالرغم من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي بصفة رسمية منذ 2010 إلا أن الجزائر لحد الآن لم تنشأ معايير محاسبية خاصة بها مثل نظيراتها في الدول العربية كمصر ، الأردن ، السعودية وغيرها؛

### التوصيات:

- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في مجال المحاسبة ؛
- تزويد هذا الموضوع بتمارين تطبيقية لربط الجانب النظري بالتطبيقي ؛
- تطوير المعارف و الخبرات التي تساهم بشكل أفضل في تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛

• العمل على استحداث معايير محاسبية جزائرية تتماشى مع البيئة المحلية على غرار معايير التدقيق الجزائرية التي تم استحداثها في سنة 2015؛

• على المؤسسات الجزائرية انجاز دورات تكوينية لمختلف إطاراتها و محاسبها في هذا النظام؛





• محاولة تقريب وجهات النظر بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي

#### آفاق الدراسة :

يبقى موضوع دراسة المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية من أهم المواضيع التي مستها التغييرات في مجال المعالجة المحاسبية ، فتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات بإدارة وتقييم موجوداتها بصورة سليمة مما يحافظ على رأس مال المؤسسة والحفاظة على قيمتها ، ولكن الواقع أن هناك العديد من المؤسسات تجد صعوبات كبيرة في تطبيق هذا النظام لأنه لا يزال يحتوي على أمور مبهمه ، وعلى الدراسات القادمة التركيز على إيجاد حلول لهذه الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ولعل ابرز النقاط قد تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية تستحق البحث:

- أثر تطبيق القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي على الهيكلة المالية؛
- أثر النظام المحاسبي المالي على نجاح وتطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- دور النظام المحاسبي المالي في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجعين

أولاً: المراجع باللغة العربية

### I. الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
2. بالخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.
3. حمزة بشير أبو عاصي، المحاسبة المتقدمة في الشركات، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998.
4. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج1، ط2، منشورات كليك، 2015.
5. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRSS & IASS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
6. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج2، ط5، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
7. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية الدولية، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
8. صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
9. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
10. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار نشر، ط2، الجزائر، 2014.
11. عبد العزيز علوان العززي، الجرد و التسويات الجردية، بدون دار نشر، 11 يناير 2006.
12. عبد الوهاب رميدي، علي سمات، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار هومه - الجزائر، سنة 2011.
13. كمال الدين الدهراوي، عبدالله هلال، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.
14. لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.
15. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998.
17. محمد شفيق، حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

18. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء 2 من منشورات الأكاديمية في الدنمارك، 2007.

### II. الرسائل العلمية:

19. أوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري - البويرة -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج- البويرة، الجزائر، 2014-2015.

20. بالعالم مسلم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية " دراسة حالة - مطاحن الواحات تقرت -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

21. باللوشي حورية، قدة عفاف، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة مطاحن سوف - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.

22. بن موسى إيمان، زوية الحاققة، المعالجة المحاسبية لأشغال المقاولات وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة شركة مقاوله ETBH - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.

23. بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني و تطبيق نظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

24. بوغابة نوح، أثر المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي على القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF " دراسة تطبيقية لأحد عملاء المؤسسة العربية المصرفية ABC - الجزائر وكالة حاسي مسعود للفترة الممتدة من أفريل إلى ماي 2015»، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015.

25. رزاق محمد، " مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة عقود التأجير التمويلي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة- بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

26. رفيق يوسف، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2010-2011.
27. رصاص صالح، الاعتراف و القياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير- وحدة ورقلة -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014.
28. سعداوي محمد، تقييم المخزون حسب النظام المحاسبي المالي" دراسة حالة مركب المنظفات بسور الغزلان"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، الجزائر، 2013-2014.
29. عائشة نسيب، منى بكاكرة، المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق SCF، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الموسم 2015/2016.
30. عاد نور الدين، المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة في بنك الفلاحة والتنمية الريفية بالوادي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.
31. عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية ( التثبيتات ) وفق النظام المحاسبي المالي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، الوادي، 2013/2014.
32. عبد الكريم شناي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2008-2009.
33. قريرة الهادي، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و غير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد " دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع بالوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.
34. لموسخ أحلام، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة ( للفترة ما بين 2010-2013 )"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014.

35. محمد الدينوري سالمي، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
36. مخزومي نبيلة، درويش فايزة، المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة شركة رويال مونديال - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.
37. مسلم بالعالم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية والغير جارية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2014-2015.
38. موساوي نور الدين، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي " دراسة حالة شركة زين طيف للمقاولات و أشغال البناء بالوادي"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014-2015.
39. نسيب عائشة، بكاكرة منى، المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز - الوادي -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015-2016.

### III. الملتقيات والمجلات العلمية:

40. تومي ميلود، كحول صورية، "واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول " واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، يومي 06/05 ماي 2013، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.
41. رضا جاوحدو، جلييلة إيمان مهدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة عنابة، يومي 05-06/05/2013.

### IV. القوانين والمراسيم:

42. المادة 121-7 المتضمن النظام المحاسبي، الجريدة الرسمية، الجزائر، المؤرخ في 26 يونيو 2008.
43. المادة 174 المتضمن نظام الإهلاك المالي، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018.

44. المادة 25، من قانون 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 74 الصادر في 25 نوفمبر 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

## V. Les articles et séminaire scientifique

45. Aissa moula, Les impôts différés : Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication, مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس ديسمبر 2016، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي.

## VI. Mémoire

46. Hamidouche Lydia, Hamiche Amina, Traitement Comptable Des Immobilisations Corporelles Et Incorporelles Selon Le Scf, Memoire Fin De Cycle Master Option Sciences De Gestion, Faculté Science économique, Commercial, Et Sciences De Gestion - Université Abderrahmane Mira De Bejaia, Promotion : 2015/2016
47. Cherifi amel, ziane lila, le traitement comptable des immobilisations : convergence de SCF vers les normes comptables IAS/IFRS cas " CEVITAL" Mémoire fin de cycle master option sciences de gestion, faculté science économique, commercial, et sciences de gestion - université abderrahmane mira de Bejaia, promotion : 2012/2013



قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Activité : GENIE RURAL

Adresse : CITE 19 MARS CNE EL OUED

Exercice clos le 31/12/2016

**BILAN (ACTIF)**

Serie G,n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montant Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeur	Net	Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
<b>Immobilisations incorporelles</b>	140 000.00	22 666.67	117 333.33	
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	5 605 872.65	3 448 375.99	2 157 496.66	
Immobilisations en concession	1 200 000.00		1 200 000.00	
<b>Immobilisations encours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif	25 844.00		25 844.00	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>6 971 716.65</b>	<b>3 471 042.66</b>	<b>3 500 673.99</b>	
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	2 849 839.00		2 849 839.00	
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	3 387 487.54		3 387 487.54	
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 427 519.70		2 427 519.70	
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>8 664 846.24</b>		<b>8 664 846.24</b>	
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>15 636 562.89</b>	<b>3 471 042.66</b>	<b>12 165 520.23</b>	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Activité : GENIE RURAL

Adresse : CITE 19 MARS CNE EL OUED

Exercice clos le

31/12/2016

**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	N	N-1
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	470 727.14	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>	470 727.14	
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	1 200 000.00	
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>	1 200 000.00	
<b>PASSIFS COURANTS</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 288 244.50	
Impôts	467 065.15	
Autres dettes	7 739 483.44	
Trésorerie Passif		
<b>TOTAL III</b>	10 494 793.09	
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	12 165 520.23	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Activité : GENIE RURAL

Adresse : CITE 19 MARS CNE EL OUED

Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services		973 741.16	
	Vente de travaux		14 059 636.64	
Produits annexes				
Rabais,remises,ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes</b>		<b>15 033 377.80</b>		
Production stockée ou destockée		2 451 720.00		
Production immobilisé				
Subventions d'exploitation				
<b>I- Production de l'exercice</b>		<b>17 485 097.80</b>		
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	6 770 245.00			
Autres approvisionnements	4 152 303.07			
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	101 900.00			
Rabais,remises,ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	5 000.00		
	Entretien, réparations et maintenance	16 600.00		
	Primes d'assurances	4 525.05		
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	7 214.00		
	Publicité			
Déplacements, missions et réceptions	10 500.00			
Autres services	183 425.00			
Rabais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II- Consommations de l'exercice</b>	<b>11 251 712.12</b>			
<b>III- Valeur ajoutée d'exploitation ( I - II )</b>		<b>6 233 385.68</b>		
	Charges de personnel	4 998 954.36		
	Impôts et taxes et versements assimilés	198 602.69		
<b>IV- Excédent brut d'exploitation</b>		<b>1 035 828.63</b>		

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Activité : GENIE RURAL

Adresse : CITE 19 MARS CNE EL OUED

Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnels	4 075.48			
Dotations aux amortissements	471 870.01			
Provision				
Pertes de valeur	115 000.00			
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V- Résultat opérationnel</b>		<b>444 883.14</b>		
Produits financiers				
Charges financières				
<b>VI- Résultat financier</b>				
<b>VII- Résultat ordinaire ( V+ VI )</b>		<b>444 883.14</b>		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
<b>VIII- Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats		25 844.00		
<b>IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>470 727.14</b>		

الملحق رقم 03: جدول العلاقة بين النتيجة المحاسبية والجائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF

Désignation de l'entreprise : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Activité : GENIE RURAL

Adresse : CITE 19 MARS CNE EL OUED

Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice ( Compte de résultat )	Bénéfice	470 727.14
	Déficit	
<b>II. Réintégrations</b>		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		95 333.33
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		4 067.48
Autres réintégrations (*)		
	<b>Total des réintégrations</b>	<b>99 400.81</b>
<b>III. Déductions</b>		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2001)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
	<b>Total des déductions</b>	
<b>IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147)</b>		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
	<b>Total des déficits à déduire</b>	
<b>Résultat fiscal ( I + II - III - IV )</b>	<b>Bénéfice</b>	<b>570 127.95</b>
	<b>Déficit</b>	

(\*) A détailler sur état annexe à joindre.

# قائمة الملاحق

الملحق رقم 04: ميزان المراجعة

Dossier : T99

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

## Balance Mouvement

Mois : 12/2016

Page N°: 1

Exercice: 2016

Compte	Libellé	Solde Debut de l'année	Mouvements Antérieurs		Mouvements du Mois		Solde Fin de Période
			Débit	Crédit	Débit	Crédit	
133	Impôts différés actif	0.00	0.00	0.00	25,844.00	0.00	25,844.00 D
18	Comptes de liaison des établissements et	0.00	6,531,144.14	14,028,580.77	7,578,756.63	81,320.00	0.00
204	Logiciels informatiques et assimilés	0.00	140,000.00	0.00	0.00	0.00	140,000.00 D
215	Installations techniques, matériel et outillage in	0.00	765,200.00	0.00	0.00	0.00	765,200.00 D
218	Autres immobilisations corporelles	0.00	4,840,672.65	0.00	0.00	0.00	4,840,672.65 D
221	Terrains en concession	0.00	1,200,000.00	0.00	0.00	0.00	1,200,000.00 D
229	Droits du concédant	0.00	0.00	1,200,000.00	0.00	0.00	1,200,000.00 C
280	Amortissement des immobilisations	0.00	0.00	6,000.00	0.00	16,666.67	22,666.67 C
281	Amortissement des immobilisations	0.00	0.00	2,878,172.65	0.00	455,203.34	3,333,375.99 C
291	Pertes de valeur sur immobilisations	0.00	0.00	0.00	0.00	115,000.00	115,000.00 C
31	Matières premières et fournitures	0.00	6,896,425.00	6,024,722.00	30,800.00	745,523.00	156,980.00 D
322	Fournitures consommables	0.00	2,992,801.47	3,087,878.86	1,406,240.60	1,070,024.21	241,139.00 D
335	Travaux en cours	0.00	11,079,127.43	11,079,127.43	2,451,720.00	0.00	2,451,720.00 D
341	Etudes en cours	0.00	776,992.93	776,992.93	0.00	0.00	0.00
381	Matières premières et fournitures stockées	0.00	5,533,900.00	5,533,900.00	0.00	0.00	0.00
382	Autres approvisionnements stockés	0.00	2,659,110.00	2,659,110.00	1,355,720.60	1,355,720.60	0.00
401	Fournisseurs de stocks et services	0.00	8,797,092.48	9,646,395.48	0.00	1,438,941.50	2,288,244.50 C
404	Fournisseurs d'immobilisations	0.00	2,755,384.00	2,755,384.00	0.00	0.00	0.00
408	Fournisseurs factures non parvenues	0.00	0.00	56,745.00	56,745.00	0.00	0.00
411	Clients	0.00	17,589,052.00	13,577,087.31	0.00	624,477.15	3,387,487.54 D
421	Personnel, rémunérations dues	0.00	2,704,869.75	2,704,869.75	245,897.25	245,897.25	0.00
431	Sécurité sociale	0.00	1,745,521.67	1,890,529.19	171,866.29	171,866.29	145,007.52 C
442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des	0.00	256,747.60	282,422.36	25,674.76	25,674.76	25,674.76 C
445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	0.00	4,559,234.42	5,103,660.99	178,772.23	90,735.99	456,390.33 C
447	Autres impôts, taxes et versements assimilés	0.00	155,977.09	187,840.52	31,863.43	10,674.82	10,674.82 C

Dossier : T99

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

**Balance Mouvement**

Mois : 12/2016

Page N°: 2

Exercice: 2016

Compte	Libellé	Solde Debut de l'année	Mouvements Antérieurs		Mouvements du Mois		Solde Fin de Période
			Débit	Crédit	Débit	Crédit	
	<b>Total à Reporter</b>		81979252.63	83479419.24	13559900.79	6447725.58	
48	Charges ou produits constatés d'avances et	0.00	4,355.47	0.00	0.00	0.00	4,355.47 D
487	Produits constatés d'avance	0.00	0.00	0.00	0.00	7,573,156.63	7,573,156.63 C
512	Banques comptes courants	0.00	17,577,087.31	15,493,114.80	624,477.15	527,845.78	2,180,603.88 D
53	Caisse	0.00	350,000.00	103,084.18	0.00	0.00	246,915.82 D
581	Virements de fonds	0.00	350,000.00	350,000.00	0.00	0.00	0.00
601	Matières premières	0.00	6,024,722.00	0.00	745,523.00	0.00	6,770,245.00 D
602	Autres approvisionnements	0.00	3,087,878.86	0.00	1,064,424.21	0.00	4,152,303.07 D
607	Achats non stockés de matières et fournitures	0.00	101,900.00	0.00	0.00	0.00	101,900.00 D
613	Locations	0.00	5,000.00	0.00	0.00	0.00	5,000.00 D
615	Entretien, réparations et maintenance	0.00	16,600.00	0.00	0.00	0.00	16,600.00 D
616	Primes d'assurances	0.00	4,525.05	0.00	0.00	0.00	4,525.05 D
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	0.00	7,214.00	0.00	0.00	0.00	7,214.00 D
625	Déplacements, missions et réceptions	0.00	10,500.00	0.00	0.00	0.00	10,500.00 D
626	Frais postaux et de télécommunications	0.00	125.00	0.00	0.00	0.00	125.00 D
627	Services bancaires et assimilés	0.00	168,025.00	0.00	15,275.00	0.00	183,300.00 D
631	Rémunération du personnel	0.00	3,282,738.58	0.00	298,430.78	0.00	3,581,169.36 D
635	Cotisations aux organismes sociaux	0.00	1,299,636.25	0.00	118,148.75	0.00	1,417,785.00 D
642	Impôts et taxes non récupérables sur chiffre	0.00	187,840.52	0.00	10,674.82	0.00	198,515.34 D
645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les	0.00	87.35	0.00	0.00	0.00	87.35 D
656	Amendes et pénalités, subventions accordés,	0.00	1,500.00	0.00	2,567.48	0.00	4,067.48 D
657	Charges exceptionnelles de gestion courante	0.00	8.00	0.00	0.00	0.00	8.00 D
681	Dotations au amortissements, prov. et pertes	0.00	0.00	0.00	586,870.01	0.00	586,870.01 D
692	Imposition différée actif	0.00	0.00	0.00	0.00	25,844.00	25,844.00 C
704	Ventes de travaux	0.00	0.00	14,059,636.64	0.00	0.00	14,059,636.64 C

Dossier : T99

**Balance Mouvement**

Page N°: 3

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

Mois : 12/2016

Exercice: 2016

Compte	Libellé	Solde Debut de l'année	Mouvements Antérieurs		Mouvements du Mois		Solde Fin de Période
			Débit	Crédit	Débit	Crédit	
	<b>Total à Reporter</b>		114458996.02	99425618.22	17026291.99	14574571.99	
704	Ventes de travaux	0.00	0.00	14,059,636.64	0.00	0.00	14,059,636.64 C
705	Ventes d'études	0.00	0.00	973,741.16	0.00	0.00	973,741.16 C
723	Variation de stocks d'en-cours	0.00	11,856,120.36	11,856,120.36	0.00	2,451,720.00	2,451,720.00 C
	<b>Total Général</b>		126315116.38	126315116.38	17026291.99	17026291.99	

Dossier : T99

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

ETAT DES AMORTISSEMENTS

Page N°: 1

Exercice: 2016

N° Inv.	Compte	Désignation	Taux	Valeur d'Acquis.	Dotation Antér.	Dotation Annuelle	Amort. Cumulé	Valeur Nette
00032	204	LOGICIEL COMPTABILITE	20	80000.00	0.00	10666.67	10666.67	69333.33
<b>Total Compte 204</b>				<b>80000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>10666.67</b>	<b>10666.67</b>	<b>69333.33</b>
00001	204000	LOGICIEL PAIE	10	60000.00	6000.00	6000.00	12000.00	48000.00
<b>Total Compte 204000</b>				<b>60000.00</b>	<b>6000.00</b>	<b>6000.00</b>	<b>12000.00</b>	<b>48000.00</b>
00002	215100	BETONIER	10	250000.00	0.00	22916.67	22916.67	227083.33
<b>Total Compte 215100</b>				<b>250000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>22916.67</b>	<b>22916.67</b>	<b>227083.33</b>
00003	215110	VIBREUR ESS	20	80000.00	0.00	14666.67	14666.67	65333.33
<b>Total Compte 215110</b>				<b>80000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>14666.67</b>	<b>14666.67</b>	<b>65333.33</b>
00004	215120	DUMPER	10	320000.00	0.00	29333.33	29333.33	290666.67
<b>Total Compte 215120</b>				<b>320000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>29333.33</b>	<b>29333.33</b>	<b>290666.67</b>
00005	215130	BROUETTES	20	12000.00	0.00	2200.00	2200.00	9800.00
<b>Total Compte 215130</b>				<b>12000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>2200.00</b>	<b>2200.00</b>	<b>9800.00</b>
00006	215140	CITERNE D'EAU	20	100000.00	0.00	18333.33	18333.33	81666.67
<b>Total Compte 215140</b>				<b>100000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>18333.33</b>	<b>18333.33</b>	<b>81666.67</b>
00007	215150	PELLE	20	3200.00	0.00	586.67	586.67	2613.33
<b>Total Compte 215150</b>				<b>3200.00</b>	<b>0.00</b>	<b>586.67</b>	<b>586.67</b>	<b>2613.33</b>
00029	218000	TRACTEUR	0	1528600.00	1528600.00	0.00	1528600.00	0.00
<b>Total Compte 218000</b>				<b>1528600.00</b>	<b>1528600.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1528600.00</b>	<b>0.00</b>
00030	218100	PARTNER	0	1349572.65	1349572.65	0.00	1349572.65	0.00
<b>Total Compte 218100</b>				<b>1349572.65</b>	<b>1349572.65</b>	<b>0.00</b>	<b>1349572.65</b>	<b>0.00</b>
00031	218300	SYMBOL	20	1520000.00	0.00	278666.67	278666.67	1241333.33
<b>Total Compte 218300</b>				<b>1520000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>278666.67</b>	<b>278666.67</b>	<b>1241333.33</b>
00008	218600	BUREAUX DIRECTEUR	20	28000.00	0.00	5600.00	5600.00	22400.00
<b>Total Compte 218600</b>				<b>28000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>5600.00</b>	<b>5600.00</b>	<b>22400.00</b>
00009	218610	BUREAUX 1.5M-60 Cm	20	8000.00	0.00	1600.00	1600.00	6400.00
<b>Total Compte 218610</b>				<b>8000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>6400.00</b>

Dossier : T99

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

ETAT DES AMORTISSEMENTS

Page N°: 2

Exercice: 2016

N° Inv.	Compte	Désignation	Taux	Valeur d'Acquis.	Dotation Antér.	Dotation Annuelle	Amort. Cumulé	Valeur Nette
00010	218620	BUREAUX 1.5M - 60 Cm	20	8000.00	0.00	1600.00	1600.00	6400.00
<b>Total Compte 218620</b>				<b>8000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>6400.00</b>
00011	218630	BUREAUX 1.5 M - 60 Cm	20	8000.00	0.00	1600.00	1600.00	6400.00
<b>Total Compte 218630</b>				<b>8000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>6400.00</b>
00012	218640	BUREAUX 1.5 M - 60 Cm	20	8000.00	0.00	1600.00	1600.00	6400.00
<b>Total Compte 218640</b>				<b>8000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>1600.00</b>	<b>6400.00</b>
00013	218650	CHESE COMFORT	20	6500.00	0.00	1300.00	1300.00	5200.00
<b>Total Compte 218650</b>				<b>6500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>1300.00</b>	<b>1300.00</b>	<b>5200.00</b>
00014	218651	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218651</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00015	218652	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218652</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00016	218653	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218653</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00017	218654	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218654</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00018	218655	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218655</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00019	218656	CHAISE NORMALE	20	3500.00	0.00	700.00	700.00	2800.00
<b>Total Compte 218656</b>				<b>3500.00</b>	<b>0.00</b>	<b>700.00</b>	<b>700.00</b>	<b>2800.00</b>
00020	218660	ARMOIR	20	35000.00	0.00	7000.00	7000.00	28000.00
<b>Total Compte 218660</b>				<b>35000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>7000.00</b>	<b>7000.00</b>	<b>28000.00</b>
00021	218710	MICRO HP	20	50000.00	0.00	10000.00	10000.00	40000.00
<b>Total Compte 218710</b>				<b>50000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>40000.00</b>
00022	218720	MICRO HP	20	50000.00	0.00	10000.00	10000.00	40000.00
<b>Total Compte 218720</b>				<b>50000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>40000.00</b>

Dossier : T99

Nom : EPE/SPA ERGR AURES- DRP EL OUED

**ETAT DES AMORTISSEMENTS**

Page N°: 3

Exercice: 2016

N° Inv.	Compte	Désignation	Taux	Valeur d'Acquis.	Dotation Antér.	Dotation Annuelle	Amort. Cumulé	Valeur Nette
00023	218730	MICRO HP	20	50000.00	0.00	10000.00	10000.00	40000.00
<b>Total Compte 218730</b>				<b>50000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>10000.00</b>	<b>40000.00</b>
00024	218740	IMPRIMANTE LASER 500	20	23000.00	0.00	4600.00	4600.00	18400.00
<b>Total Compte 218740</b>				<b>23000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>18400.00</b>
00025	218750	IMPRIMENTE LASER 500	20	23000.00	0.00	4600.00	4600.00	18400.00
<b>Total Compte 218750</b>				<b>23000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>18400.00</b>
00026	218760	IMPRIMENT LASER 500	20	23000.00	0.00	4600.00	4600.00	18400.00
<b>Total Compte 218760</b>				<b>23000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>4600.00</b>	<b>18400.00</b>
00027	218770	PHOTO COPIE CANON	20	55000.00	0.00	11000.00	11000.00	44000.00
<b>Total Compte 218770</b>				<b>55000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>11000.00</b>	<b>11000.00</b>	<b>44000.00</b>
00028	218780	COFFERFORT	20	46000.00	0.00	9200.00	9200.00	36800.00
<b>Total Compte 218780</b>				<b>46000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>9200.00</b>	<b>9200.00</b>	<b>36800.00</b>
<b>Total Général</b>				<b>5745872.65</b>	<b>2884172.65</b>	<b>471870.01</b>	<b>3356042.66</b>	<b>2389829.99</b>



GROUP GENIE RURAL  
Entreprise Régionale de Génie Rural « AURES »  
Entreprise Publique Économique  
Spa au capital social de 382.880.000 DA  
Direction De Réalisation Des Projets - El-oued



ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

Mois de ; 31/12/2016

Banque ; CPA

N° de Compte ; N°00 300 388 300 826 3000 14

CHEZ NOUS				CHEZ LA BANQUE			
DATE	LIBELLE EXPLICATIF	DEBIT	CREDIT	DATE	LIBELLE EXPLICATIF	DEBIT	CREDIT
30/11/16	SOLDE FIN DU MOIS	2,153,973.51		30/11/16	SOLDE FIN DU MOIS		2,153,973.51
12/12/16	CHQ N°5114644 RCD - EL OUED		90,827.02	10/12/16	CHQ N°5114644 RCD - EL OUED	90,827.02	
12/12/16	VIREMENT TRESORT W.ELOUE	624,477.15		12/12/16	VIREMENT TRESORT W.ELOUED		624,477.15
19/12/16	CHQ N°5114647 RCD - EL OUED		25,674.76	25/12/16	CHQ N°5114793 SALAIRE	245,898.25	
25/12/16	CHQ N°5114793 SALAIRE		245,898.25	25/12/16	AGIOS CHQ N°5114793	15,275.00	
25/12/16	AGIOS CHQ N°5114793		15,275.00	25/12/16	TVA AGIOS CHQ N°5114793	2,596.75	
25/12/16	TVA AGIOS CHQ N°5114793		2,596.75	28/12/16	CHQ N°5114804 CNAS EL-OUED	106,330.89	
28/12/16	CHQ N°5114804 CNAS EL-OUED		106,330.89	28/12/16	CHQ N°5114806 CACOBAPHT	38,676.63	
28/12/16	CHQ N°5114806 CACOBAPHT		38,676.63	28/12/16	CHQ N°5114808 RCD - EL OUED	28,242.24	
28/12/16	ANNULATION CHQ N°5114647	25,674.76					
28/12/16	CHQ N°5114807 RCD- EL OUED		28,242.24				
	TOTAL	2,804,125.42	553,521.54		TOTAL	527,846.78	2,778,450.66
	SOLDE RAPPROCHE	2,250,603.88			SOLDE RAPPROCHE	2,250,603.88	

LE FINANCIER

LE DIRECTEUR