



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم تسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

معالجة الايرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة مؤسسة البناء والاشغال العمومية بالوادي

تحت اشراف الأستاذ :

زكريا دمدوم

اعداد الطالبة :

رجاء بوسعدية

لجنة المناقشة

رئيسا

دكتور

لعيدي مهاوات

مشرفا

الاستاذ

زكريا دمدوم

ممتحنا

الاستاذ

أحمد عازب الشيخ

السنة الجامعية : 2015/2014

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذي إلى:

إلى من أرضعتني الحب والحنان، إلى رمز الحب وبلسم الشفاء، إلى القلب الناصع

أمي الحبيبة

إلى من رجع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب، إلى من كلّت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

أبي العزيز

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية إلى رياحين حياتي أخوتي: كريمة، وردة، سليمة، وفاء، حنان.

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهج بذكراهم فؤادي إلى إخوتي: جعفر، يحي

إلى زهور الأمل ومنابع البهجة البراعم: كنزة، فارس، عبد المجيد، ريان، فاطمة الزهراء، يوسف، بيلسان، وهيبة، خالد.

إلى اخوالي و خالاتي وبناتهم و اخص بالذكر خالي الغالي *سالم* و ابن الخال *أسامة*
إلى الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة أستاذتي الكرام لا سيما أستاذتي ومنير
دربي في مذكرتي الأستاذ: دمدوم زكريا

إلى صديقتي و رفيقة دربي صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة نصري حدي
الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه
الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات، ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم وأحبوني
صديقتي: الحادة، هاجر، كوثر، أميرة، سارة، عتيقة، زينب، إيمان، بشرى، ساجدة، إكرام

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي الدفعة 2015

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة نجاحي راجين من الله الدوام الصحة و العافية و ثواب الأجر

شكر و عرفان

قال تعالى: "لأن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم.

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا إلى إنجاز هذا العمل
فإنني أجد أنه من الفضل نسب الفضل إلى أهله, وأنني مدينة بالفضل و الإمتنان لأساتذتي في جميع
الأنوار الدراسية و بالأخص بجامعة "حمة الأخضر" التي أتشرف بالإنتماء إليها , وأخص بالشكر
والعرفان لأستاذي الفاضل "زكريا دمدوم" ، الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة و على مساعدته
وتوجيهه الدائم التي كانت عوناً لن في إتمام هذا البحث.

أشكر كذلك أعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وعلى ما سيقدمونه
من ملاحظات علمية التي ستساهم في إثراء هذا البحث, وأتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من
ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا البحث.

ولا يفوتني أن أشكر المحاسب " شنوف احمد " على تقديم المساعدة من خلال الدراسة التطبيقية للمذكرة
كما أتقدم بالشكر إلى مسيري "مكتبة الأصالة" على كتابة وطباعة هذه المذكرة.

وفي الأخير أسأل الله تعالى أن يتقبل مني هذا الجهد وأن ينفع به غيري وأن يجعله فخراً لي ولكل قارئ
مقبل على التخرج, إنه سميع مجيب



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	بسملة
	كلمة الشكر
	اهداء
	ملخص
I	فهرس الجداول
أ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبي المالي
07	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي ومجال تطبيقه
08	المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي وأهميته
09	المطلب الثالث: الإطار القانوني والمحاسبي لنظام المحاسبي المالي
13	المبحث الثاني: بنية النظام المحاسبي وسير حساباته
13	المطلب الأول: حسابات الميزانية
27	المطلب الثاني: حسابات التسيير
30	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
30	المطلب الأول: الميزانية
33	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج
37	المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول الاموال الخاصة
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات
44	تمهيد
45	المبحث الأول: ماهية النفقات حسب النظام المحاسبي المالي
45	المطلب الأول: تعريف النفقات حسب النظام المحاسبي المالي
46	المطلب الثاني: عناصر النفقات حسب النظام المحاسبي المالي
48	المطلب الثالث: توقيت الاعتراف بالنفقات
49	المطلب الرابع: دراسة تفصيلية لصنف السادس (النفقات) حسب النظام المحاسبي المالي
54	المبحث الثاني: ماهية الإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي
54	المطلب الأول: تعريف الإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي

54	المطلب الثاني: مبادئ الإيرادات
55	المطلب الثالث: قياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به
58	المطلب الرابع: دراسة تفصيلية لصنف السابع (الإيرادات)
62	المبحث الثالث: علاقة بين النفقات والإيرادات
62	المطلب الأول: مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات
63	المطلب الثاني: التسويات الجردية للنفقات و الإيرادات
68	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة (النفقات والإيرادات) لمؤسسة بناء و الأشغال العمومية بالوادي
70	تمهيد
71	المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة بناء والأشغال العمومية بالوادي
71	المطلب الأول: لمحة عامة لمكتب المحاسبي و بالمؤسسة بناء و الأشغال العمومية بالوادي
72	المطلب الثاني: الوثائق التي تحتوي عليها المؤسسة
73	المطلب الثالث: محاسبة المؤسسة ومراحل التسجيل المحاسبي
74	المبحث الثاني: تسجيلات المحاسبية لنفقات والإيرادات في المؤسسة
74	المطلب الأول: التسجيل في يومية المشتريات بالمؤسسة
79	المطلب الثاني: التسجيل في يومية المبيعات بالمؤسسة
85	المطلب الثالث: التسجيل في الميزانية وجدول حسابات النتائج بالمؤسسة
91	خلاصة الفصل
93	الخاتمة العامة
97	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الجداول

صفحة	قائمة الجداول
32	(1-1) جدول الميزانية
35	(2-1) جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة
36	(3-1) جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
39	(4-1) جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة
40	(5-1) جدول تدفقات الخزينة الطريقة غير مباشرة
41	(6-1) جدول تغير الاموال الخاصة
74	(1-3) جدول شراء الحديد
74	(2-3) جدول شراء الباجور
75	(3-3) جدول شراء الإسمنت
75	(4-3) جدول شراء الألمنيوم
79	(5-3) جدول وضعية الأشغال الأولى
80	(6-3) جدول وضعية الأشغال الثانية
81	(7-3) جدول وضعية الأشغال الثالثة
82	(8-3) جدول وضعية الأشغال الرابعة
86	(9-3) جدول جانب الأصول للمؤسسة
87	(10-3) جدول جانب الخصوم للمؤسسة
88	(11-3) جدول حسابات النتائج للمؤسسة

ملخص:

في ظل التوجه الحالي لعولمة المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) و المعطيات و الظروف الجديدة المتعلقة بالإقتصاد الوطني سعت الجزائر ضمينا إلى تبني معايير المحاسبة الدولية خلال النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) و(القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من فاتح جانفي 2010).

و نظرا للنظام الذي تبنته الجزائر سعينا في هذا البحث لكيفية معالجه النفقات و الإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي التي تعتبر حسابات رئيسية لكي تتمكن المؤسسة من التسيير الجيد لنشاطها و تسجيلها محاسبيا و تحديد نتيجتها .

الكلمات الإفتتاحية: النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية، النفقات، الإيرادات.

Résumé

A la lumière de la tendance actuelle de la mondialisation des normes comptable internationales (IAS/IFRS),et des données et de nouvelles circonstances liées à l'économie nationale élargi Algérie-implicitement-à l'adoption des normes comptables internationales à travers la préparation de la comptabilité financière du nouveau système (SCF), (loi N°11/07 en date du 25 novembre 2007), qui est devenue effective à partir du premier janvier 2010.

Grace au système adopté par l'algerie ont cherché à travers cette recherche de la façon de gérer les dépenses et les comptabilité financière, qui est un des grands comptes de l'entreprise afin d'être en mesure de la bonne gouvernance de leurs activités et la comptabilité enregistrée et déterminer le résultat.

Mots clés : système de comptable financier, états Financiers, dépenses, revenu .

نظرا للتغيرات التي شهدتها المجال الاقتصادي في النصف الثاني من القرن العشرين، من زيادة في حجم المعلومات المعاملات التجارية من خلال الشركات المتعددة الجنسيات وإتساع رقعة السوق المالية العالمية، وهذا التزايد أدى إلى وجود عراقيل من أهم هذه العراقيل وجود معايير محاسبية دولية موحدة متعارف عليها وبالتالي أصبحت الشركات التي تقوم بالتمويل عن طريق الأسواق المالية العالمية، تجد صعوبات كبيرة من خلال تباين القوائم المالية وذلك ناتج على اختلاف معايير المحاسبية الدولية.

بدأت الأطراف المهتمة بالمحاسبة في التكثيف من جهودها وتفكير في وضع مجموعة من القواعد و ضوابط وإلزامية تطبيقها من قبل المؤسسات والأسواق المالية وقد تمثلت هذه القواعد أساسا في مجموعة المعايير المحاسبية الموحدة وتعد لجنة المعايير الدولية المحاسبية، أحد هذه الأطراف ونظرا لتزايد الشركات المتعددة الجنسيات في الجزائر، أصبح من ضروري على الجزائر مواكبة التطورات والتحولات الاقتصادية العالمية الحديثة وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع معايير المحاسبية الدولية إلا أن سريان العمل به من بداية مطلع سنة 2010 واجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيدة له.

وقد مس هذا النظام المحاسبي المالي الجديد كافة الحسابات المتعلقة بتسجيل المحاسبي ليشمل بذلك النفقات والإيرادات التي تعتبر النفقات والإيرادات حسابات رئيسية بالنسبة لتسيير مؤسسات التي تقوم بتسجيل حركات نفقات والإيرادات في المؤسسة وفي النظام المحاسبي المالي.

❖ طرح الإشكالية:

لتفصيل أكثر في الموضوع سيكون محتوى مذكرتنا هذه الدراسة عامة للإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف يتم معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي ؟

و تنبثق عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

❖ الأسئلة الفرعية:

- ما طبيعة النظام المحاسبي المالي وماهي الإستحداثات التي جاء بها؟
- ماهي التغيرات التي طرأت على الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف يتم معالجة الإيرادات والنفقات محاسبيا وصولا لنتيجة المحاسبية في المؤسسة بناء الأشغال العمومية بالوادي؟

❖ فرضيات الدراسة:

- يستند النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية.
- تعتبر الإيرادات و النفقات من اهم مستويات تحديد النتيجة .
- الإيرادات والنفقات يتم معالجتها إذا تم تحقيقهما أو كان هناك قابلية للتحقيق.

❖ مبررات اختيار الموضوع: تتجلى مبررات إختيارنا لهذه الدراسة في:

- مبررات الذاتية:

تخصص الباحثة في مجال تدقيق المحاسبي اوجد لديها رغبة في تناول موضوع الإيرادات والنفقات وكيف يتم معالجتهما محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي.

- مبررات الموضوعية:

- تطبيق الجزائر النظام المحاسبي المالي كأول سنة في 2010، و بالتالي السعي إلى معرفة مدى التغيرات الحاصلة نتيجة هذا الإنتقال؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

❖ أهداف الدراسة:

- توضيح كيفية معالجة الإيرادات والنفقات؛
- محاولة إبراز ما مدى تأثير الإيرادات والنفقات في نشاط المؤسسة؛
- محاولة الاستفادة من الموضوع في المستقبل.

❖ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغيير الحاصل في النظام المحاسبي بالجزائر و هذا من خلال قانون النظام المحاسبي المالي والذي جاء ليطور النظام المحاسبي في الجزائر و تمكن مستخدمي المعلومة المحاسبية من تطبيقه في المؤسسات وأهمية الصنف السادس و السابع في تحديد النتيجة.

❖ الدراسات السابقة:

حسب مسح مكتبي لا توجد دراسات سابقة تخص موضوعي.

❖ الحدود الزمانية و المكانية

لكل دراسة حدود زمانية ومكانية فالحدود الزمانية لهذه الدراسة في سنة 2014 ، أما الحدود المكانية فهي مؤسسة بناء والأشغال العمومية بالوادي.

❖ المنهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة سابقا من جهة وإثبات صحة الفرضيات الموضوعية من جهة أخرى إعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي فيما يتعلق بالجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة في ما يتعلق بالجانب التطبيقي من خلال تتبع مادة البحث وتحليلها وإستخلاص النتائج بالإضافة إلى دراسة المضمون من خلال دراسة بعض المراجع والمصادر المتعلقة بالنفقات والإيرادات.

❖ أدوات الدراسة :تم الإستعانة في هذا الموضوع بـ:

-الكتب المتخصصة في مجال المحاسبة المالية، المعايير المحاسبية؛

- اللوائح (الجرائد الرسمية)؛

- الرسائل الأكاديمية المرتبطة بالموضوع؛

- ملتقيات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي؛

- الزيارات و المقابلات الشخصية؛

- المواقع الإلكترونية متخصصة.

❖ صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع فيما يخص المجال الذي يدرس الإيرادات والنفقات؛

- قلة المعلومات عند القيام بالجانب التطبيقي .

❖ محتوى الدراسة:

للإحاطة بكل الجوانب قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول كل فصل يتم بتقديمه بتمهيد و خاتمة، بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة، بحيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، أما الفصل الثاني يتحدث عن دراسة معمقة لصنفين السادس و السابع (النفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي (و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث أيضا

و فيما يخص الفصل الثالث (الدراسة الميدانية (يتناول الدراسة التطبيقية والتي يتم من خلالها معرفة المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات في مؤسسة بناء والأشغال العمومية، مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي، و تحديد وضعيتها من الناحية المالية والمحاسبية.

ثم ننهي بحثنا بعرض خاتمة عامة تتضمن ملخص عن جميع ما تم تناوله في الفصول الثلاثة، بالإضافة إلى سرد لنتائج اختبار الفرضيات ولأهم النتائج و التوصيات النهائية المستنتجة .

تمهيد

كان للتحولات الإقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من المخطط إلى إقتصاد السوق وما واكبها من إنفتاح إقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائري لا سيما في قطاع المحروقات، آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحولات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات إقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هذه الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق ابتداءً من الفاتح جانفي 2010.

ونتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي بطبيعته كنظام يعالج المدخلات المتعلقة بالمشأة أو الهيئة باستخدام وسائل وإجراءات محددة للحصول على معلومة مالية ومحاسبية يمكن إستخدامها من قبل مستعملي القوائم المالية سواء من داخل أو خارج المنشأة والجزائر من خلال تبينها للنظام المحاسبي المالي SCF، الذي يتوافق إلى حد بعيد مع المعايير المحاسبة الدولية تكون قد خطت خطوة كبيرة لمواكبة التطور الحاصل في مختلف الدول المتقدمة، وهذه النتيجة للعمولة الاقتصادية، وإتساع رقعة الشركات متعددة الجنسيات، والإستثمارات الأجنبية الكبيرة في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه حيث سمي بالمحاسبة المالية "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة في تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية"¹، ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

- ✓ المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛
- ✓ مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- ✓ مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان؛
- ✓ هدف هذا النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات نتائج) و(جدول التدفقات النقدية)؛
- ✓ يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية.

الفرع الثاني: مجال تطبيقه

لقد حددت المواد 5/4/2 من قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإقامة محاسبة مالية ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ومنه يلتزم بمسك محاسبة مالية كل من:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، المادة رقم: 3، ص: 3.

✓ التعاونيات؛

✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

✓ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

المطلب الثاني: أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

تساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المكتب الدولي للمعايير المحاسبية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:²

✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛

✓ تقريب ممارسات المحاسبة من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛

✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛

✓ تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصورة الوفية والعادلة".

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والإندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها فيما يلي:³

✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، النظام المحاسبي

المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية ومتكيف

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

2 جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2010، ص: 12.

3 سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية IAS – IFR، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة ورقلة، 2011، ص: 06.

مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه المعلومة المالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية من المحاسبة العالمية؛

✓ يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة؛

✓ النظام المحاسبي المالي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف؛

✓ يشجع الإستثمار الأجنبي نظرا لإستجابته لإحتياجات المستثمرين الأجانب؛

✓ خلق إنسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية؛

✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إستحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في سيولة الخزينة وجدول حركات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والمحاسبي للنظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: الإطار القانوني

رسم المشرع الجزائري إطار قانونيا لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لضمان نجاح عملية التنفيذ وفقا للأهداف مرجوة، لأن التشريع هو خطة المنطق السليم، لهذا قام بإصدار جملة من النصوص القانونية المنظمة لهذا النظام وتمثلت في:¹

- القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي: إحتوى هذا القانون على العديد من التعاريف والمفاهيم المتعلقة بنظام؛

- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانوني 07-11: جاء هذا المرسوم لشرح كيفية تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 بالإضافة إلى مجموعة أخرى من التفسيرات المتعلقة بتطبيق النظام؛

- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2007 المحدد لشروط كفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي: تضمن المرسوم الإجراءات التي يجب مراعاتها عند تطبيق المحاسبة أليا؛

¹ طارق حمطوش، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012، ص ص: 4، 5.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: تحتوي هذه التعليم على الإجراءات التي يجب اعتمادها لضمان الانتقال الجيد من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبة المعروفة وقد حددها بـ 12 مبدأ:

1. مبدأ السنوية: عادة ما تكون دورة المحاسبة سنة تبدأ من 01/01/N وتنتهي في 31/12/N، كما يمكن إقفال دورتها المحاسبية إذا كان مقيد بدورة الاستغلال ويمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهر.¹
2. مبدأ الأهمية النسبية: وهو أساس له علاقة بالإفصاح، إذا لابد من مراعاة صفة الأهمية النسبية للأحداث لغرض إظهارها أو الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المحاسبية فهي تلازم كافة الأحداث المحاسبية، بحيث أن تكون لها أهمية تؤثر على طبيعة القرارات التي يتخذها مستخدمي التقارير المحاسبية.²
3. مبدأ استمرار الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاوله نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقيف أو التصفية، يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بإفترض أن المؤسسة تواصل نشاطها في المستقبل، وهو ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، وفي حالة عدم الاستمرار لابد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساس القوائم المالية.
4. مبدأ الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية في شكل وثائق تضمن مصداقيتها وتكون المعلومات متبوعة بدلائل حول العملية.³

¹ مصطفى الطويل، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF، دار الحديث لكتابة والطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص:6.

² هادي رضا صفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، ج1، عمان، 2004، ص:35.

³ أ. أيت محمد مراد أ. بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، مداخلة ملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IFRS - IAS، جامعة سعد دحلب البليدة، ص:6.

5-مبدأ الوحدة النقدية: نصت المادة 12 والمادة 13 من قانون رقم 07-11 بأن يتم مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية ويتم تحويل أي عملية بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفية المحددة في المعايير المحاسبية.

6-مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتماد على تكلفة الحصول عليها.¹

7-مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية لدورة سابقة لها.

8. مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تعطى القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة إحترام القواعد ومبادئ المحاسبة وإعداد القوائم المالية تكون قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المؤسسة.²

9. مبدأ الحيطة والحذر: أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر وعندما يتعلق الأمر بقرارات تكتسي طابع الإفصاح، أي على المؤسسة إختيار الطرق التي تملك من الأدلة المعقولة ما يكفي وإختيار قيمة التقدير التي تعطى أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة والحذر لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها.

10. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: هذا المبدأ جديد في الجزائر حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، ومن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن الميزانية.

11.مبدأ المقاصة: ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات التي يتضمنها حسابات النتائج.³

12.مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:⁴ يقتضي إنسجام المعلومات وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

¹ دادن عبد الوهاب أ. كيجلي عائشة سلمي، المحاسبة المعمقة مطبوعة دروس، جامعة ورقلة، 2012، ص: 07.

² لحضر علاوة، نظام المحاسبة(سير حسابات و تطبيقاتها)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص:25.

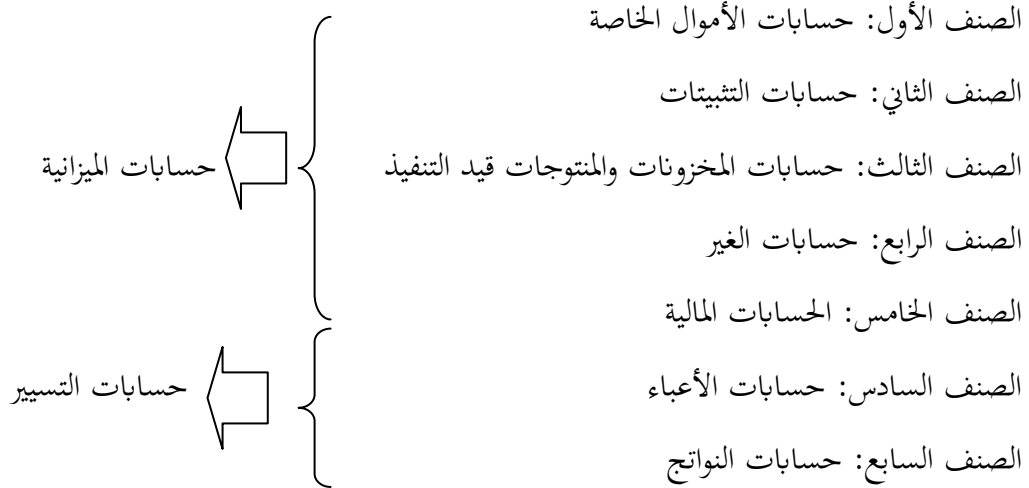
³ عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات القواعد الجبائية حول النظام المحاسبي المالي، مداخلة الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي، في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادى يومي 17/18 جانفي 2010، ص: 2.

⁴ نور الدين بعليش، النظام المحاسبي في مؤسسات التأمين في ظل النظام المالي الجزائري، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011، ص:16.

يبرز الإستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم ويجب الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

المبحث الثاني: بنية النظام المحاسبي المالي وسير حساباته

تشكل خلاصة مخطط الحسابات الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أية كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها، وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب للإحتياجاته، ويحتوي النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات مقسمة إلى سبعة أصناف وهي:



وسنعرض في هذا المبحث كيفية سير حسابات الميزانية وحسابات التسيير

المطلب الأول: سير حسابات الميزانية

❖ الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال-الأموال الخاصة:

أرصدة حسابات الأموال الخاصة دائنة بطبعتها وتتفرع إلى الحسابات الفرعية:¹

أولاً: حساب 10 (رأس المال والإحتياطيات وما يماثلها)

يتجزأ هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني لنشاط كل كيان.

- حساب 101 (رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الإستغلال): أن تتم موائمة اسم هذا الحساب مع الشكل القانوني للكيان.

¹. وزارة المالية قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد يسرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص: 50.

- في حالة مؤسسة فردية يسجل الحساب الفرعي (101) أموال الإستغلال دائنا بقيمة الإسهامات عند بداية النشاط أو أثناة وعند تاريخ غلق السنة المالية يسجل حساب أموال الإستغلال دائنا عندما يكون رصيد حساب (108) المستغل مدين، ويسجل مدينا إذا كان حسب المستغل دائنا.
- في حالة الشركات يسجل الحساب الفرعي (101) رأس مال الشركة دائنا بمبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة، كما يعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعا لقرارات الهيئات المختصة، فيجعل دائنا بقيمة الزيادة في رأس المال ومدينا عند التخفيض.
- حساب 104 (فارق التقييم): يسجل في هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر الغير مقيدة في النتيجة الناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) وفقا للتنظيم.
- حساب 105 (فارق إعادة التقييم): يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة تقييم التثبيات والتي تكون موضوعا لإعادة التقييم وفقا للشروط القانونية.
- حساب 106 (الإحتياطات): يدرج في هذا الحساب كل أنواع الإحتياطات ويجعل دائنا بها، كما يكون دائنا في حالة الإهتلاكات أو خسائر من قيمة الإحتياطات.¹
- حساب 107 (فارق المعادلة): يدرج في هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المعاد تقييمها وفقا لطريقة المعادلة أكبر من قيمة الإقتناء.
- حساب 108 (حساب المستغل): تسجل فيه الأموال التي وضعها المستغل تحت تصرف الكيان وعمليات السحب والإيداع الخاصة به، كما يجعل دائنا بقيمة الأرباح المتراكمة على الدورات السابقة ومدينا بقيمة الخسائر.
- حساب 109 (رأس المال المكتوب غير المطلوب): يدرج دائنا مقابل جعل حساب (456) الشركات - عمليات على رأس المال مدينا عند إستدعاء رأس المال، ويمثل رصيده المدين حقوق للكيان لدى الشركات.²

¹ .وزارة المالية، قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة، مرجع سيف ذكره، ص ص : 50 و 51.

² .وزارة المالية، قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص : 52.

ثانيا: حساب 11، 12 (الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية)

يستعمل الحساب (11) الترحيل من جديد لترحيل جزء من النتيجة بقرار من الهيئة المختصة فيكون دائما في حالة ترحيل الربح ومدينا عند ترحيل الخسارة، أما حساب (12) نتيجة السنة المالية فتسجل فيها النتيجة كرصيد لحسابات الأعباء والنواتج.¹

ثالثا: حساب 13 (النواتج والأعباء المؤجلة)

يتفرع هذا الحساب إلى: حساب (131) إعانات أخرى للتجهيز، حساب (132) إعانات أخرى للاستثمار، حساب (133) الضرائب المؤجلة على الأصول، حساب (134) الضرائب المؤجلة عن الخصوم، حساب (138) نواتج أخرى وأعباء مؤجلة.

تدرج الإعانات الأخرى للإستثمار والإعانات الأخرى للتجهيز دائنة بقيمة الإعانة مقابل جعل حسابات الصنف الثاني مدينة في حالة تمويل تثبيت أو حسابات الصنف الرابع إذا ترتب عن الإعانة حركة مالية، أما حسابات الضرائب المؤجلة عن الأصول أو عن الخصوم فنظرا لطبيعة الضرائب والوقت الذي تحتسب فيه (نهاية السنة المحاسبية) فهي تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة في مواعيد محددة على أساس مبلغ الضريبة للدورة السابقة، ومع نهاية السنة يعتمد إلى حساب الفرق بين ما تم تسديده والمبلغ المستحق فإذا كان المسدد أقل من المستحق يسدد الكيان المقدار المتبقي، أما إذا كان العكس تنتج ضرائب مؤجلة لا يمكن إسترجاعها وتعتبر تسبيقا على الدورة الموالية، فيجعل حساب الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا مقابل جعل حساب (692) فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول دائنا، وحساب الضرائب المؤجلة عن الخصوم دائنا مقابل حساب (693) فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم مدينا .

رابعا: حساب 15 (مؤونات الأعباء - الخصوم الغير الجارية).

عندما تكون المؤونات تدرج كل منها على حدى في الجانب الدائن لحساب المؤونات للأعباء أو المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة مقابل جعل حساب مخصصات الإستغلال أو المخصصات المالية مدينا، وعند حصول العبء ترصد المؤونات المكونة سلفا عن طريق الحسم المباشر للتكاليف، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ المؤونة محل إلغاء بالإعتماد على حساب الإسترجاع (78) وفي نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، ج 1، الجزائر، 2008، ص: 36.

في مخصصات المؤونات إما بالزيادة أو بالنقصان حيث يجعل حساب المخصصات المؤونات المعنى مدينا في حالة الزيادة ودائنا في حالة النقصان أو الإلغاء.¹

❖ الصنف الثاني : حسابات التثبيتات

يقصد بالتثبيتات الأصول الثابتة وتصنف حسب النظام المحاسبي المالي إلى ثلاثة أنواع وهي:

- **التثبيتات العينية:** هي الأصول العينية التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج أو تقديم السلع والخدمات أو التأجير لإستعمال أغراض إدارية، والتي يعترزم الكيان إستعمالها لأكثر من السنة المالية الواحدة.
- **التثبيتات المالية:** هي ديون مستحقة الواجبة السداد في أجل السنة الواحدة أو السندات أو القيم المماثلة التي قرر الكيان الإحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية.
- **التثبيتات المعنوية:** هي أصول قابلة للتجديد، غير نقدية وغير مادية، يراقبها ويستخدمها الكيان في إطار أنشطته العادية.

ويتفرع حساب التثبيتات إلى الحسابات الآتية:

أولاً: حساب 20 (التثبيتات المعنوية وفارق الإقتناء)

ميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التثبيتات المعنوية:

- **التثبيتات المعنوية المولودة بشكل داخلي:** يسجل أحد الحسابات الفرعية لهذا الحساب حساب (203) مصاريف التنمية القابلة للتثبيت أو حساب (204) البرامج المعلوماتية وما يشبهها في جانبه المدين مبلغ التكاليف، التثبيت المعنوي الذي أنتجه الكيان لنفسه والمسجلة كأعباء حسب طبيعتها، مقابل جعل حساب (73) الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائناً، مع مراعاة أن المصاريف المتعلقة بأي عنصر من التثبيتات المعنوية المدرجة كأعباء حسب طبيعتها خلال الدورات السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة أي تثبيت معنوي في تاريخ لاحق.

- **التثبيتات المعنوية الأخرى:** تدرج تكاليف الحصول على التثبيتات المعنوية في الجانب المدين لأي حساب فرعي من حساب التثبيتات المعنوية مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنة .

عند وضع التثبيت المعنوي خارج الخدمة أو خروجه تتحدد الأرباح أو الخسائر بالفرق بين نواتج الخرج الصافية والقيمة المحاسبية لهذا التثبيت، يدرج هذا الفارق في الحسابات كنواتج أو أعباء في الحسابين (75) فوائض

¹ - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، ص ص :37،38.

القيمة عن مخزون الأصول¹ المثبتة غير المالية وحساب (65) نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية كما يدرج في الحساب الفرعي (207) فارق الإقتناء والذي يمكن أن يكون مدينا أو دائنا عند تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إدماج ويظهر في الميزانية ضمن الأصول المالية الجارية مهما كان رصيده.

ثانيا :حساب 21 (التثبيتات العينية)

تدرج في الجانب المدين لهذا الحساب التثبيتات العينية بتاريخ دخولها إما بتكلفة الشراء أو الإنتاج أو بقيمة الأسهم حسب الحالة مقابل جعل حساب (40) الموردون أو حسابات أخرى معنية أو حساب (73) الإنتاج المثبت أو حساب (45) المجمع الشركاء دائنا، وتتحدد الأرباح أو الخسائر المتأتية من الإستغناء عن التثبيت بالفارق بين النواتج الخروج الصافية والقيمة المحاسبية وتدرج كنواتج أو أعباء في أحد الحسابين (75 او 65).

ثالثا :حساب 22 (التثبيتات في شكل إمتياز)

التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع إمتياز تسجل من قبل مانح الإمتياز وصاحب الإمتياز (الوكيل) في الحساب (22) التثبيتات في شكل إمتياز والذي يقسم حسب نفس الشروط التثبيتات المسجلة في الحساب (20) و (21) ويمكن أن يقسم هذا الحساب بشكل يسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز موضع إمتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز، وتسجل العمليات المرتبطة بالإمتياز بمحاسبة صاحب الإمتياز بفصلها عن بقية عملياته وفقا لبنود الإتفاق وحاجيات التسيير، ويدير حساب التثبيتات في شكل إمتياز مدينا بقيمة الأصول المالية الموضوعة محل إمتياز مجانا من قبل مانح الإمتياز مقابل جعل الحساب الفرعي (229) حقوق مانح الإمتياز دائنا، وعند احتساب كل قسط سنوي للإهلاك يجعل الحساب (229) مدينا مقابل جعل الحساب (228) إهلاكات التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز دائنا، ويمثل الرصيد المتبقي في الحساب (229) القيمة المحاسبية الصافية لتثبيت الموضوع محل إمتياز ويرصد هذا الحساب عند إرجاع الملك لمانح الإمتياز مقابل حسابات التثبيتات والإهلاكات المعينة.²

رابعا: حساب 23 (التثبيتات الجاري إنجازها)

الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي لا تزال مكتملة في تاريخ إنتهاء كل سنة مالية وكذلك التسيبقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها الوحدة لأطراف أخرى من أجل إقتناء تثبيت ما، وتصفى هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعية الخدمة مع مقابل لحسابات التثبيتات (الحساب 21).

¹ - نصر رحال، مصطفى عوادي، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالة)، مداخلة الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17/18 جانفي 2010، ص: 3.

² -وزارة المالية، قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 59 .

لا يطبق أي إهلاك على التثبيات الجاري إنجازها، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية نظرا لتغيرات التقدير الحاصلة، وتثبيات الجاري إنجازها تتوزع إلى مجموعتين:

- ✓ التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة المدة أو قصيرة المدة مسندة إلى أطراف أخرى.
- ✓ التثبيات التي تنشئها الوحدة بوسائلها الخاصة.

أ- التثبيات التي يتم إقتناءها لدى أطراف أخرى:

تسجل التثبيات المسند إنجازها إلى أطراف أخرى والتي لم يتم الإنتهاء منها في النهاية السنة المالية في شكل تثبيات جاري إنجازها في مقابل حسابات الأطراف المعنية (حسابات الصنف 4) على أساس الفواتير أو الكشوف حسابات أشغال تقدمها تلك الأطراف.

ب - التثبيات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة:

تسجل الإثباتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة والتي لم يتم الإنتهاء منها عند إنتهاء السنة المالية في شكل تثبيات الجاري إنجازها في مقابل حساب 72 "الإنتاج المثبت" بالنسبة إلى تكلفة الإنتاج العناصر الجاري إنتاجها (عقب تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 6).

ج . التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن إيصاءات تثبيات:

تفيد التسبيقات والمدفوعات على الحساب لأطراف أخرى في إطار إقتناء تثبيات في قسم فرعي للحساب 23، تسبيقات ومدفوعات على الحساب مسددة عن إيصاءات شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى الحساب 23 كي يظهر في الحصيلة تحت عنوان تثبيات.¹

خامسا: حساب 26 (المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بمساهمات)

يتلقى حساب (26) مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات في جانبه المدين تكلفة إقتناء سندات المساهمة وكذا الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا، وفي حالة السندات التي قيمتها الإسمية تسدد جزئيا فإن القيمة الكلية تفيد في الجانب المدين من الحسابات (29) في مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنة بالنسبة للجزء المستدعي ويقيم الجزء الغير المستدعي في الحساب الفرعي (269) عمليات الدفع الباقية الواجبة القيام بها عن سندات المساهمة غير مسددة

¹ معلومات مستخرجة من الموقع الالكتروني <http://etudiantdz.com/vb/showthread> تاريخ الإطلاع يوم 2015/01/12 على الساعة 18:45.

على أن يتم ترصيدها كلما تم التسديد، وعند بيع سندات المساهمة فإن فوائض ونواقص القيمة تسجل كنواتج أو أعباء في الحسابين الفرعيين (75) و(65)، أما حساب (27) التثبيتات المالية الأخرى فيدرج مدينا بقيمة أسهم القيم الثابتة للنشاطات، قيمة الكفلات و الضمانات المدفوعة والأسهم أو السندات القيم الثابتة الأخرى، مقابل جعل إحدى الحسابات المالية الدائنة، وعند إغلاق كل سنة مالية تسجل الفوائد المرتبة وغير المستوفاة أجل إستحقاقها في الأقسام الفرعية الملائمة في الحسابات حسب طبيعتها وتسجل مجموعة تمديدات أصول هذه الحسابات الدائنة في الجانب الدائن للحساب الفرعي المعني في مقابل الحسابات المالية.

سادسا: حساب 28، 29 (الإهلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات)

تقيد الإهلاكات في الجانب الدائن للحساب (28) إهلاكات تثبتات والذي يتفرع إلى الأقسام فرعية حسب نفس المستوى التفصيل للحسابين الرئيسيين (20، 21)، في مقابل تسجيل مخصصات الإهلاكات في جانب المدين وعند التنازل عن عناصر التثبيتات أو زوالها يحول حساب إهلاك المتعلق بها للحسابات الفرعية للحسابين (20 أو 21) أما خسائر القيمة فعند ثبوتها يجعل حساب (29) خسائر القيمة عن التثبيتات الدائنة مقابل إحدى الحسابات الفرعية للحساب (68) مدينا ويتم إعداد تسوية لحساب خسائر القيمة مع نهاية كل سنة مالية بجعل حساب المخصصات المعني مدينا في حالة الزيادة وجعل حساب (78) دائنا في حالة التخفيض أو الإلغاء، وعند التنازل يرصد حساب المخصصات بإستعمال حساب (78).¹

❖ الصف الثالث: حسابات المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ

أخذ النظام المحاسبي المالي بمعياريين لتصنيف مدونة الحسابات المخزونات الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، الإنتاج المخزن، البضائع) وطبيعة أصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب الإحتياجات الداخلية لتسيير، وتعالج المخزونات محاسبيا وفق لطريقة الجرد التي يتبعها كل كيان، إما الجرد الدوري أو الدائم.

أولا: المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدوري

- تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة: خلال الدورة المحاسبية تسجل المشتريات بجعل حساب (38) المشتريات المخزنة مدينا بمبلغ المشتريات والمصاريف الملحقه بالشراء مقابل جعل الحساب الموردون أو إحدى حسابات الخزينة دائنا، وفي نهاية الدورة نقوم بإلغاء مخزونات بداية الدورة بجعل الحسابات (30) البضائع،

¹. وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

(31) المواد الأولية واللوازم و(32) التموينات الأخرى دائنا مقابل جعل حساب (60) المعني مدينا، ثم نقوم بترصيد حسابات المشتريات بجعل حساب (38) المعني دائنا مقابل حساب (60) المعني مدينا، وأخيرا نقوم بالتسجيل المحاسبي لمخزونات نهاية المدة بجعل الحسابات (30، 31، 32) مدينة مقابل حساب (60) المناسب دائنا، ويمثل الرصيد المتبقي في الحساب (60) هو ما تم إستهلاكه فعلا.

- تسجيل المنتوجات المصنعة وقيد التصنيع: أثناء الدورة المحاسبية تسجل المصاريف المتعلقة بعناصر الإنتاج كأعباء حسب طبيعتها، وفي نهاية الدورة المحاسبية نقوم بإلغاء مخزونات بداية الدورة بجعل الحسابات (33) سلع قيد الإنتاج، (34) خدمات قيد الانجاز و(35) مخزون المنتوجات دائنة مقابل جعل إحدى الحسابين الفرعين للحساب (72) الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون مدينا، ثم نقوم بتسجيل مخزونات نهاية المدة بجعل إحدى الحسابات (33، 34، 35) مدينا مقابل جعل حساب (72) دائنا، مع ملاحظة أن الحساب الفرعي (723) تغيير المخزونات الجارية يعمل مع الحسابين (33، 34) والحساب الفرعي (724) تغيير المخزونات من المنتوجات يعمل مع حساب (35).¹

ثانيا: المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدائم .

تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة: خلال الدورة المحاسبية تسجل المشتريات كما هو الشأن وفق الجرد الدوري، وعند إستلام المخزونات وتخزينها تقيد الحسابات (30، 31، 32) مدينة مقابل جعل حساب (38) المناسب دائنا، كما تسجل السلع التي تخرج من المخزونات بالخصم من الحساب (60) المناسب، وفي نهاية الدورة تثبت الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر والمسجل محاسبيا وبين الظاهر بعد الجرد، فإذا كانت تلك الفوارق مبررة تقيد إذا كانت إيجابية بجعل الحساب المعني من الحسابات (30، 31، 32) دائنا مقابل جعل حساب (657) الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري مدينا.

- تسجيل المنتوجات المصنعة وقيد التصنيع: خلال الدورة المحاسبية وعند الحصول على المنتوجات تسجل بجعل الحسابات (33، 34 أو 35) مدينة مقابل جعل الحساب (72) المعني دائنا، وفي نهاية الدورة تثبت الفوارق المحتملة وتسجل بجعل الحسابات (33، 34 أو 35) مدينة مقابل جعل الحساب (72) المعني دائنا، إذا كانت الفوارق إيجابية وإلا العكس.

¹ - وزارة المالية، قرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 62، 64 .

ثالثاً: حساب 37 (مخزونات في الخارج)

تسجل المخزونات التي يحتفظ بها الكيان لدى الغير محاسبياً في الحساب (37) المخزونات في الخارج إلى غاية إستلامها وفي نهاية كل دورة محاسبية إذا بقيت هاته المخزونات لدى الغير ينبغي على الكيان إعداد الكشف تفصيلي للمخزونات المعنية .

رابعاً: حساب 39 (خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ)

تقيد خسائر القيمة عن المخزونات لدى تشكيلها في الجانب الدائن لحساب (39) والمتفرع وفقاً لطبيعة عناصر المخزونات، وفي نهاية كل دورة محاسبية فإن تدني القيم الملحوظة تسجل محاسبياً في حالة خلق أو زيادة في المؤنات يجعل حساب (39) خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ دائناً، مقابل جعل حساب (685) مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة أصول جارية مدينا، أما في حالة التخفيض أو الإلغاء يجعل حساب (39) مدينا مقابل جعل حساب (785)¹ إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤنات أصول غير جارية دائناً.

❖ الصنف الرابع: حسابات الغير

تضم هذه المجموعة الحسابات الآتية:

أولاً: حساب 40 (الموردون والحسابات الملحقه)

تسجل في هذا الحساب الديون وتسيقات الأموال المرتبطة بإقتناء السلع والخدمات ويتفرع على الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تعدل أو توسع حسب حاجات التيسير لكل كيان: حساب (401) موردو المخزونات والخدمات، حساب (403) موردو السندات الواجب دفعها، حساب (404) موردو التثبيات، حساب (405) موردو تثبيات السندات المطلوبة دفعها، حساب (408) موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها وحساب (409) الموردون المدينون، التسيقات والمدفوعات على الحساب والحسابات الدائنة الأخرى.

ويدرج هذا الحساب أو أحد حساباته الفرعية دائناً في حالة إقتناء سلع أو خدمات أو تثبيات على الحساب مقابل جعل أحد الحسابات المعنية حسب الحالة مدينا، ويكون مدينا عند التسوية المستحقات أو إرجاع المقتنيات أو حالة التسيقات المدفوعة على الحساب أو التخفيضات والتزيلات .

¹ - شبيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص ص: 50، 51.

ثانياً: حساب 41 (الزبائن والحسابات الملحقه)

تسجل في هذا الحساب الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقه بدائرة إستغلال الكيان ويتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية والتي يمكن أن تعدل أو توسع حسب الحاجة: حساب (411) الزبائن، حساب (413) الزبائن السندات المطلوب تحصيلها، حساب (416) الزبائن المشكوك فيهم، حساب (417) الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها، حساب (418) الزبائن منتجات التي لم تعد فواتيرها بعد وحساب (419) الزبائن الدائنون.

ويدرج هذا الحساب أو أحد حساباته الفرعية مدينا عند بيع السلع أو تقديم الخدمات على الحساب مقابل جعل أحد الحسابات المعنية حسب الحالة دائناً، كما يدرج دائناً عند تسوية هذه المستحقات أو رجوع البضائع من الزبائن أو التخفيضات والتنزيلات الممنوحة بعد البيع.¹

ثالثاً: حساب 42 (المستخدمون والحسابات الملحقه)

يسجل في هذا الحساب المكافآت المستحقة تسبيقات، معارضة الأجور، أموال الخدمات الإجتماعية، أعباء للدفع، و يضم الحسابات الفرعية التالية :

حساب 421: مستخدمون أجور مستحقة؛

حساب 422: أموال الخدمات الإجتماعية؛

حساب 423: مساهمة المستخدمين في النتيجة؛

حساب 425: مستخدمون-تسبيقات؛

حساب 426 : مستخدمون-إيداعات محصلة؛

حساب 427: مستخدمون-معارضة على الأجور؛

حساب 428: مستخدمون-أعباء للدفع-إيرادات للتحصيل.²

رابعاً: حساب 43 (الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه)

يدرج في الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستحقة من الكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية (إشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل والتقاعد ...)، مقابل جعل حساب الأعباء مديناً، وكذلك المبالغ الواجب تسويتها مع الهيئات المذكورة أعلاه والتي يتحملها المستخدم

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، ص:53.

² شعيب شنوف، مرجع أعلاه ، ص:55،56.

مقابل جعل حساب (631) المستخدمين - الرواتب المستحقة مدين، ويقيد في الجانب المدين لهذا الحساب التسديدات التي تمت لهذه الهيئات فيرصد الحساب عند الدفع الفعلي للإشتراكات.

خامسا: حساب 44 (الدولة والحسابات الملحقه)

العمليات الواجب تسجيلها في الحساب (44) الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولة والحسابات الملحقه هي على العموم العمليات التي جرت مع كيانات تعتبر سلطة عمومية، ويرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي للمستحقات مع ضرورة تسجيل التسويات الضرورية، كما يمكن أن تحول هذه العمليات الواردة في الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.¹

سادسا: حساب 45 (المجمع والشركاء)

تدرج في هذا الحساب العمليات التي تتم بين الشركاء والكيان والعمليات التي تتم بين الفروع فيما بينه وبينها وبين الشركة الأم ويتفرع هذا إلى الحسابات الآتية:

- حساب 451 (عمليات المجمع): يسجل هذا الحساب مدينا بالأموال التي يقدمها الكيان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة لكيانات المجموعة، ويدرج دائما بالمبالغ التي تضعها كيانات المجموعة تحت تصرفه.
- حساب 455 (الشركاء-الحسابات الجارية): تدرج في جانب الدائن بالمبالغ التي يضعها أو يتركها الشركاء تحت تصرف الكيان مؤقتا.
- حساب 456 (الشركاء -العمليات على رأس المال): يسجل دائما بمبالغ المساهمات المقدمة من الشركاء، على أن يرصد في حسابات رؤوس الأموال المعنية.
- حساب 457 (الشركاء الحصص الواجب دفعها): يدرج هذا الحساب دائما بمبالغ الأرباح التي قررت الجهات المختصة توزيعها على الشركاء، مقابل جعل حساب (12) نتائج السنة المالية أو حساب (106) الاحتياطات أو الحساب (11) الترحيل من جديد مدينة.
- حساب 458 (الشركاء العمليات المنجزة بالإشتراك معا أو في تجمع): تدرج فيه عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركة مساهمة أو شركات مماثلة.

¹ - وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

سابعا: حساب 46 (مختلف الدائنين ومختلف المدينين)

- يقسم هذا الحساب حسب حاجات التسيير لكل كيان، ويمكن أن يتفرع إلى الحسابات الآتية:¹
- حساب 462 (الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الثبittات): يدرج هذا الحساب مدينا بقيمة سعر التنازل عن الثبittات مقابل أحد حسابات الخزينة دائنا، ويدرج دائنا مقابل جعل حسابات الخزينة مدينا عند التحصيل.
 - حساب 464 (الديون عن العمليات إقتناء قيم منقولة توظيفات وأدوات مالية): يجعل هذا الحساب دائنا بمبلغ الإقتناء مقابل جعل حساب (50) القيم المنقولة للتوظيف مدينا ويدرج مدينا مقابل أحد الحسابات المالية دائنا عند التسوية.
 - حساب 467 (الحسابات المدينة الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى): يستقبل العمليات التي تتم معالجتها بصفة وكيل.
 - حساب 468 (الأعباء الأخرى الواجب دفعها والنواتج المطلوب إستلامها).
 - يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية لتسوية بعض العمليات العالقة مثل الرسم على القيمة المضافة ويرصد عند التسوية.

ثامنا: حساب 47 (الحسابات الوسيطة - مبالغ في إنتظار التحميل)

يسجل في هذا الحساب العمليات التي هي في انتظار التحميل والتي تتطلب معلومات إضافية لتحميلها بصفة عقلانية.

تاسعا: حساب 48 (الأعباء أو النواتج المعايينة مسبقا والمؤونات)²

- يسجل في حساب 48 الأعباء و الإيرادات التي تخص دورات لاحقة في نهاية الدورة و تحمل على حسابات معينة مباشرة و يضم هذا الحساب العناصر التالية:
- حساب 481: مؤونة الخصوم المتداولة؛
 - حساب 486: أعباء مسجلة مسبقا؛
 - حساب 487: إيرادات مسجلة مسبقا.

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

² شعيب شنوف، مرجع اعلاه، ص ص: 63، 64.

عاشرا: حساب 49 (نقص قيمة في حسابات الغير)

عندما يكون هناك نقص محتمل في حسابات الغير يجعل هذه الحسابات الفرعية دائنة

- حساب 491: نقص قيمة حسابات الزبائن؛

- حساب 495: نقص في حسابات المجموعة و حسابات الشركاء؛

- حساب 496: نقص قيمة في حسابات المدينة المختلفة؛

- حساب 498: نقص قيمة في حسابات أخرى للغير.

و بالمقابل يجعل حساب مخصصات نقص القيمة مدينا وينبغي إعادة النظر في القيمة المكونة في نهاية كل دورة

محاسبية بحيث يسجل ما يلي و ذلك حسب الحالة موجودة.

يجعل حساب مخصصات نقص القيمة مدينا في حالة زيادة المؤونة، نفس المعالجة المحاسبية التي تمت.

عند إنشاء المؤونة.

يجعل حساب 78x إسترجاع القيمة في حالة إنخفاض قيمة المؤونة أو إلغائها نهائيا.

❖ الصنف الخامس: الحسابات المالية

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية الحسابات الآتية:

أولا: حساب 50 (القيم المنقولة للتوظيف)

الأصول المالية للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق أرباح على المدى¹ القصير،

ويدرج هذا الحساب مدينا بتكلفة الإقتناء السندات مقابل جعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائنة،

وفي حالة سندات التوظيف التي تسدد قيمتها الاسمية جزئيا فإن القيمة الكلية لهاته السندات تقيد في الجانب

المدين لهذا الحساب مقابل جعل الحساب الفرعي (509) التسديدات الباقي القيام عن القيم التوظيف المنقولة

غير المسددة دائنا بالجزء غير المسدد وأحد حسابات الغير أو حسابات الخزينة دائنا بالجزء المسدد، أما سندات

التوظيف القابلة للتفاوض فورا والمقيمة بقيمتها السوقية عند تاريخ إقفال الحسابات فالفارق بين هذه القيمة

والقيمة المحاسبية يسجل في الجانب المدين للحساب (50) مقابل جعل حساب (765) فارق التقييم عن

أصول المالية - فوائض القيمة دائنا إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة، كما يسجل حساب (50) دائنا مقابل جعل

الحساب (665) فارق التقييم عن أصول- نواقص القيمة إذا تعلق الأمر بنقص القيمة، وعند التنازل فإن

الرصيد حساب (50) يجعل مدينا، ويجعل سعر التنازل دائنا ويعطي الفرق بين القيمة المحاسبية للحساب

1 شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 65

(50) وسعر التنازل يجعل الحساب (667) الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية لدينا في حالة الخسارة والحساب (767) الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول المالية دائنا في حالة الربح، وعند إقفال السنة المحاسبية تقيد الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل إستحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف بالجانب المدين للحساب الفرعي (518) الفوائد المنتظرة ويرصد هذا الحساب عند حلول أجل الإستحقاق.

ثانيا: حساب 51، 52 (البنوك والمؤسسات المالية والأدوات المالية المشتقة)¹

يدرج حساب (51) البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها لدينا بالمبالغ المالية المستلمة ودائنا بالمبالغ المالية المصروفة أو المدفوعة، ويستعمل الكيان لكل حساب مالي يجوز تقسيمه فرعيا منفصل عن هذا الحساب، أما الحساب (52) الأدوات المالية المشتقة فعند إقتنائها يتم تسجيلها بتكلفة الإقتناء في الجانب المدين لهذا الحساب مقابل جعل الحسابات المالية المعنية دائنة، وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والقيمة بقيمتها السوقية عند تاريخ إغلاق السنة فإن الفارق بين القيمة السوقية والقيمة المحاسبية يعالج محاسبيا بنفس الطريقة معالجة القيم المنقولة لتوظيف.

ثالثا: الحسابات 53، 54، 58 (الصندوق، وكالات التسبيقات، تحويلات الداخلية)

تعالج المبالغ النقدية التي يقبضها الكيان بإدراجها في الجانب المدين للحساب (53) الصندوق والمبالغ النقدية التي يخرجها فتسجل دائنة، أما الحساب (54) وكالات التسبيقات والإعتمادات فتسجل فيها المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها عون من أعوان الكيان، وينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية الأتية: حساب (541) وكالات التسبيقات يستقبل في جانبه المدين الأموال المستلمة لمحاسبي الوكالات يجعل حساب الصندوق دائنا ويجعل دائنا بمبالغ المصاريف المنجزة للكيان عن طريق جعل حسابات الغير أو الأعباء المدينة، وحساب (542) الإعتمادات فتدرج فيه الإعتمادات المفتوحة في البنوك بإسم الغير أو عون من أعوان الكيان ويتم ترصيده عند إنجاز الإعتماد وفيما يخص حساب 58 التحويلات الداخلية فهو حساب عبور يستعمل في عمليات التحويل الداخلية مثل تحويل مبالغ من حساب البنك إلى حساب الصندوق أو العكس ويتم ترصيده بعد إنتهاء هذه العملية.

رابعا: الحساب 59 (خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية)

طبيعة الحساب 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب 49 فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمتها القابلة للتحصيل

¹وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 71-73.

فالأصول المالية الجارية كغيرها من الأصول إذا لم يعد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال السنة المحاسبية تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من القيمة القابلة للتحصيل.¹

المطلب الثاني: سير حسابات التسيير

الفرع الأول: حسابات الأعباء

تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة وتصنف إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة وهذا بحسب طبيعة واحتياجات كل كيان، إلا أن الكيان الذي يقوم بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة ينبغي عليه إعداد جداول ملحقة تعرض فيها الأعباء حسب الطبيعة.

أولاً: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها

- حساب 60 (المشتريات المستهلكة): يختلف حساب تسيير المشتريات المستهلكة باختلاف نظام الجرد المعمول به، وقد تعرضنا إلى تسيير هذا الحساب عند دراسة حسابات المخزونات (الصنف الثالث).
- حساب 61، 62 (الخدمات الخارجية): تدرج في الحسابين وفي الجانب المدين التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات، وكثرة أصناف التكاليف أدت إلى إستعمال حسابين عادة ما يكونان مجتمعين على خط واحد ضمن حساب النتائج .
- حساب 63 (أعباء المستخدمين): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الإشتراكات المرتبطة بالأجور، كما تقيد في جانبه المدين المستحقات العينية في الحساب الفرعي (638) أعباء مستخدمين الأخرى مقابل جعل الحساب (758) النواتج الأخرى لتسيير دائنا.
- حساب 64 (الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة): هي أعباء تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية والمدفوعات التي تقررها السلطة العمومية، ولا تدرج الضريبة على الأرباح ضمن هذا الحساب .
- حساب 65 (الأعباء العملية الأخرى): تشكل العناصر المدرجة في هذا الحساب نتائج النشاط العادي للكيان .
- حساب 66 (الأعباء المالية): يتفرع هذا الحساب حسب الإحتياجات التسيير لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء المالية، ويدرج حسابه الفرعي (661) أعباء الفوائد مدينا بمجموع الفوائد على الإقتراض والديون

¹. وزارة المالية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص: 73 .

وعمليات التمويل المرتبطة بالفترة المحاسبية، كما يسجل في الجانب المدين للحساب¹ الفرعي (665) فارق التقييم على أصول مالية -نواقص القيمة في المقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقييمها بقيمتها الحقيقية، أما الحساب الفرعي (664) الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات التي لا يمكن تحصيلها.

- حساب 67 (العناصر غير العادية الأعباء): يسجل في هذا الحساب الأعباء الإستثنائية مثل أعباء الكوارث، وينبغي إعداد ملحق خاص بها عند إعداد الكشوف المالية.

- حساب 68 (المخصصات للإهلاكات والمؤونات خسائر القيمة): يدرج هذا الحساب مدينا مقابل حساب الإهلاك أو خسائر القيمة والمؤونات المعنية.

- حساب 69 (الضرائب على الأرباح وما يماثلها): يقيد في جانبه المدين المبلغ المستحق بإسم الأرباح الخاضعة للضريبة التي تبقي على عاتق الكيان.

ثانيا: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة

تطبق نفس مبادئ سير الحسابات، ويتم التصنيف حسب الوظيفة وحسب خصوصيات كل كيان فهناك عدة طرق للتصنيف نذكر منها:

- ✓ جميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو النشاط (المشتريات، الإنتاج، التوزيع...)
- ✓ جميع حسب وسيلة الاستغلال (أنواع الورشات)؛
- ✓ جميع حسب المنتجات أو الخدمات (المخزن، المصنع، المكتب...)
- ✓ جميع حسب مراكز المسؤولية (المديرية العامة، المديرية التجارية، المديرية المالية، مصلحة الدراسات...)
- ✓ جميع حسب المناطق الجغرافية.

الفرع الثاني : حسابات النواتج.

تكون أرصدة حسابات النواتج عادة دائنة وتتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:²

- حساب 70 (المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقه) : تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحساب (70) حسب طبيعتها بالسعر الصافي مضاف إليه الرسم على القيمة

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص:70،71.

² - شعيب شنوف، مرجع سبق اعلاه، ص:73-75.

المضافة المحصلة بعد إقتطاع التنزيلات والتخفيضات ويتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية وفق إحتياجات كل كيان.

- حساب 72 (الإنتاج المخزن): يقتصر إستعمال هذا الحساب على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن، ويمثل رصيده قيمة الإنتاج المخزن النهائية.

- حساب 73 (الإنتاج المثبت): يسجل في هذا الحساب في جانبه الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصول العينية أو المعنوية التي أنتجها الكيان لذاته والمسجلة ضمن الأصول غير الجارية بقيمة الأعباء التي تم تسجيلها حسب طبيعتها.

- حساب 74 (إعانات الإستغلال): يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الإستغلال التي تحصل عليها الكيان مقابل جعل حسابات الغير أو حسابات الخزينة مدينا.

- حساب 75 (نواتج العمليات الأخرى) : يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب عوائد القروض التي يمنحها الكيان وعوائد أصوله المالية، كما يسجل في الجانب الدائن لحسابه الفرعي (765) فارق إعادة التقييم الأصول المالية - فوائض القيمة عند إعادة تقييم الأصول أو الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية إذا كان هذا التقييم يظهر فائضا، مقابل جعل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية مدينة، ويقسم حسب الحاجة لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء.

- حساب 77 (العناصر غير العادية- نواتج): لا يستعمل هذا الحساب إلا في ظروف إستثنائية لتسجيل الأحداث غير العادية.

- حساب 78 (الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات): يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مقابل جعل حساب خسائر القيمة والمؤونات المعنية مدينا عند تخفيض المؤونات أو إلغائها نهائيا.

المبحث الثالث :عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للإسترداد، وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف وفير المعلومات المقيدة لصانع القرارات الاقتصادية إلا أنه يوجد في الوقت الحاضر إتفاق عام على التغير ولقد أعد هذا الإطار ملائما لمدى النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

المطلب الأول: الميزانية .

لقد اختلف في تعريف الميزانية من باحث إلى آخر وهناك من إستند منهم في تعريفه على مراحل التي تسبق وضع الميزانية، أما الرأي الآخر إستند إلى عناصر الميزانية ذاتها وموضوعاتها ووظائفها ومن هنا يمكننا إعطاء مجموعة من التعاريف قصد الإقترب أكثر من التعريف الشامل.

الفرع الأول: تعاريف الميزانية

✓ **التعريف الأول :** الميزانية عبارة عن جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموع الأصول وفي جانبه الأيسر مجموع الخصوم التي تمتلكها المؤسسة حيث يحافظ على تساوي الطرفين.¹

✓ **التعريف الثاني:** تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، فهي تبين ما لدى المؤسسة من ممتلكات وما عليها من الإلتزامات ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي، وحسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي يجب أن تبرز الميزانية بصفة منفصلة، عناصر الأصول وعناصر الخصوم كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية.

ومن هنا نستنتج أن الميزانية هي عبارة عن وثيقة ختامية تتكون من جانبين الجانب الأيمن يمثل أصول المؤسسة "ممتلكاتها" والجانب الأيسر يمثل خصوم المؤسسة "إلتزاماتها" خلال فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة.²

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص: 8 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة لمشروع نظام المحاسبي المالي الجديد، القانون 11/07 الصادر في نوفمبر 2007 العدد 19، ص: 23. .

الفرع الثاني: مكونات الميزانية

أولاً: الأصول

هي الأشياء ذات القيمة المملوكة للمؤسسة تتضمن تحقيق منافع متقلبة محتملة التي تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة،¹ وتشمل عناصر الأصول على ما يلي:

1- الأصول غير متداولة (الغير الجارية): وتشمل القيم الثابتة المعنوية (شهرة محل، قيم معنوية أخرى)، القيم الثابتة المادية (الأراضي، المباني)، قيم ثابتة أخرى، قيم ثابتة للتنازل (قيم الثابتة التجارية).
الأصول المالية: وتشمل (سندات معاد تقييمها، سندات المساهمة ثابتة، مساهمات وحقوق مماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة، أصول ضريبة مؤجلة).

2- أصول متداولة (جارية): وتشمل المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون.²

ثانياً: الخصوم

هي التضحيات المستقبلية لمنافع اقتصادية نشأت نتيجة تعهد المؤسسة بتحويل الأصول أو تقديم الخدمات إلى مؤسسة أخرى في المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث تمت في الماضي وتشمل الخصوم على ما يلي:

1- الأصول الخاصة: (حقوق الملكية)، هي الحق المتبقى في أصول المؤسسة بعد طرح الخصوم المستحقة وهي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية والغير جارية وتتكون من رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع، الخصوم غير الجارية تتضمن الفائدة، رأس المال المطلوب، رأس المال غير المطلوب، الإحتياطات، فرق إعادة التقدير.

2- الخصوم الغير متداولة: (قروض وديون مالية، إلتزام ضريبي، خصوم أخرى غير متداولة الموردين والإيرادات المقدمة، الخصوم المماثلة).

3- الخصوم المتداولة: (ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها).³

¹ طارق عبد العالي حماد، التقارير المالية، دار الجامعة الإسكندرية، ط 2005، مصر، ص: 119.

² نبوز نوح، مخطط المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبية، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، ج 1، الجزائر، 2009، ص ص: 40 - 42.

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

الجدول رقم (1 - 1): الميزانية

N-1	N	الخصوم	N-1	N	الأصول
		- الأصول الخاصة			-الأصول غير الجارية
×	×	رأس المال	×	×	الأصول المعنوية
×	×	إحتياطيات	×	×	الأصول الثابتة المادية
×	×	الأرباح غير الموزعة	×	×	الأصول الثابتة أخرى
×	×	المبالغ المسجلة مباشرة ضمن الأصول الخاصة			
		المتعلقة بالأصول غير الجارية			
		- الخصوم غير الجارية			
×	×	القروض طويلة الأجل			
×	×	الضرائب المؤجلة			
×	×	المؤونات			
×	×	مجموع الخصوم غير الجارية	×	×	مجموع الأصول غير الجارية
		الخصوم الجارية			- الأصول الجارية
×	×	الذمم الدائنة	×	×	المخزون
×	×	القروض قصيرة الأجل	×	×	الذمم المدينة
×	×	الضرائب المستحقة	×	×	أصول جارية أخرى
			×	×	الخزينة (نقدية)
×	×	مجموع الخصوم الجارية	×	×	مجموع الأصول الجارية
×	×	مجموع الخصوم	×	×	مجموع الأصول

لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدجة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 المادة رقم: 3 ص ص: 28، 29، بتصرف.

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج وجدول تغير الأموال الخاصة

الفرع الأول: جدول حسابات النتائج:

أولاً: تعريف جدول حسابات النتائج

هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في حساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية ممیزا بين الربح والخسارة.¹

ثانياً: هيكلية جدول حسابات النتائج:

حسب النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج هما:

- ✓ إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها والتي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة؛
- ✓ وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف.

ثالثاً : مكونات جدول حسابات النتائج

- الإيرادات: هي زيادة المنافع الإقتصادية خلال الفترة وتتمثل في تلك المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير في إطار نشاطاتها، إضافة إلى الإيرادات المتحصل عليها دون مقابل.

- المصاريف: هي إنخفاض المنافع الإقتصادية خلال الفترة وتتمثل في المبالغ المدفوعة أو التي ستدفع للغير من طرف المؤسسة كمقابل لما تحصلت عليه من مستلزمات نشاطها ومختلف الخدمات المقدمة من الغير، وغيرها من المصاريف والأعباء التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة والضرورية لإستمراريتها.

- النواتج: تتمثل النتائج في الفرق بين الإيرادات الناتجة عن مختلف نشاطها وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء التي إستنفذتها هذه العمليات، أي هي عبارة عن الربح أو الخسارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة.²

وهناك معلومات يستوجب إظهارها في جدول حسابات النتائج هي:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها بما يسمح بتحديد النتائج الوسيطة؛

¹ SAMIR MEROUNI LE PROJET DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER ANTISIBER ET PREPARER LE PASAGE DU B N C AUX NOMS L F R S MEMOIRE DE MAGESTER EN SCIENCES DE GESTION ESC ALGER 2007 ;2008 p 48.

² شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة باتنة، 2008 ، ص: 51.

- ✓ نواتج الأنشطة العادية؛
- ✓ النواتج المالية والأعباء المالية؛
- ✓ أعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛
- ✓ مخصصات الإهلاكات وإنخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية؛
- ✓ مخصصات الإهلاكات وإنخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية؛
- ✓ نتائج الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر غير العادية للنواتج والأعباء؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ بالنسبة لشركات الأسهم النتيجة الصافية للسهم.

الجدول رقم (2-1): جدول الحسابات النتائج (حسب الوظيفة)

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

المصدر: مصطفى الطويل، النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد scf، دار الحديث لكتابة و الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص: 70.

أما الجدول التالي رقم (3-1): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

N-1	N	ملاحظة	البيان
	70 71 72 73		- رقم الأعمال - تغيير مخزونات المنتجات المصنعة ومنتجات قيد الصنع - الإنتاج المثبت - إعلانات الاستغلال.
			1- إنتاج السنة المالية
	60 62, 61		- مشتريات مستهلكة - الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
			2- إستهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
	63 64		- أعباء المستخدمين - الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة
			4- الفائض إجمالي عن الإستغلال
	75 65 68 78		- المنتجات العملية الأخرى - الأعباء العملية الأخرى - المخصصات للإستهلاكات والمقنونات - إستئناف عن خسائر القيمة ومقنونات
			5- النتيجة العملية
	76 66		- المنتجات المالية. - الأعباء المالية.
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
	698, 695 693, 692		- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب مؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية

			- مجموع منتجات أنشطة العادية
			- مجموع أعباء أنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
			9- النتيجة الغير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية .
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة الجمع.

- لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدججة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 المادة رقم: 3، ص: 30.

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

الفرع الأول: جدول تدفقات الخزينة

أولاً: تعريف جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول التدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفقات النقدي محتواه وطريقة عرضه، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة وكذا المعلومات حول إستخدام هذه التدفقات النقدية.¹

ثانياً: تبويات جدول تدفقات الخزينة:

يقدم جدول التدفقات الخزينة التدفقات النقدية الحاصلة أثناء الدورة مصنفة إلى أنشطة التشغيلية، أنشطة إستثمارية، أنشطة تمويلية.

✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تولد إيرادات ولا تكون مرتبطة بالأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية)؛

¹ Jean-Jacques JULIAN, Les nomes comptables internationales IAS/IFRS", 2^{ème} edition fouquier, France, 2008, p29.

✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة الإستثمارية (عمليات صرف أموال عن حيازة أصول طويلة الأجل أو عملية تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
التدفقات الناشئة عن الأنشطة التمويلية (أنشطة ينتج عنها تغير في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

ثالثا: عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية

تعرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة الغير مباشرة، ويمكن الفرق بينهما في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، ويوصي المعيار المحاسبي الدولي السابع ويفضل إستعمال الطريقة المباشرة (رغم أنه يقرب كلتا الطريقتين).¹
فالطريقة المباشرة تنص على تقديم العناصر الرئيسة لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الموردين، الضرائب..). قصد إبراز التدفق المالي الصافي ثم تقريب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة للدورة المعينة (أما الطريقة غير المباشرة فتتص على تعديل النتيجة الصافية للدورة وذلك بالأخذ في الحسبان:

- ✓ آثار المعاملات التي ليس لها تأثير على الخزينة (إهلاك، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين).
- ✓ التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).
- ✓ التدفقات المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

1 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 305.

الجدول رقم (1-4): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة مباشرة)

البيان	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال			
• تحصيلات المقبوضة من الزبائن.			
• المبالغ مدفوعة للموردين والمستخدمين.			
• الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.			
• الضرائب على النتائج المدفوعة.			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الإستثنائية)			
تدفقات الخزينة مرتبطة بالعناصر غير العادية.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال (أ)			
- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
• تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية.			
• التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم الثابتة المادية و المعنوية.			
• تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية .			
• التحصيلات عن عملية التنازل عن القيم ثابتة مالية.			
• الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية.			
• الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
• التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم.			
• حصص الأرباح وغيرها من توزيعات التي تم القيام بها.			
• التحصيلات المتأتية من القروض.			
• تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات.			
تغيرات الخزينة للفترة (أ+ب+ج).			
الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية.			
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية.			
تغيرات الخزينة خلال الفترة.			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر : المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 المادة رقم: 3، ص:35.

أما الجدول التالي رقم (5-1): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير مباشرة):

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال صافي نتيجة السنة المالية. تصحيحات (تسويات): • الإهلاكات والمؤونات. • تغير الضرائب المؤجلة. • تغير المخزونات. • تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى. • تغير الموردين والديون الأخرى. • نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب.			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار • تسديدات لحيازة قيمة ثابتة. • التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة. • تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع).			
تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل • الحصص المدفوعة للمساهمين. • زيادة رأس المال النقدي. • إصدار القروض. • تسديد القروض.			
تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة التمويل (ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ-ب-ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية. الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية. تأثير تغيرات العملات الأجنبية.			
تغير الخزينة خلال الفترة.			

لا تستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: مصطفى الطويل، النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد scf، الجزائر، دار الحديث لكتابة والطباعة والنشر والتوزيع، 2010، ص: 74.

الفرع الثاني: تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل عنصر من عناصر التي يتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة، و المعلومات المطلوب يتم تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المرتبطة ب: النتيجة الصافية.

✓ تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة لدورة.¹

الجدول رقم (1-6) جدول تغير الأموال الخاصة

إحتياطات و النتيجة	فارق. إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال الشركة	الملاحظة	البيان
						الرصيد في 31 ديسمبر N-2
						- تغير طريق المحاسبة. - تصحيح الأخطاء الهامة. - إعادة تقييم التثبيتات. - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات و في حساب النتائج. - الحصص المدفوعة. - زيادة رأس المال. - صافي نتيجة السنة الإجمالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						- تغير طريقة المحاسبة. - تصحيح الأخطاء الهامة. - إعادة تقييم التثبيتات. - الأرباح و النتائج غير المدرجة في الحسابات. - الحصص المدفوعة. - زيادة رأس المال. - صافي نتيجة الإجمالية.
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 المادة رقم: 3، ص: 37.

¹TAZDAITALI-Maitrise du système comptable financier. Editions ACG, première edition, Alger, Octobre, 2009, P 106.

خلاصة الفصل

بعدما تطرقنا لدراسة مبسطة حول النظام المحاسبي المالي نستطيع القول بأنه خطوة هامة قامت بها الهيئات و المنظمات المهنية والمحاسبية لمختلف الدول وذلك بهدف تحقيق نوع من التوافق المحاسبي الدولي حيث عمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب مما نجده متجسدا في مجال الإفصاح والقياس بغية توفير المعلومات مالية وافية وشفافة وهذا ما يساعد على إعطاء صور صادقة على الوضعية المالية للمؤسسة.

وما يمكن استنتاجه من خلال عرضنا لنظام المحاسبي المالي هو :

- التزامه وتقييده التام بجميع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول و الإجماع الدولي العام؛
- احتوى النظام المحاسبي المالي على مدونه حسابات ذات ثلاثة أرقام تشكل الإطار العام لمسك المحاسبية المالية إلا انه ترك المجال لتوسيعها أو تعديلها حسب احتياجات كل كيان.
- يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفت الجزائر ويهدف إلى المعالجة المشاكل والانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي.

تمهيد

تشكل الإيرادات والنفقات وسيلة إثبات لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة والتي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة ويعتبر توزيع الإيرادات والنفقات في المحاسبة حسب طبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية من خلال الكشف نتائج نشاطات المؤسسة وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية النفقات حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: ماهية الإيرادات حسب النظام المحاسبي

المبحث الثالث: العلاقة بين النفقات والإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: ماهية النفقات حسب النظام المحاسبي المالي

تبدوا أهمية دراسة أثار النفقات من الناحية الاقتصادية في كونها تحقق أغراض معينة، وبالتالي يمكن استخدامها كأدوات تحقيق أهداف اقتصادية معينة، إذ من عرف الأثر الذي يحققه إنفاق معين في ظل الظروف المعينة أمكن إتخاذ هذا الإنفاق على نحو واعي وسيلة لتحقيق الأثر إذ ما اعتبر هذا الأخير هدفا من أهداف السياسة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف النفقات حسب النظام المحاسبي المالي .

لقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلطة لكل من (التكاليف، الأعباء، المصاريف) بين الاقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة معمقة في النفقات الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة:

✓ **التكاليف:** وهي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج؛
الأعباء: العبء يتقابل مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية و قابلة للتقييم؛¹
✓ **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقية للنقد، ويتصف بالصفة المادية و قابل للتقييم، يقابله الإيراد الذي هو عملية تحصيل حقيقية للنقد. (مثل: مصاريف الشراء، مصاريف النقل، مصاريف الإنتاج..).

ولكن النظام المحاسبي المالي يعتمد على مصطلح (الأعباء).

- **تعريف العام للأعباء:** وهي المبالغ المالية التي سددتها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي إستهلكتها في عمليات الإنتاج والإستغلال أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجامعات المحلية، ومن الأعباء ماهية غير نقدية مثل: الإهلاكات والمؤونات .
*- إن حسابات المجموعة السادسة هي حسابات التسيير تظهر بحساب النتيجة.

- **تعريف الثاني حسب النظام المحاسبي المالي:** حيث عرفها كالتالي : تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض الأصول أو شكل ظهور

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات المراقبة و التسيير، دار المحمدية العامة، ج2، الجزائر، 1993، ص:14.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

خصوم وتشمل الأعباء محصصات الإهلاكات أو الإحتياطات أي (المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية "المادة 26 من المرسوم 08 - 156 المتضمن تطبيق أحكام قانون (ن . م . م)¹.

المطلب الثاني: عناصر النفقات حسب النظام المحاسبي المالي .

الفرع الأول: عناصر الأعباء

تتمثل الأعباء في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون أغلبها ممثلة بالآتي:

1- تكلفة البضاعة المباعة؛ 2 - الأجور؛

3 - الإستهلاكات؛ 4 - الإيجارات ومصروفات أخرى.

كما هناك العديد من عناصر الأعباء التي تجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس لعناصر الأعباء وبشكل عام يمكن القول بأن الأعباء هو عبارة عن تدفق خارجي في النشاط الجاري والمستمر الذي ينتظر تكراره في فترة أخرى، تعريف الأعباء بهذه الصيغة الهدف منه إعطاء أهمية أكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثرها بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

أما عناصر التكلفة بشكل عام فهي كالتالي:

1/ - **المواد الخام المباشرة:** وهي مجموعة المواد الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاتها وتكون غالبا أجزاء رئيسية في المنتج، وقد تكون عناصر هامة وضخمة كالخشب وقد تكون ذات أهمية إلا أنها ضئيلة القيمة كالمسامير والغراء في الإنتاج.

2/ - **العمالة:** يقصد بها ما يدفع للعمال من أجور مقابل عملهم وتعتبر الأجور من الأعباء التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات أو على تكاليف عملية تكنولوجية أو مرحلة إنتاجية محددة بشكل مباشر.²

3/ - **التكلفة الصناعية الإضافية (الأعباء غير مباشرة):** هي الأعباء التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة، إن هذه الأعباء تصرف على الإنتاج بشكل عام وتخص الإنتاج بأجمعه، لذلك فإن مسألة توزيع وتحميل الأعباء من أعقد الموضوعات في محاسبة التكاليف وخاصة إذا كان المشروع ينتج عدة سلع ويمر كل منهما بعدة مراحل صناعية متتالية وتختلف بمواصفاتها عن الأخرى.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط 2، برج بوعريج، الجزائر 2011، ص : 81.

² محمد عطية مطر، حكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996، ص: 199.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الثاني: قياس عناصر الأعباء

أولاً: قياس العناصر المكونة للأعباء

فقد كان رأي موست (most) بأن يتم قياس الأعباء بأحد الطريقتين:¹

1. الطريقة المباشرة: تقوم على أساس وجود علاقة بين الأعباء وبين الفترة، أو بين الأعباء وبين الأنشطة المعينة وإيرادات معينة وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في الأعباء أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين.
2. الطريقة غير المباشرة: تعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات وأنشطة الفترات المقبلة ويعتبر الرصيد المتبقى الأعباء الفترة الحالية وبناء على هذه الطريقة تحدد الأعباء على أساس المعادلة التالية:

أرصدة الموجودات (المخزون) أو الفترة + الإنفاق خلال الفترة / المجموع – أرصدة الموجودات .

* - (المخزون) آخر الفترة = أعباء الفترة .

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المحاسبين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك إقرار عام بأهمية فصل عناصر الأعباء عن الخسائر.

ثانياً: فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي هندركس (HENDRIKSEN) وهي كالتالي:

أ. أساس القيم التاريخية:

يتم قياس الأعباء على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة إقتناء الموجودات التي إستنفذت أو مقدار الإلتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية وسبب إستخدام هذا الأساس يعتمد على:

- يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق؛
- تمثل مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات؛
- يمكن أن يكون للمنشأة دليل إكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل في الوحدة المحاسبية.

ب. أساس القيم الجارية لقياس الأعباء:

وقد قدم هورنجرن (HERNGREN) نظريتين بخصوص أساس القيم الجارية وهما:

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، أكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص ص: 199-200.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

✓ **نظرية التكاليف المباشرة:** ومن الملاحظ أن هذه تقدم أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع أي أن التغيرات الحاصلة في المخزون للمخزون السلعي كمصاريف طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير المكتمل (نصف مصنع) حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية.

✓ **نظرية التكاليف المستغلة:** إن هذه النظرية تقدم تقويم أفضل للمخزون السلعي ليس على حسب قياس الربحية متناثرة بتغيرات مستوى الإنتاج، إلى أن قياس الأعباء على أساس القيم الجارية يجنب المنشأ الكثير من إنتقادات الموجهة على أساس التكلفة التاريخية والقيمة الجارية تمثل القيمة البيعية لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

ج . أساس المصاريف الوقتية والمحددة: فبموجب هذا الأساس يتحدد العبيء عند الإستهلاك البضاعة أو الخدمة أو الإستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على إيرادات ووقت تقديم تقارير أعباء للتسجيل في السجلات المحاسبية وأن تعين الأعباء يعني تحديد إستعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.¹

المطلب الثالث: توقيت الاعتراف بالنفقات.

يعني توقيت الإعتراف بالأعباء تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها العبيء وإثباته محاسبياً، فتحقق الأعباء بشكل عام ويتم الإعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم إستفادها في أداء النشاط خلال الفترة معينة.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وجود نوعين من الأعباء التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما:

- 1/ أعباء ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحقيقها وجرى إثباتها محاسبياً خلال فترة محاسبية معينة على أن تجري مقابلة الإيرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات.
- 2/ أعباء لا ترتبط بصورة مباشرة بإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس إفتراض علاقات بين العبيء وبين نشاط الفترة أو الفترات المعنية، وبهذا فقد وجد نوعان من الأعباء:

¹ وليد ناجي الحيايلي، مرجع سبق ذكره، ص: 200

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

أ. أعباء تمتد أثرها الأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الإعتراف بالعبء على أساس توزيع (التخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

ب . أعباء تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الإعتراف بها على أساس التحميل الفوري.¹

المطلب الرابع: دراسة تفصيلية للصنف السادس(الأعباء) حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

تعرض المنتوجات والتكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة والوظيفة وتكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة ويعتبر تقسيم المنتوجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة وإستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

الفرع الأول: حالة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها:

1)حساب 60 (مشتريات مستهلكة): بإستثناء الحساب 603(تغير المخزون) فإن الحسابات الفرعية للحساب 60 تسجل مشتريات البضاعة المباعة (أي بضاعة مستهلكة مسبقا) وكذا المواد والتموينات والدراسات المستهلكة في عملية الإنتاج أما المواد والتوريدات التي يتم إستهلاكها مباشرة (ماء، كهرباء) دون وضعها بالمخزن فتسجل بالحساب 607 (مواد مستهلكة غير مخزنة).

***القاعدة المحاسبية للحساب 60:**²

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

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

2) حساب 61 (مواد ولوازم مستهلكة): تعني المواد واللوازم المستهلكة تلك التي إستخدمت في عملية الإنتاج للحصول على منتجات مختلفة، وعند إخراج المواد الأولية واللوازم لإرسالها إلى ورشات التصنيع يجعل الحساب (61 - مواد ولوازم مستهلكة مدينا) و يجعل الحساب (31 - المواد واللوازم دائنا).³

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 201، 202.

² عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 83 .

³ شبايكي سعدان، المحاسبة العامة، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 1997، ص: 89 .

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

3) حساب 62 (خدمات خارجية أخرى): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالمستخدمين خارج المؤسسة ومصاريف بسيطة، مصاريف الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف التنقلات ومصاريف الإستقبال ومصاريف البريد وخدمات البنوك، إشتراكات، يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة هذه المصاريف ويمكن تجزئة الحساب 62 إلى: ح / 613: الإيجارات؛

ح / 614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛

ح / 615: الصيانة والتصليلات والرعاية؛

ح / 618: التوثيق والمستحدثات؛

ح / 604: مشتريات الدرسات والخدمات المؤداة؛

ح / 611: النقول العام؛

ح / 617: الدراسات والإيجارات؛

ح / 621: العاملون الخارجيون عن المؤسسة؛

ح / 622: أجور الوسطاء والأتعاب؛

ح / 651: الأتاوى المرتبطة على الإمتياز والبراءات والترخيص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة؛

ح / 623: الإشهار والنشر والعلاقات العمومية؛

ح / 624: نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين؛

ح / 625: التنقلات والمهمات والإستقبالات؛

ح / 626: مصاريف البريد والإتصالات السلوكية و اللاسلوكية.¹

4) حساب 63 (أعباء المستخدمين) : يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والإشتراكات في صناديق الضمان الإجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين و الخاصة بالمستغل إن الحسابات الفرعية للحساب 63 هي كالتالي :

ح / 631: أجور المستخدمين؛

ح / 634: مرتب المستغل الفردي (في المؤسسة الفردية)؛

ح / 635: إشتراكات الضمان الإجتماعي (التي تتحملها المؤسسة)؛

ح / 636: أعباء إجتماعية للمستغل الفردي؛

¹ المأجورة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

خ / 637: أعباء إجتماعية أخرى؛

ح / 638: أعباء أخرى للمستخدمين.

*** القاعدة المحاسبية:** يقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل أجور والمصاريف التابعة لها.¹

- الأسلوب الأول يعتمد هذا الأسلوب على جعل الحساب 421 (ح / مستخدمون أجور الدفع) دائنا بالأجر

الإجمالي ليتم بعد ذلك توزيع رصيد الحساب 421 على الأطراف المستفيدة.

- الأسلوب الثاني وفيه يكون ح / 421 دائنا بالأجر الصافي .

5) حساب 64 (ضرائب ورسوم): بداية نشير إلى أن الضريبة على الربح تسجل بالحساب 695 و ليس

بالحساب 64 نذكر الرسم على النشاط المهني والذي يحسب على أساس 2% من المبيعات (أي رقم الأعمال).²

6) حساب 65 (مصاريف أخرى وظيفية): يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنظمة الخاصة ببرامج

الإعلام الآلي، الماركات التجارية وبراءات الاختراع، حساب 651 مكافئات الإداريين على وظائفهم، حساب

652 مصاريف أخرى إستثنائية خاصة بالتسيير، حساب 653 خسائر الناتجة عن الزبائن حساب 654 مصاريف

الغرامات والمخالفات، حساب 656 نقص القيمة في حالة التنازل عن القيم الثابتة المادية أو المعنوية غير المالية.³

7) حساب 66 (مصاريف متنوعة): يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لغرض طباعة أو أصل

الأعباء كالتالي:

ح / 661: أعباء الفوائد؛

ح / 664: الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات؛

ح / 665: فارق التقييم على أصول مالية - نواقص القيمة؛

ح / 666: خسائر الصرف؛

ح / 667: الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية؛

ح / 668: الأعباء الماية الأخرى.

يقيّد في الجانب المدين لحساب " أعباء الفوائد " مجموع الفوائد المرتبطة بفترة المحاسبة على الافتراض الديون

وعمليات التمويل.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

² عبد الرحمان عطية، مرجع اعلاه، ص: 88 .

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

يقيد في الجانب المدين " فارق التقويم أدوات مالية، ناقص القيمة في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقويم هذه الأصول أو الخصوم المالية وتقديرها بقيمتها الحقيقية وهذا عندما يظهر هذا التقويم قيمة ناقصة والتي تحسب وفقا للتنظيم الحالي ضمن نتيجة المدة، كما أن هذا الحساب يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقوم بقيمتها المهتلكة، أو التي يقطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال.

ويسجل الحساب 664 " الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات " والتي لايمكن تحصيلها كما أن

الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات تنقل الحسابات الدائنة وليدة بسبب القروض الممنوحة للعينات التي يكون

فيها المقرض (سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة).¹

(8) حساب 67 (العناصر الإستثنائية الأعباء): يسجل في هذا الحساب الأعباء الإستثنائية الخاصة جدا مثل

أعباء الكوارث وما إلى ذلك ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.²

(9) حساب 68 (حصص الإهلاكات والمخصصات): ستعرض إلى عمل هذا الحساب في معرض تناول

أعمال نهاية السنة في الفصل السادس و هو ينقسم إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

ح/682: حصص الإهلاكات؛ ح/685: حصص المخصصات.

(10) حساب 69 (أعباء خارج الإستغلال): تعني الأعباء خارج الإستغلال تلك المبالغ التي تترتب على

المؤسسة بسبب خارج عن النشاط الذي أنشئت من أجله وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح / 690: إعانات ممنوحة يستقبل هذا الحساب قيمة المبالغ المدفوعة إلى المؤسسات الحليفة أو التابعة وذلك

يجعل حساب النقديات أو الديون.

- ح / 692: القيمة المحاسبية الباقية للإستثمارات المتنازل عنها أو المحطمة؛

- ح / 693: عناصر الموجودات الأخرى المتنازل عنها؛

- ح / 694: ديون معدومة يجعل هذا الحساب مدينا بالديون على الزبائن والتي أصبحت غير قابلة للتحصيل

وذلك يجعل حساب الزبائن المعني؛

- ح/ 696 تكاليف سنوات سابقة: يسجل في هذا الحساب الأعباء العائدة للسنوات السابقة؛³

ح / 697 استرجاع لإيرادات سنوات سابقة يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الإيرادات التي قبضتها المؤسسة في

سنوات سابقة وأصبحت موضوع إلغاء هذه السنة وذلك يجعل أحد الحسابات الذمم دائنا؛

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 75

² - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 71 .

³ - شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

ح / 698 أعباء إستثنائية: يجعل هذا الحساب مدينا بالأعباء التي تترتب على المؤسسة بصفة إستثنائية الأعباء في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء.¹

الفرع الثاني: حالة تصنيف الأعباء حسب الوظيفة :

تطبق نفس المبادئ فيما يتعلق بسير الحسابات في حالة ما إذا كانت أعباء الكيان أو منتوجاتها محل تقسيم حسب الوظيفة وليس فقط حسب الطبيعة ويطبق التقسيم حسب الوظيفة حسب الخصوصيات الخاصة بكل كيان.

إن حالات تجميعات الأعباء الملقاة غالبا هي كالاتي:

- تجميع حسب الوظيفة الإقتصادية أو حسب النشاط مثل: المشتريات، الإنتاج، التوزيع... الخ
- تجميع حسب وسيلة الإستغلال مثال: مخزن ومصنع ومكتب؛
- التصنيف حسب المنتج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتج أ و المنتج ب؛
- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات، المصالح التقنية؛
- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد المنطقة أ، المنطقة ب إفريقيا آسيا بقية العالم.
- أخذ بعين الإعتبار وجوب إظهار المعلومات المتعلقة بمبلغ بعض الأعباء العينية في حساب النتائج أو في مختلف الكشوف المالية فإن متابعة حسابات الأعباء حسب الوظيفة غالبا مايجري وفقا لطريقة تقنين متعددة.
- كل عبء يكون محل إقتطاع مزدوج عند تسجيله في المحاسبة، وهذا على أساس تقنين عيني حسب القائمة مكونة مفروضة من جهة وعلى أساس تقنين حسب الوظيفة وفقا لقائمة مدونة خاصة بالكيان من جهة أخرى.²

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 90-91.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ص: 75.

المبحث الثاني : ماهية الإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي

الإيرادات هي المصادر التي تستمد المؤسسة منها الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتعددة من أجل إشباع حاجات الضرورية للمؤسسة فلكي تستطيع أن تؤدي المؤسسة دورها الاقتصادي والاجتماعي وتقوم بالإنفاق، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات والتي تعد دخولا للمؤسسة تمكنها من تغطية نفقاتها في شتى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

المطلب الأول: تعريف الإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي

● **تعريف العام للإيرادات:** هي المبالغ (النقدية وغير النقدية) التي يحصل عليها المشرع لقاء بيعه بضاعة أو تقديم خدمة للآخرين، وتعتبر عملية بيع البضاعة المصدر الرئيسي للإيرادات وهناك إيرادات عرضية أخرى يحصل عليها المشرع مثل العولة المكتسبة، إيراد العقار، إيراد الإستثمارات وغيرها.¹

● **تعريف الإيرادات حسب النظام المحاسبي المالي :** عرفت المادة 08 - 156 من المرسوم التنفيذي والخاص بتطبيق قانون (ن ، م ، م) كالتالي: تتمثل منتوجات (أي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو الإنخفاض في الخصوم كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والإحتياطات (أي المؤونات) المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.²

المطلب الثاني: مبادئ تحقق الإيرادات .

هناك عدة مبادئ لتحقيق الإيرادات تطرقت إليها الأدبيات المحاسبية ويمكن التعرف على أهمها بإيجاز على النحو التالي:

1. **تحقق الإيراد بالبيع:** وهي الطريقة الرئيسية لتحقيق الإيراد حيث أنه بمجرد البيع البضاعة يتحقق الإيراد، ويرتبط بتحقيق الإيراد بالبيع شروط بيع البضاعة كشروط التسليم، ويمكن التمييز أكثر من شرط للتسليم وهي:
 - **التسليم محل البائع:** ويترتب على ذلك إكمال تحقق الإيراد بمجرد البيع، إذ أنه يتوجب على المشتري في هذه الحالة نقل البضاعة من محلات البائع إلى محلاته.
 - **التسليم محل المشتري:** ويترتب على ذلك عدم إكمال تحقق الإيراد بمجرد البيع بل لابد من تسليم البضاعة للمشتري في محلاته حتى يتحقق الإيراد، فإذا أصاب البضاعة بعد خروجها من محلات البائع تلف أو ضياع قبل وصولها إلى محلات المشتري فلا يتم التعامل معها على أنها إيراد قد تحققت.

¹ - اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع ج1، ط 1، الأردن، 2010، ص: 195 .

² - عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 93 .

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

— التسليم في نقطة معينة (أي لا محلات البائع ولا محلات المشتري): كأن يكون شرط التسليم في منطقة معينة فبمجرد تحقيق هذا الشرط يكون الإيراد قد تحقق.

2. 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.

3. تحقق الإيراد بالإنتاج: إذ أن الإيراد هنا بمجرد أن تنتهي عملية الإنتاج يكون الإيراد قد تحقق ويحدث ذلك للمنتجات التي يفوق الطلب عليها بالعرض منها بكثير إذ أن الإنتاج يكون بحكم المباع عند الإنتهاء منه ومثال ذلك: صناعة السيارات التي يتم على أساسها تخصيص العرض بنسبة من الطلب لكل جهة طالبة.

4. تحقق الإيراد خلال الإنتاج: ويكون ذلك إذا اسغرت عملية الإنتاج فتره زمنية تزيد على الفترة المالية الواحدة فلا يمكن الإنتظار حتى إنتهاء عملية الإنتاج لكي يتم الإعتراف بالإيراد، بل لا بد من الإعتراف بنسبة من الإيراد خلال العملية الإنتاجية ومثال ذلك عقود الإنشاء.

كعقود المقاولات التي يتم الإعتراف بالإيراد منها حسب نسبة الإنجاز والتي تم تقديرها بطرق مختلفة كنسبة تكاليف الفعلية التي تحملها إلى التكاليف الإجمالية المقدرة لتنفيذ العقد.

5. تحقق الإيراد بالإستلام أو القبض (الأساس النقدي): حيث أن الإيرادات لا تكون قد تحققت إلا بعد إستلامها نقدا، كمنح الحكومية النقدية التي لا تعتبر قد تحققت كإيرادات إلا بعد إستلامها نقدا.¹

المطلب الثالث: قياس الإيراد وتوقيت الإعتراف به

الفرع الأول: قياس الإيراد

أ. يجب قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البديل المستلم أو القابل للإستلام ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الأخذ بعين الإعتبار وجود خصم أو الحسومات التجارية.

ب. عند مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة (متشابهة) لا يعتبر التبادل عملية تولد إيرادا، وهذا ما يجري أحيانا بالنسبة لسلع مثل النفط حيث يتبادل الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد.

ج. في حالة مبادلة بضاعة أو خدمات بينود غير متشابهة فيجب الإعتراف بالربح الناجم عن ذلك، ويتم تحديد الإيراد عن طريق إستخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بعد تعديله بالنقدية أو شبه النقدية المحولة.

¹ - خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة جامعة الشارقة، ط1، 2008، ص ص: 474، 475.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

عندما لا يتم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بشكل موثوق يتم تحديد الإيراد في هذه الحالة عن طريق استخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المتنازل عنها من المنشأة بعد تعديله بالنقدية أو شبه النقدية المحولة.

د. إذا كان مبلغ الإيراد يمثل النقدية أو شبه نقدية مؤجل أي سيتم إستلامها في فترات مالية قادمة، فإن القيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به يكون في العادة أقل من القيمة الإسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على إستلامها في المستقبل، وفي حالة كون العملية تتضمن حالة تمويل أكثر منها عملية تجارية بالسعر الجاري فيتوجب في هذه الحالة خصم مبلغ النقدية أو شبه النقدية الإسمي بمعدل الخصم، ومعالجة الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الإسمية للنقدية كإيراد فائدة.¹

و كدراسة أحد المعايير المحاسبة الدولية يتم قياس الإيراد في معيار رقم (11) عقود الإنشاء كالتالي:²
يسلم المعيار بأنه يجوز تحديد أو تقرير مرحلة التنفيذ الخاصة بعقد ما، بعدة طرق وأن تطبق الطريقة التي تقيس بها بشكل موثوق العمل المؤدى، ايضا ينص المعيار على انه تبعا لطبيعة العقد، يمكن إختيار واحدة من الطرق التالية:
1-نسبة تكاليف العقد المتكبدة إلى التكلفة الإجمالية المقدرة للعقد(يشار لها أيضا باسم طريقة التكلفة)؛

2-طريقة معاينة العمل المؤدى؛

3-اكتمال تنفيذ نسبة مادية(هامية) من العمل المتعاقد عليه ويطلق عليه وحدات العمل المؤدى ايضا.

الفرع الثاني : توقيت الاعتراف بالإيراد:

يعترف بالإيراد محاسبيا عند إتمام عملية إثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك بتوفر شرطان أساسيان فيه هما:

- إتمام عمليات الإكتساب أو الافتراض منهما بدرجة معقولة؛

- الإنتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن النتائج التي تترتب على الشرطين وجود عدة أسس للإعتراف بالإيراد وهذه الأسس هي :³

- الإعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة وتسليمها للعميل أي عند نقطة البيع؛

- الإعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الإنتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية إنتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة أو في عقود الإنشاءات طويلة الأجل؛

¹ محمد أبو نصار، جعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (جوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، ط 2، عمان الأردن، 2009، ص: 316.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة (القياس والتقييم المحاسبي)، الدار الجامعية ج 4، الإسكندرية، 2004، ص ص: 231، 232.

³ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 184، 185.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

- الإعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيراد التي تنتج عن استخدام غير الأصول الوحيدة المحاسبية مثل إيراد العقار وفوائد القروض الخ ومن الأسس التي يجري فيها الإعتراف بالإيراد وتوزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الإتمام، المطبقة في عقود المقاولات الإنشائية؛

- الإعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع التقسيط.

و كذلك كدراسة احد معايير المحاسبة الدولية يتم قياس الإيراد في معيار رقم (11) عقود الإنشاء كالتالي:¹

أن محاسبة نسبة الإتمام (النسبة المئوية للإنجاز) لا يمكن تطبيقها إذا لم تساند جودة المعلومات مستوى معقول من الدقة في عملية إعداد التقارير المالية، و بوجه عام فإن إيراد العقد و المصروفات العقد لا يكمن الإقرار بها بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز في تاريخ الميزانية العمومية، إلا إذا امكن تقدير النتيجة عقد إنشائي على نحو موثوق.

و قد حدد المعيار المعايير المختلفة لتقييم ما إذا كان يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق فيما يتصل بعقد ما، تبعا لما إذا كان عقدا ذا سعر ثابت أم عقد من نوع cost plus (التكلفة + مقدار معين).

و فيما يلي المعايير الخاصة بكل حالة:

1. إذا كان العقد ذو سعر ثابت (ملحوظة: يجب إستيفاء كل الشروط)

أ/ تنطبق عليه معايير الإقرار و هي:

* إمكانية قياس إيراد العقد الإجمالي بشكل موثوق؛

* احتمال أن تتدفق المنافع الإقتصادية للمنشأة.

ب/ إمكانية قياس كل من التكلفة اللازمة لإكمال تنفيذ العقد و مرحلة إكمال التنفيذ بشكل موثوق؛

ج/ تكاليف العقد القابلة للإرجاع للعقد يمكن التعرف عليها بشكل مناسب و قياسها بشكل موثوق حتى يمكن إجراء مقارنة بين التكاليف العقد الفعلية وتقديراتها.

2/ إذا كان العقد من نوع cost plus (ملحوظة كل الشروط يجب إستيفائها)

أ/ أن يكون المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية إلى المنشأة؛

ب/ أن يكون بالامكان قياس تكاليف العقد القابلة للإرجاع للعقد- سواء كانت قابلة للسداد أم لا- والتعرف عليها بشكل موثوق.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 231، 232.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الرابع: دراسة تفصيلية للصنف السابع (الإيرادات) حسب النظام المحاسبي المالي

تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل.

1. حساب 70: (المبيعات من البضائع المصنعة والخدمات المقدمة و المنتجات الملحقة)¹

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

مجموعات المنتجات (حسب طبيعتها، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج ...)؛

- المبيعات المحلية والمبيعات المخصصة للخارج التنازلات بأسعار مكلفة؛

- المبيعات داخل المجمع والمبيعات خارج المجمع؛

- المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيس والمنتجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية.

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

2. حساب 72 (منتجات موضوعة أو مخرجة من المخزون): قسم هذا الحساب إلى الحسابين كالتالي : 723

- تغير المخزون قيد التنفيذ.

724- تغير مخزون المنتجات وهذا الحساب يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية تبعا لطبيعة المنتج أي منتجات تامة أو وسيطة أو بقايا منتجات.

القاعدة الحسابية لحساب 72:

أ. في حالة تطبيق الجرد الدائم: في هذه الحالة يكون حساب 724 دائما عند كل عملية إنتاج وإيداع بالمخزن للمنتجات، كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع.

ب . في حالة الجرد المتناوب: إن الحساب 724 لا يستخدم خلال السنة بل يستخدم فقط في نهاية السنة نجعله دائما بالمخزون نهاية السنة ومدينا بالمخزون الافتتاحي.²

في الجرد المتناوب فإن رصيد حساب 724 يبين الفرق بين مخزون بداية ونهاية السنة (أي تغير مخزون المنتجات).

¹ . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 76 .

² . عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 96 .

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

في نهاية السنة يظهر الحساب 72 في حساب النتيجة كأحد عناصر إنتاج الدورة.

3. حساب 73 (إنتاج قيم ثابتة): يجعل هذا الحساب دائما بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية

أو المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة وتسجل ضمن الأصول غير المتداولة.

كما يجعل هذا الحساب دائما بقسمة المصاريف الملحققة مثل: النقل، التركيب، التهيئة الخاصة بالقيم الثابتة.¹

4. حساب 74 (إعانات الإستغلال): يقيد في الجانب الدائن هذا الحساب مبلغ إعانات الإستغلال والتوازن

التي تحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة العمومية.²

5. حساب 75 (نواتج عملياتية (تشغيلية) الأخرى): إن رصيد الحساب 75 يظهر في حساب نتيجة الدورة

ضمن النتيجة التشغيلية أما حساباته الفرعية والتي ستم دراستها كالتالي:

ح / 751: إتاوة محصلة (لإمتيازات، رخص، برامج) وغيرها؛

ح / 752: فائض (ربح) قيمة للتنازل تثبتات غير مالية أي الربح الناتج عن بيع الأصول معنوية أو عينية

(معدات، مباني)؛

ح / 753: أتعاب الحضور ومرتبات الإداريين أو المسيرين أي الرواتب التي تحصلت عليها المؤسسة لقيامها بمهام

إدارية لدى مؤسسات أخرى؛

ح / 756: المدخولات عن حسابات دائنة مهتلكة (أي تحصيل ديون سبق إلغاؤه)؛

ح / 757: نواتج إستثنائية على عمليات التسير مثل: تعويضات التأمين المحصلة؛

ح / 758: نواتج أخرى للتسير الجاري مثل: غرامات محصلة من العملاء وعائدات المباني والتجهيزات غير

المخصصة للنشاط المهني.

6. الحساب 76 (إيرادات مالية): يجعل هذا الحساب دائما بحيث يضم هذا الحساب إيرادات الأصول المالية

حساب 762، الربح الصافي الناتجة من التنازل عن أصول مالية حساب 767، أرباح الصرف حساب 766،

الفرق الناتج عن تقدير الأدوات المالية حساب 765، وإيرادات مالية أخرى حساب 768.

7. الحساب 77 (إيرادات متنوعة): يسجل في هذا الحساب المنتجات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير

مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهذا ينبغي إعداد ملحق مفصل بهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية في

نهاية الدورة.³

¹ - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 74 .

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

³ - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص ص: 74، 75.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

8 . الحساب 78 (إسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات) : يكون هذا الحساب دائنا في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو المؤونات لم تعد ضرورية (إن دراسة هذا الحساب ستكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية السنة وبعد دراسة الخسائر عن قيمة الأصول).¹

9 . الحساب 79 (إيرادات خارج الإستغلال) : يستقبل هذا الحساب حسب مرسوم 23 جوان 1975 النواتج التي لاعلاقة لها بالإستغلال الجاري أو السنة المالية الجارية وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح / 790 إعانات مكتسبة؛

ح / 792 إيرادات الإستثمارات المتنازل عنها؛

ح / 793 إيرادات عناصر الموجودات الأخرى المتنازل عليها؛

ح / 794 تحصيل الديون المدومة؛

ح / 976 إسترجاع مصاريف سنوات سابقة؛

ح / 797 إيرادات سنوات سابقة؛

ح / 798 إيرادات إستثنائية.

عقود طويلة الأجل

اولا: عرفت المادة 1-133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الاجل كالتالي: يتضمن عقد من عقود

طويلة الأجل، خدمة، سلعة، إنجاز، مجموعة سلع أو مجموعة خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات المالية، ويمكن أن يتعلق الامر بمايلي:²

- عقود البناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة.

إن المادة 2-133 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن أعباء و نواتج عمليات عقود طويلة الأجل، تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم، وهذا الأسلوب يمكن من تحديد النواتج (أي الإيرادات) ونتيجة كل سنة تبعا لسنة إنجاز المشروع.

أما المادة 3-133 فقد نصت على إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره ص: 100.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص ص: 186-188

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

مقبل على سبيل التبسيط ألا يسجل كنواتج إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء مثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام).

ثانيا: أساليب تسجيل عمليات العقود طويلة الاجل فقد صنفها النظام المحاسبي المالي إلى صنفين:

أ. **طريقة الإدراج حسب التقدم:** تطبق إذا تمكنت المؤسسة من تقدير النتيجة العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل الأعباء و النواتج على أساس سنوي بل يجب إنتظار السنة الاخيرة لمعرفة نتيجة العقد ككل ونقول أنه بالإمكان تحديد نتيجة العقد إذا توفرت شروط منها:

- إمكانية تقييم كل نواتج العقد (السعر، علاوات، الإنجاز....)؛

- إمكانية تقييم الأعباء إلى غاية المرحلة النهائية وكذلك نسبة تقدم إنجاز العقد، بصورة صادقة.

إن التكاليف المتعلقة بالعقد يمكن تحديدها وقياسها بصورة صادقة.

ب- **طريقة الإتمام:** و تطبق إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة أو كان النظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المحتملة في إنجاز المشروع.

ومن أهم الإنتقادات الموجه لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.

المبحث الثالث: العلاقة الموجودة بين الإيرادات والمصروفات .

يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرزها أنماط المنتوجات والأعباء بصرف النظر عن التنظيمات الخاصة لهذا القطاع من النشاط.

المطلب الأول: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (المصروفات)¹.

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

أ. يتم تحميلها على قائمة الدخل في مرحلة لاحقة؛

ب. يتم إعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على السنوات المستفيدة؛

ج. يتم إعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعني.

- مشكلات تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

- عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات كما في حالة النشاط الحكومي فمن المعروف أن الدولة لها قدرة على قرض الضرائب المؤجلة وجباية الإيرادات وتوزيع أعباء ذلك على المواطنين دون التقيد بحجم الخدمات التي تقدمها.

- إن مقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية يثير لنا الكثير من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل بطريقة منتظمة ومنطقية والتي يعاب عليها:

أ. التي لا يمكن تفضيل أي منها على الأخرى، بمعنى آخر ليس هناك طريقة صحيحة وسلمية لتوزيع عناصر.

ب. إن كافة طرق تحميل لا تعتقد على تبرير منطقي وهذا مايفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة.

¹ معلومات مستخرجة من: www.sqarra.wordpress.com:acct ، تاريخ الاطلاع 2015/04/13 على الساعة 15:05.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني: التسويات الجردية للإيراد والمصروفات .

الفرع الأول: تسوية المصروفات .

أولاً: المصروفات المدفوعة مقدماً: وهي المصروفات التي تم دفعها خلال السنة وسجلت في الدفاتر وهي تخص أكثر من سنة مالية، فيتم تحديد ما يخص السنة ويعتبر مصروفاً يظهر ضمن المصاريف في قائمة الدخل والمبلغ المتبقى يعتبر اصلاً يدرج ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي.

وهناك طريقتان لمعالجة المصروفات المدفوعة مقدماً تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند سداد المبلغ وهما على النحو التالي:

أ. الطريقة الأولى: أن يتم إعتبار كامل المبالغ المصروفات مدفوعة مقدماً، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف حيث تعالج محاسبياً على النحو التالي:¹

1- إثبات دفع المصروف				
N/03/06				
6....	من ح/ المصروف المدفوع مقدماً	Xxx	Xxx	
	الى ح/ البنك / الصندوق			
	إثبات دفع المصروف			

2- إثبات تخفيض الأصل (المصروف المدفوع مقدماً) بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية وذلك عند الجرد بالقييد

التالي:

N/03/06				
6X	من ح/ المصروف	Xxx	Xxx	
	الى ح/ المصروف المدفوع مقدماً			
	إثبات تخفيض المصروف			

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

¹ عبد الناصر إبراهيم نور و آخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج 2، عمان، 1999، ص: 25.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

N/03/06				
66x	من ح/ الأرباح و الخسائر	Xxx		
6x	الى ح/ المصروف	Xxx		
	إقفال المصروف			

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

ب - الطريقة الثانية: أن يتم إعتبار كامل المبالغ مصروفا، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية للمصروف مقدم.¹

حيث تعالج محاسبيا على النحو التالي:²

1- قيد إثبات دفع المصروف:

N/03/06				
6x	من ح/ المصروف	Xxx		
530/512	الى ح/ البنك/الصندوق	Xxx		
	إثبات دفع المصروف			

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

N/03/06				
.....	من ح/ المصروف المدفوع مقدما	Xxx		
6x	الى ح/ المصروف	Xxx		
	تسوية أو تخفيض المصروف			

3- إقفال المصروف ح/أ. خ بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقيد:

N/12/31				
66x	من ح/ الأرباح و الخسائر	Xxx		
6x	الى ح/ المصروف	Xxx		
	إقفال المصروف			

¹ المحاسبة المالية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الادارة العامة للتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية ، ص: 87.

² عبد الناصر إبراهيم نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 28+27.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

ثانيا: المصروفات المستحقة

تتمثل المصروفات المستحقة خدمات قدمت للمشروع ولكنها لم تدفع بعد والمصروفات المستحقة تمثل التزامات على المشروع يجب عليه الوفاء بها.¹

ويتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:²

1- إثبات المصروف المستحق عند الجرد بالقييد:

N/03/06		من ح/ المصروف	6x
Xxx	Xxx	الى ح/ المصروف المستحق الدفع	6...
		إثبات المصروف	

2- تحميل أو إقفال ح/ المصروف بالقيمة التي تخص الفترة المالية الحالية بالقييد:

N/12/31		من ح/ الأرباح و الخسائر	66x
Xxx	Xxx	الى ح/ المصروف	6x
		اقفال المصروف	

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

الفرع الثاني: تسوية الإيرادات

أولا: الإيرادات المقدمة :

تقوم المنشأة في بعض الأحيان بتحصيل الإيرادات مقدما أي قبل أن تقوم بتأدية الخدمات التي عليها ولأنها لم تقم بتأدية ماعليها، لذلك لا يمكن إعتبار هذه المتحصلات إيرادات محققة، وإنما يجب إظهارها ضمن الإلتزامات وفي نهاية السنة قد تؤدي جزء مما عليها، وفي هذه الحالة فإن قيمة هذا الجزء يعتبر إيرادات محققة ويجب تخفيض الإيرادات المقدمة بهذه القيمة.³

وهناك طريقتين لمعالجة الإيرادات المقدمة تعتمد على الأسلوب المتبع في تسجيل العملية عند استلام المبلغ وهما على النحو التالي:

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 221 .

² عبد الناصر إبراهيم نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص:30.

³ طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية ط 2007، اسكندرية مصر، ص: 227 .

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

أ. الطريقة الأولى: أن يتم اعتبار كامل المبلغ إيراد مقدم، وفي نهاية السنة يتم عمل قيد التسوية لتصحيح الحساب. ويتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:¹

قيد التسوية:

N/03/06				
7..	من ح/ إيراد غير مكتسب	Xxx	Xxx	
7x	الى ح/ إيراد			
	تسوية الحسابات			

ب - الطريق الثانية : أن يتم اعتبار كامل مبلغ مستلم إيراد وفي نهاية السنة يتم عمل قيد لتسوية الحسابات ذات العلاقة.

N/03/06				
7x	من ح/ إيراد	Xxx	Xxx	
7..	الى ح/ إيراد غير مكتسب			
	تسوية الحسابات ذات العلاقة			

ثانيا: الإيرادات المستحقة: هي قيمة الخدمات التي قدمتها المنشأة أو السلع التي باعتها خلال السنة ولم تستلم كامل قيمتها ولم يتم تسجيلها في الدفاتر، فيجب تحديد قيمة هذه الإيرادات المستحقة وإضافتها إلى الإيرادات الأخرى، بقائمة الدخل لتظهر نتيجة نشاط المنشأة بشكل سليم، كما يجب أن تظهر قيمة الإيرادات المستحقة ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي للمنشأة بصورة عادلة.³

يتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:

N/03/06				
7..	من ح/ الإيرادات المستحقة	Xxx	xxx	
7x	إلى ح/ إيراد			
	إثبات الإيراد			

¹ نعيم دهمش واخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر و الطباعة، ط1، عمان، 1999، ص: 192.

² نعيم دهمش و اخرون، مرجع اعلاه، ص: 194

³ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

الفصل الثاني دراسة معمقة حول النفقات والإيرادات وفق النظام المحاسبي المالي

2- إقفال بالقيمة الفعلية التي تخص السنة المالية بالقيد:

Xxx	xxx	N/12/31 من ح/إيراد إلى ح/أرباح و الخسائر إقفال الإيراد	76x	7x
-----	-----	--	-----	----

خلاصة الفصل

تعتبر من أهداف إعداد القوائم المالية بيان نتيجة عمل الوحدة المحاسبية من ربح أو خسارة عن مدة مالية معينة ولتحقيق الهدف المذكور لابد من تحديد إيراد الفترة المحاسبية وتخصم منها المصاريف المرتبطة بها ولنفس الفترة المحاسبية بغية الوصول إلى صافي دخل الفترة وهذا يدل على العلاقة الوثيقة التي تربط بين عناصر المصاريف وبين الإيراد المحقق نتيجة المصاريف لفترة محاسبية واحدة ، ويعني هذا أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق ، وهذا ما يتطلب أن تظهر الحسابات الختامية بكافة إيراد الفترة المحاسبية التي تعمل عنها هذه الحسابات مخصوما منها نفقات ومصروفات تلك الفترة بعد أن يتحدد الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية المراد إعداد قوائمها المالية يجب أن تحدد المصروفات التي تكبدتها المنشأة في سبيل تحقيق هذا الإيراد ثم تطرح المصروفات من الإيراد فينتج صافي الدخل.

تمهيد

بعد الدراسة النظرية التي قمت بها من حيث التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالنفقات والإيرادات وكيفية المعالجة المحاسبية لها، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على الحالة التطبيقية المتمثلة في دراسة المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات في مؤسسة بناء والأشغال العمومية الكائنة بالوادي، والتي تقوم بأنشطة متعددة كبناء عمارت ومدارس.. إلخ.

لذا قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الاول : تقديم عام حول المؤسسة بناء والأشغال العمومية بالوادي.

المبحث الثاني : التسجيلات المحاسبية وجدول حسابات النتائج والميزانية الختامية لمؤسسة بناء والأشغال العمومية بالوادي.

المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة بناء والأشغال العمومية بالوادي

في إطار العمل التطبيقي لكل العمل النظري الذي قمت به، اخترت مكتب من مكاتب الخواص المعتمد من طرف وزارة المالية للمحاسبة المالية حيث تبين لي أنه الموقع الأفضل لي لكي أتمكن من تطبيق وتحسين معلوماتي لمعرفة فعلا كيف يمارس عمل المحاسبة المالية في الميدان.

المطلب الأول: لمحة عامة لمكتب المحاسبي و مؤسسة بناء والأشغال العمومية

الفرع الأول: تعريف مكتب المحاسبي

مكتب المحاسبة الذي اخترته يوجد بمدينة الوادي، حيث يمتلكه ويديره السيد مناعي بخاري، محاسب معتمد ومحافظ الحسابات Comptable Agrée Commissaire Aux Comptes منذ أكثر من عشرة سنوات حيث أن هذا المكتب يشغل أربعة عمال.

وفي هذا المكتب تدار المحاسبة لعدد كبير لكيانات وحرف مختلفة نجد أصحاب الصناعات والتجارة والمهنيين... الخ، العمل هنا موزع بين عمال هذا المكتب فكل محاسب مالي يسير عدة ملفات لعدد معين من الزبائن، إذ أن المحاسب وحده يدير كل العمليات الضرورية لتحقيق وتحديد النتائج المرجوة.

الفرع الثاني: تعريف بالمؤسسة بناء و الأشغال العمومية

فيما يخص دراستي وبحثي طلبت من صاحب المكتب متابعة العمل المالي للمؤسسة لها عدة نشاطات حيث أن هذا النوع من المؤسسات يحقق وينجزه عدة عمليات حسابية مختلفة مما يتيح لي الفرصة لحضور واستعمال لعدد كبير من الحسابات والمتابعات المالية الممكنة والمؤسسة التي اقترحت عليا هي مؤسسة مقرها بمدينة الوادي حيث تجري حساباتها في المكتب.

هي مؤسسة تنشط في ميدان الأشغال العمومية وفي بناء العمارات، حيث تشغل هذه المؤسسة حوالي 45 عامل بينهم إطارات موظفون مهنيون وغير مهنيين، وتقوم هذه المؤسسة بعدة عمليات متنوعة في آن واحد وهذا ما يناسبني تمام فيما أصبوا إليه من معرفة وتعلم في الميدان التطبيقي المحاسبي.

ولقد سمح لي مسؤول المؤسسة بعد معرفته بأني طالبة جامعية بالبحث والدراسة والإطلاع على جميع وثائق هذه المؤسسة وأن أنقل الأرقام والحسابات في مذكرتي الخاصة بنهاية الدراسة الجامعية.

ونحن في شهر مارس 2014 المحاسب المالي يبادر للإتمام العمليات الحسابية لسنة 2013 أي الفترة التي تمتد من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر 2013 .

المطلب الثاني : وثائق مؤسسة بناء والأشغال العمومية

ملف هذه المؤسسة هو ضخيم يتكون من عدة سجلات للمحاسبة ووثائق تثبتية.

الفرع الاول: سجلات المحاسبة

دفتر عام أو سجل مركزي وهذا السجل أوراقه مرقمة ومختومة من طرف العدالة بمحكمة الوادي حسب

الإجراءات للمادة 9 إلى 11 من قانون التجارة؛

• سجل الإحصاءات المرقم والمطبوع من طرف نفس المحكمة؛

• سجل الأجور مرقم ومطبوع من طرف نفس المحكمة؛

• سجل للمشتريات؛

• سجل للمبيعات؛

• سجل الجرد؛

• سجل الموارد البشرية؛

• سجل الوقاية، الأمن وطب العمل؛

• سجل العطلة السنوية؛

• سجل إنذار مفتشية العمل.

الفرع الثاني: الوثائق التثبتية

• فواتير المشتريات والخدمات؛

• فواتير المبيعات والخدمات؛

• أوضاع الأعمال؛

• قوائم العتاد؛

• كشف الحسابات البنكية؛

• كشوف الصندوق؛

• بقايا الصك المصرفي؛

• التصريحات لمصالح الضرائب؛

• التصريحات للصندوق الضمان الاجتماعي؛

• التصريحات للصندوق العطل والإنجازات.

المطلب الثالث: محاسبة المؤسسة و مراحل التسجيل المحاسبي

الفرع الأول: المحاسبة لهذه مؤسسة بناء والأشغال العمومية

المحاسبة لهذه المؤسسة بناء و الأشغال العمومية، تم منذ سنة 2010 تبعا للنظام المحاسبة المالية الجديد ومرور بالخطط الوطني.

المحاسب يستعمل النظام المركزي والعمليات يتم تسجيلهم في أول الأمر في دفاتر وسجلات ثم نهاية كل شهر مجموعات الشهرية لكل دفتر، يتم نقلها في الدفتر والسجل العام الحسابات الأساسية يتم تصنيفها إلى شبه حسابات لتبين بوضوح الاسم الحقيقي ووضعها في خانتها صحيحة هذه الطريقة تسهل علينا معرفة الحسابات كما تسمح للمؤسسة الحصول على نتائج للعمليات التي تديرها.

ولقد اهتمت أثناء بحثي في هذا المكتب المحاسبي بالعمليات المحاسبية للأعباء والمنتوجات في هذا الإطار بالخصوص تعلمت أن هذه الأخيرة أي الأعباء والمنتوجات تتم عبر مراحل.

الفرع الثاني: مراحل التسجيل المحاسبي:

- التحقيق والتدقيق في الوثائق المحاسبية؛
- التحقيق من أن الفواتير تخص بالفعل المؤسسة وإذا كانوا متطابقين للترتيبات للمرسوم الذي يحصل اسم المؤسسة الخاصة بالفاتورة وإذا لم تحمل أخطاء للتاريخ أو جمع أو المواد التي لا تندرج في إطار النشاطات الخاصة بالمؤسسة.

وفي حالة ما كانت هناك إشكال ومخالفات لفواتير تعاد إلى هذه المؤسسة لتصحيحها.

- ترتيب الوثائق المحاسبية حسب طبيعتهم: المشتريات، المبيعات، المتعددات (Divers) ؛
- الترتيب المرقم للوثائق لكل حالة؛ - تسجيل الوثائق في الدفاتر في أركان المراسلات.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات لمؤسسة بناء والأشغال العمومية

بعدما تطرقنا في المبحث السابق لتقديم عام حول المؤسسة ومصلحة المحاسبة ووثائقها، نقوم بتركيز دراستنا في هذا المبحث على فواتير المشتريات والمبيعات لتحديد النتيجة وكذلك القوائم المالية وبالخصوص جدول الميزانية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الاول: تسجيل في يومية المشتريات

تم اختيار عينة من الفواتير لصنف السادس (النفقات) لتسجيلها محاسبيا كالتالي:
في سنة 2014 قامت مؤسسة بناء والأشغال العمومية بشراء مواد ولوازم مستهلكة وتم التسديد بشيك بنكي والاخر نقدا، والمواد ولوازم هي كالتالي:

- في 11/09/2014 اشترت المؤسسة حديد وتم التسديد عن طريق البنك

جدول رقم (3-1): شراء الحديد

ترقيم	تعيين	صنف	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
1	شراء الحديد	KG	8178,96	62,7	512821
				HT	512821
				TVA	8717953
				TTC	9230774

المصدر : من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

و في 16/10/2014 اشترت المؤسسة الياجور وتم تسديد نقدا.

جدول رقم (3-2): شراء الياجور

رمز	تعيين	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
BC08T	شراء الياجور 100*200*300	6180	13,68	84542.4
	مجموع خارج الرسم		HT	84542.4
			TVA	14372.20
	مجموع بعد TVA			98914.60
	ضريبة الطابع			999.00
	المجموع TTC			99913.60

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

وفي 02/12/2014 تم شراء الإسمنت

جدول رقم (3-3): شراء الإسمنت

ترقيم	التعيين	صنف	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
216	اسمنت بورتلاند 42 , أكياس ب 50 كلغ	طن	30.00	30.8615	00,258459
				HT	00,258459
				TVA	03,43938
				TTC	03,302397

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

في 03/12/2014 شراء الألمنيوم.

جدول رقم (3 - 4): شراء الألمنيوم

ترقيم	تعيين	مرجع	الكمية	سعر الوحدة	المبالغ
1	-ALUMINIUM PROFILE.		180	419.68	75542.40
2	- ALUMINIUM PROFILE.	ALU001	30	412.86	12385.80
3	- CLAMP POUR ASSEMBLAGE SP-1114 F BOT 9.5.	ALU006	250	26.81	6702.50
4	- CLAMP POUR ASSEMBLAGE SP-1123 F BOT 9.5.	CLAMP1114	300	34.46	10338.00
5	- COMPAT EN ALUMINIUM.	CLAM LEADER	300	44.97	13491.00
6	- PROFILE IMPORT RAL 901623106.	COMP ALUM	30	1393.10	41793.00
7	- STRATIFIE IMPORT FINIXIA BLANC UNI BRILL.	I9016 23106	20	2547.61	50952.20
8	- PROFILE IMPORT FAUX BOIS2 23016.	IF2257B	20	1740.44	34808.80
9	- PVC PANEL (PCS).	IFB223106	300	397.81	119343.00
10	- PVC PANEL.	PVC PO2	300	307.30	92190.00
		PVC 001			
				HT	457546.70
				TVA	77782.94
				TTC	535329.64

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

التسجيل المحاسبي:

2014/09/11				
3811	44561	4011	مشتريات مواد ولوازم (حديد) الرسم على القيمة المضافة مسترجعة مورد المخزون استلام فاتورة الشراء	512820.79 87179.53 600000.32
311	3811		مخزون مواد ولوازم مشتريات مواد ولوازم ترصيد ح/ 3811	512820.79
2014/12/31				
611	311		مواد ولوازم مستهلكة مخزون مواد ولوازم خروج من المخزن	512820.79
4011	512		مورد مخزون البنك تسديد بشيك بنكي	600000.32 600000.32

2014/10/16				
3812	44562	4012	مشتريات مواد ولوازم (الياجور) الرسم على القيمة المضافة مسترجعة مورد المخزون استلام فاتورة الشراء	84542.40 14372.20 99913.60
312	3812		مخزون مواد ولوازم مشتريات مواد ولوازم ترصيد ح/ 3811	84542.40

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

2014/12/31				
84542.40	84542.40	مواد ولوازم مستهلكة مخزون مواد ولوازم خروج من المخزن	312	612
99913.60	99913.60	// مورد مخزون الصندوق تسديد بشيك بنكي	530	4012

2014/12/02				
302397.03	258459.00 43938.03	مشتريات مواد ولوازم (إسمنت) الرسم على القيمة المضافة مسترجعة مورد المخزون استلام فاتورة الشراء	4013	3813 44563
258459.00	258459.00	// مخزون مواد ولوازم مشتريات مواد ولوازم ترصيد حـ 3811/	3813	313
258459.00	258459.00	2014/12/31 مواد و لوازم مستهلكة مخزون مواد ولوازم خروج من المخزن	312	613

2014/12/03				
535329.64	457546.70 77782.94	مشتريات مواد ولوازم (الألمنيوم) الرسم على القيمة المضافة مسترجعة مورد المخزون استلام فاتورة الشراء	4014	3814 44564

457546.70	457546.70	مخزون مواد ولوازم مشتريات مواد ولوازم ترصيد ح/ 3811 2014/12/31	3814	314
457546.70	457546.70	مواد و لوازم مستهلكة مخزون مواد ولوازم خروج من المخزن	314	614

تفاصيل في يوميات المشتريات

فواتير المشتريات يسجل فيها مجموع المشتريات للمواد ولوازم مستهلكة التي قامت المؤسسة بشرائها.

كل حساب يمثل عبء معين:

• ح/ 381 : يمثل مجموع المشتريات للمواد ولوازم مستهلكة لنشاط المؤسسة، المشتريات لم يكونوا أعباء بعد، يندرجون في المخزونات قبل أن يتم استهلاكهم؛

• ح/ 4456: في هذا الحساب يمثل حساب TVA القيمة المضافة الممثلة في فواتير المشتريات للمواد ولوازم مستهلكة، هذه الأثمان المدفوعة في المشتريات تسترجع أثناء التصريح باستخدام للمواد؛

• ح/ 645: في هذا الحساب يسجل مجموعة حسابات الحقوق الطابع الموجود في الفواتير المشتريات المدفوعة بالعملة؛

• ح/ 61 : يمثل مجموع حسابات المصروفات المؤشر إليه في عناونها؛

• ح/ 31 : يمثل حسابات المخزون المؤشر إليه في عناونها.

ملاحظة: تطبق مؤسسة بناء والأشغال العمومية الجرد المتناوب في التسجيلات المحاسبية وبالتالي فإن كل المخزونات يتم إستهلاكها نهاية السنة.

المطلب الثاني : التسجيل في يومية المبيعات

تم اختيار عينة كذلك من الفواتير لصنف السابع (الإيرادات) ولتسجيلها محاسبيا كالتالي: قامت مؤسسة بناء والأشغال العمومية بعدة أشغال خلال سنة 2014 وهذه الأشغال تصنف كالتالي:

جدول رقم (3-5): وضعية الأشغال الأولى

المبلغ بـ دج	وضعية أوقفت بتاريخ 2014/ 04 / 05
2178225.27	مبلغ محصلة الأشغال
000	تسبيقات جزافية إجمالية
000	تسبيقات على التموين إجمالية أخرى
2178225.27	المجموع (1)
	طرح:
	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
	التسبيق الجزافي المستلم
	التسبيق على التموين المستلم أخرى :
000	المجموع (2)
2178225.27	المبلغ الخام للوضعية (1-2=3)
	المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
	مبلغ الرسم على القيمة المضافة 17%
	تسبيقات على التموين أخرى:
000	المجموع (4)
2178225.27	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم (3-4=5)
108911.26	خصم الضمان (6) 05%
2069314.01	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة (5-6=7)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

جدول رقم (3-6): وضعية الأشغال الثانية

المبلغ بـ دج	وضعية أوقفت بتاريخ 2014/05/14
4080680.37	مبلغ محصلة الأشغال
000	تسبيقات جزافية إجمالية
000	تسبيقات على التموين إجمالية أخرى
4080680.37	المجموع (1)
	طرح:
2178225.27	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
	التسبيق الجزائي المستلم
	التسبيق على التموين المستلم أخرى :
2178225.27	المجموع (2)
1902455.10	المبلغ الخام للوضعية (1-2=3)
	المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
	مبلغ الرسم على القيمة المضافة 17%
	تسبيقات على التموين أخرى:
000	المجموع (4)
1902455.10	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم (3-4=5)
95122.76	خصم الضمان (6) 05%
1807332.34	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة (5-6=7)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

جدول رقم (3-7): وضعية الأشغال الثالثة

المبلغ - دج	وضعية أوقفت بتاريخ 2014/09/20
6147727.56	مبلغ محصلة الأشغال
000	تسبيقات جزافية إجمالية
000	تسبيقات على التموين إجمالية أخرى
6147727.56	المجموع (1)
	طرح:
4080680.37	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
	التسبيق الجزائي المستلم
	التسبيق على التموين المستلم أخرى :
4080680.37	المجموع (2)
2067047.19	المبلغ الخام للوضعية (1-2=3)
	المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
	مبلغ الرسم على القيمة المضافة 17%
	تسبيقات على التموين أخرى:
000	المجموع (4)
2067047.19	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم (3-4=5))
103352.36	خصم الضمان (6) 05%
1963694.83	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة (5-6=7)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

جدول رقم (3-8): وضعية الأشغال الرابعة

المبلغ بـ دج	وضعية أوقفت بتاريخ 2014/12/31
10265123.00	مبلغ محصلة الأشغال
000	تسبيقات جزافية إجمالية
000	تسبيقات على التموين إجمالية أخرى
10265123.00	المجموع (1)
	طرح:
6147727.56	مبلغ الأشغال المنجزة سابقا
	التسبيق الجزائي المستلم
	التسبيق على التموين المستلم أخرى :
6147727.56	المجموع (2)
4117395.44	المبلغ الخام للوضعية (1-2=3)
	المبلغ الصافي للوضعية خارج الرسوم
	مبلغ الرسم على القيمة المضافة 17%
	تسبيقات على التموين أخرى:
000	المجموع (4)
4117395.44	المبلغ الصافي للوضعية (المجموع بما فيه الرسم (3-4=5)
205869.77	خصم الضمان (6) 05%
3911525.67	المبلغ الصافي المدفوع للمؤسسة (5-6=7)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

التسجيل المحاسبي:

2014/04/05				
1861731	2069314.01	زبائن	411	
316494.27	108911.26	إقطاع الضمان	4111	
		إنتاج مباع	7041	
		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	4457	
		إستلام فاتورة البيع		
2014/05/14				
1626030.00	1807332.34	زبائن	411	
276425.10	95122.76	إقطاع الضمان	4111	
		إنتاج مباع	7042	
		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	4457	
		إستلام فاتورة البيع		
2014/09/20				
1766707.00	1963694.83	زبائن	411	
300340.19	103352.36	إقطاع الضمان	4111	
		إنتاج مباع	7043	
		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	4457	
		إستلام فاتورة البيع		
2014/12/31				
3519141.40	391152.77	زبائن	411	
598254.04	205869.77	إقطاع الضمان	4111	
		إنتاج مباع	7044	
		الرسم على القيمة المضافة المستحقة	4457	
		إستلام فاتورة البيع		

تفاصيل في يومية المبيعات :

*يحسب حساب 704 إنتاج مباع : (بالمبلغ الصافي) مجموع بما فيه الرسم (TTC) / 1.17 ، في جميع الوضعيات.

الأشغال التي قامت بها المؤسسة خلال سنة 2014.

- ح / 411 : يمثل مجموع المبالغ الصافية الدائنة التي ستقبض؛
- ح / 704 : يمثل مجموع المبالغ للعمليات المشار إليها في عنونها وتصنيفها،
- ح / 4111: يمثل هذا الحساب إقطاع الضمان أي المبلغ بما فيه الرسم في معدل إقطاع (05%)
- ح / 4457: في هذا الحساب يمثل حساب TVA القيمة المضافة المستحقة.

التسجيلات المحاسبية النهائية:

في نهاية السنة المحاسبية وبعدها تم تجميع و تثبت كل من فاتورة الشراء وفاتورة البيع يلجأ المحاسب المالي إلى الكتابات الختامية والنهائية لتحديد النتيجة، فيبدأ بتجميع الحسابات الفرعية للأعباء والمنتوجات في حساباتهم الخاصة.

التسجيلات المحاسبية النهائية للأعباء

2014/12/31				
61	مواد و لوازم مستهلكة	1313368.89	512820.79	
611	مواد و لوازم مستهلكة (حديد)		8454240	
612	مواد و لوازم مستهلكة (الياجور)		25845900	
623	مواد و لوازم مستهلكة (إسمنت)		45754670	
614	مواد و لوازم مستهلكة (الألمنيوم)			
	تجميع حسابات الأعباء			

التسجيلات المحاسبية النهائية للمنتجات

2014/12/31				
	1861731	إنتاج مباع (الوضعية الأولى)		7041
	1626030.00	إنتاج مباع (الوضعية الثانية)		7042
	1766707.00	إنتاج مباع (الوضعية الثالثة)		7043
	3519141.40	إنتاج مباع (الوضعية الرابعة)		7044
8773609.4		إنتاج مباع تجميع حسابات المنتجات	704	

تحديد و تعيين النتيجة

2014/12/31				
	8773609.4	إنتاج مباع		704
1313368.89		مواد و لوازم مستهلكة	61	
7460240.51		نتيجة السنة المالية	12	
		تحديد النتيجة لسنة المالية 2014		

وعليه فإن النتيجة الصافية لسنة المالية 2014 هي: 7460240.51 دج

المطلب الثالث: التسجيل في جدول الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة بناء والأشغال العمومية لسنة

2014

الفرع الأول: تسجيل في جدول الميزانية

أولا: جانب الأصول

جدول رقم (3-9): جانب الأصول

سنة 2013	سنة 2014			الأصول
الصافية	الصافية	الإهلاكات	الإجمالي	
2798547	1873547	1850000	3723547	• الأصول الثابتة غير جارية • أراضي • مباني • التثبيات العينة الأخرى • تثبيات عينة جارية • القروض والأصول المالية غير جارية أخرى
32100	32100		32100	
2830647	1905647	1850000	3755647	مجموع الأصول غير الجارية
543626	296751		296751	• الأصول الجارية • مخزونات جارية • العملاء • مدينون آخرون • ضرائب ورسوم
10182303	8837005		8837005	
47				
80557				
580191	1393036		1393036	الموجودات و ما يماثلها - أموال الخزينة
11386724	10526792		10526792	مجموع الأصول الجارية
14217371	12432439	1850000	14282439	مجموع الأصول

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على وثائق المؤسسة

مجموع الأصول الجارية: (التثبيات العينية الأخرى + القروض والأصول المالية غير جارية). حيث تمثل نسبة 15% من مجموع الاصول .

مجموع الأصول الجارية: (مخزونات + العملاء + مدينون آخرون + ضرائب ورسوم) + الموجودات وما يماثلها، حيث تمثل 85 % من مجموع الاصول .

مجموع الأصول: مجموع الأصول الغير الجارية + مجموع الأصول الجارية.

ثانيا : جانب الخصوم

الفصل الثالث دراسة (النفقات - الإيرادات) لمؤسسة بناء والأشغال العمومية - بالوادي

جدول رقم (3-10): جانب الخصوم

سنة 2013	سنة 2014	الخصوم
6486766	9070333	*رؤوس الأموال الخاصة - رأس مال المصادر - رأس مال غير مطلوب - العلاوات و الاحتياطات - فارق اعادة التقييم - فارق المعادلة 1 - النتيجة الصافية - رؤوس الأموال الخاصة الأخرى - حصة الشركة المدمجة - حصة ذوي الأقلية
1295000	830904	
1583566		
9365332	9901237	المجموعة (1)
		*الخصوم غير جارية - قروض وديون مالية - الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) - الديون الأخرى غير جارية - المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
		المجموعة (2)
4184684	1351163	*الخصوم الجارية - الموردون والحسابات الملحقه - ضرائب - الديون الأخرى - خزينة الخصوم
76554	349293	
79813	130046	
4341051	1830502	المجموعة (3)
13706383	11731739	مجموع الخصوم (1+2+3)

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على وثائق المؤسسة

- نلاحظ من خلال جدول الخصوم أن مجموع أموال الخاصة في سنة 2013 هي 9365332 وإرتفع في سنة 2014 حيث أصبح 9970333 بسبب زيادة في رأس المال المصادر.

- أيضا شهد مجموع الخصوم الجارية 4341051 سنة 2013، ومبلغ 1830502 سنة 2014 وسبب الإنخفاض راجع إلى إرتفاع الضرائب والديون الأخرى والإنخفاض الموردون.

الفرع الثاني: تسجيل في جدول حسابات النتائج

جدول رقم (3-11): تسجيل في جدول حسابات النتائج

المبالغ 2013	المبالغ 2014	البيان
17580454	18085903	المبيعات والمنتجات الملحقة
216000	96000	• إنتاج مخزن وغير مخزن • إنتاج مثبت • إعانات الإستغلال
17796454	18181903	• إنتاج السنة المالية
9946262	10983802	• المشتريات المستهلكة
3356292	2695694	• الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى
13302554	13679496	• استهلاك السنة المالية
4493900	4502407	• القيمة المضافة للإستغلال (1 - 2)
1371719	1407443	• أعباء المستخدمين
411738	486936	• الضرائب والرسوم و مدفوعات المماثلة
2710443	2608028	• إجمالي فائض الإستغلال
12200	662413	• المنتجات العملية
1114709	1114709	• الأعباء العملية الأخرى • المخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة • استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
1583534	830906	• النتيجة العملية
33		• المنتوجات المالية • الأعباء المالية
33		• النتيجة المالية
1583567	830906	• النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		• الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية • الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		• عناصر عادية (نتجات) • عناصر غير عادية (أعباء)
		• النتيجة غير عادية
1583567	830906	• صافي النتيجة السنة المالية

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

تحليل جدول الحسابات النتائج:

- إنتاج السنة المالية: المبيعات + إعانات الإستغلال؛
 - إستهلاك السنة المالية: مشتريات المستهلكة + خدمات خارجية وخدمات أخرى؛
 - القيمة المضافة للإستغلال: إنتاج السنة المالية - إستهلاك السنة المالية؛
 - إجمالي فائض الإستغلال: القيمة المضافة للإستغلال (-) أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم ومدفوعات المماثلة)؛
 - النتيجة التشغيلية: إجمالي فائض الإستغلال (-) الأعباء التشغيلية الأخرى + المخصصات لإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة)؛
 - النتيجة المالية: المنتوجات المالية - الأعباء المالية؛
 - النتيجة العادية قبل الضرائب: النتيجة التشغيلية + النتيجة المالية؛
 - صافي النتيجة السنة المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب
- وعليه فإن النتيجة المحاسبية السنة المالية (ربح) ب: 830906 دج
- ملاحظة: في الأخير نلاحظ أن النتيجة المحاسبية تتساوي مع النتيجة الجبائية.

الفرع الثالث: تسجيل المحاسبي لجدول حسابات النتائج

2014/12/31

18085903 96000	10983802	مشتريات مستهلكة	60
	2680000	خدمات خارجية	61
	15694	خدمات خارجية أخرى	62
	4502407	القيمة المضافة للإستغلال	121
		المبيعات والمنتجات الملحقه	70
4502407		إعانات الإستغلال	74
		تحديد القيمة المضافة للإستغلال	
		//	
	1407443	أعباء المستخدمين	63
	486936	الضرائب و الرسوم ومدفوعات المماثلة	64
2608028	2608028	إجمالي فائض الإستغلال	122
		القيمة المضافة للإستغلال	121
		تحديد إجمالي فائض الإستغلال	
		//	
	662413	الأعباء العملية الأخرى	65
2608028	1114709	مخصصات وإهلاكات ومؤونات وخسائر القيمة	68
	830906	النتيجة العملية	125
		إجمالي فائض الإستغلال	122
		تحديد النتيجة العملية	
		//	
830906	830906	النتيجة السنة المالية	12
		النتيجة العملية	125
		تحديد النتيجة السنة المالية	

خلاصة الفصل

من خلال دراسة الميدانية تم التعرف على مؤسسة، وهي مؤسسة بناء و الأشغال العمومية الوادي. أما في ما يخص الجانب التقني للدراسة، و الذي يدور حول دراسة النفقات والإيرادات للمؤسسة بناء والأشغال العمومية، ومن خلال إطلاعنا على سجلات وفواتير المؤسسة تم حصر الدراسة في 2014 كنموذج. - وجدنا أن المؤسسة تتبع الجرد المتناوب في تسجيلاتها المحاسبية لتحديد النتيجة السنة المالية (ربح / خسارة). - كما أن تطبيق المؤسسة للنظام المحاسبي المالي (SCF) أعطى للقوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية.

انطلق بحثنا بالاشكالية التالية : كيف يتم معالجة الايرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي ولقد تم الاجابة عليها من خلال التطرق للفصول الثلاثة .

لقد قامت السلطات الجزائرية بإصدار العديد من التشريعات والقيام بالعديد من التعديلات وهذا بمقتضى الدخول إلى الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، الأمر الذي يستوجب تكييف الاقتصاد الوطني مع متطلبات الاقتصاد العالمي وذلك بإعادة النظر في الهياكل والتشريعات والقوانين، ومقاربتها مع الدول المحتمل التعامل معها في إطار إستثمارات مباشرة أو الشركات المشتركة أو عقود التأجير الدولي، وهذا لمنح الإمتيازات وتسهيلات وضمانات من شأنها تؤدي إلى جلب المستثمر الأجنبي والوطني على حد سواء لاسيما أن مجمل قوانين الإستثمار لا تفرق في المعاملة بين المستثمر الأجنبي والوطني.

هذا فضلا عن التغيير الذي سيمس الجانب المحاسبي قصد تحضير مؤسساتنا لتقديم وعرض البيانات وقوائم المالية ومحاسبية موحدة تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية المعمول بها، هذا التعديل له ثلاثة أهداف رئيسية وهي تسوية المشاكل التي لم يستطع المخطط الوطني المحاسبي حلها وجعل المحاسبة على مستوى المؤسسات تتماشى مع اقتصاد السوق من خلال تطبيق معايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS). و الملاحظ للنظام المحاسبي المالي أنه يتوافق بصفة شبة كلية مع المعايير الدولية IFRS غير انه يوجد إختلاف بسبب نوضحه فيما يلي:

✓ المخطط المحاسبي الجديد يعالج الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة بينما IFRS لم يقدم تنظيم خاص بهذه المؤسسات.

✓ كما أن هناك معالجات مسموح بها في IFRS ولم تأخذ بعين الإعتبار في النظام المحاسبي المالي. و بعد إلمام ببحثيات الموضوع وإنطلاقا مما درسناه يمكن أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها:

● إختبار الفرضيات:

✓ بخصوص الفرضية الأولى: المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية و المالية، فقد تحققت، فالنظام المحاسبي المالي و رغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية للمستعملين للمعلومات المحاسبية والمالية.

✓ أما بخصوص الفرضية الثانية: الإيرادات و النفقات من اهم مستويات تحديد النتيجة، فقد تحققت أيضا، لأنه يستوجب ذلك أن نطرح النفقات من الإيرادات ليتم في الأخير الحصول على النتيجة المحققة من طرف المؤسسة.

✓ وبخصوص الفرضية الثالثة: يمكن معالجة النفقات و الإيرادات محاسبيا وذلك إذا ما توفرت بعض الشروط منها: أولها أن تكون احتمال هذه الإيرادات في فائدة المؤسسة وثانيهما أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بناء على ذلك يمكن القول ان الفرضية الثالثة تحققت.

• النتائج

وفيما يتعلق بأهم الاستنتاجات هي كالآتي:

- ◀ تعتمد المؤسسة على تطبيق الجرد المتناوب لتحكم في حركة المخزونات وحسن تسييرها ومراقبتها.
- ◀ لا توجد مصاريف ولا إيرادات لسنوات لاحقة في المؤسسة وبالتالي لا يوجد أثر محاسبي لذلك.
- ◀ لم نسجل أية مصاريف إستثنائية ولا إيرادات إستثنائية بالمؤسسة، وبالتالي لا يوجد أيضا أثر محاسبي لذلك.
- ◀ لا تأخذ المصاريف و الإيرادات بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي، إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، يكون ذلك وفق الإتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.
- ◀ من خلال الدراسة النفقات و الإيرادات بالمؤسسة تبين أن جدول حسابات النتائج له أهمية و الذي بدوره يتم تحديد النتيجة السنة المالية.

• التوصيات:

- وعلى الضوء الدراسة التي قمنا بها نقترح بعض التدابير والتوصيات:
- ◀ يجب على المؤسسة التحضير الجيد من كل الجوانب المحاسبية لكي تضمن التطبيق الجيد و السليم للنظام المحاسبي المالي.
 - ◀ ضرورة تكييف الإطار القانوني و التشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
 - ◀ أهمية ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في معالجة وعرض قوائمها المالية للعديد من الفترات المالية المتعاقبة مما يساعدها بصورة أفضل في تحديد النتيجة.

• آفاق مستقبلية:

تناولت هذه الدراسة موضوع معالجة الإيرادات والنفقات وفق النظام المحاسبي المالي، بإسقاط الدراسة على حالة مؤسسة بناء والأشغال العمومية وبذلك لا ندعي أننا تمكنا من تحقيق ذلك على جميع المؤسسات، وهذا ما يدفع إلى فتح مجال الأبحاث والدراسات المستقبلية نوجزها فيما يلي:

- ✓ ما مدى اعتماد على المعايير الدولية في مجال إعداد التقارير المحاسبية والقوائم المالية ؟
- ✓ ما مدى ملائمة المعايير المحاسبية مع النظام المحاسبي المالي في مجال تقييم عناصر الصنف السابع و السادس (النفقات و الإيرادات) ؟

❖ كتب اللغة العربية :

- 1- اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع ج1، ط 1، عمان الأردن، 2010.
- 2- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية، الصفحات الزرقاء الجزائر، 2010 .
- 3- المؤسسة العامة لتعليم والفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
- 4- الطويل مصطفى، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF، دار الحديث للكتابة والصباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2010.
- 5- خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية، مكتبة جامعة الشارقة، ط 1، 2008 .
- 6- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، بوج بوعريج، الجزائر 2011.
- 7- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطالي، ط 2، الجزائر، 2011.
- 8- طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، ط 2007.
- 9- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، دار الجامعة الاسكندرية، مصر، ط 2005.
- 10- طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، (القياس و التنظيم المحاسبي 1)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج 4، مصر، 2004.
- 11- شبيب شونف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر 2008.
- 12- شبايكي سعدان، المحاسبة العامة، مطبوعات جامعة منتوري جامعة قسنطينة، 1997.
- 13- هادي رضا صفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2004.
- 14- عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، اصول المحاسبة المالية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ج2، عمان، 1999.
- 15- دادن عبد الوهاب، كيجلي عائشة سلمى، المحاسبة المعمقة مطبوعة دروس جامعة ورقلة، 2012 .
- 16- نعيم دهمش و آخرون، مبادئ المحاسبة، دار وائل لنشر و الطباعة، ط1، عمان، 1999.
- 17- لبنوز نوح، مخطط المحاسبي المالي الجديد المستند من المعايير المحاسبية، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، ج1 الجزائر، 2009.
- 18- محمد أبو نصار، خمة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (جوانب النظرية والعملية) دار وائل للنشر، عمان، الأردن ط 2، 2009.
- 19- لخضر علاوة، نظام المحاسبة المالية (سير حسابات و تطبيقاتها)، صفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- 20- وليد ناجي الحياي، اصول المحاسبة المالية، منشورات الاكاديمية العربية، ج1، الدانارك، 2007.
- 21- ناصر دادي عدون، تقنيات المراقبة والتسيير، دار المحمدية العامة، ج1، الجزائر، 1993.
- 22- محمد عطية مطر، حكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1996.
- 23- محمد بوتين المحاسبة العامة للمؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

❖ المذكرات :

- 24- سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي على ضوء المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية IAS – IFR، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2011.
- 25- طارق حمطوش، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة ورقلة، 2012.
- 26- نور الدين بعليش، النظام المحاسبي في مؤسسات التأمين في ظل النظام المالي الجزائري، مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011.
- 27- شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية مذكرة ماجستير جامعة الحاج لخضر، باتنة 2008.

❖ اللوائح والمراسيم التنفيذية :

- 28- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 25 نوفمبر 2007.
- 29- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 25، 19 مارس 2009.
- 30- الوزارة المالية قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد يسرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009.

❖ الملتقيات:

- 31- أ. أيت محمد مراد أ. بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف مداخلة ملتقى الدولي حول: الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS - IFRS جامعة سعد دحلب البليدة 2009.
- 32- عزوز علي، متناوي محمد، متطلبات القواعد الجبائية حول النظام المحاسبي المالي، مداخلة الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي، في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 18/17 جانفي 2010.
- 33- نصر رحال، مصطفى عوادي، تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (مع دراسة حالة)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق) معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 18/17 جانفي 2010.

❖ مواقع الكترونية

- 34- <http://etudiantdz.com/vb/showthread> .
- 35- <https://sqarra.wordpress.com/acct3>.

❖ المراجع باللغة الاجنبية :

- 36- Jean-Jacques JULIAN, Les normes comptables internationales IAS/IFRS", 2^{ème} edition fouquier, France, 2008, p29
- 37- SAMIR MEROUNI LE PROJET DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER ANTISIBER ET BREBARER LE PASAGE DU B N C AUX NORMES IFRS MEMOIRE DE MAGESTER EN SCIENCES DE GESTION ESC ALGER 2007; 2008
- 38- TAZDAITALI-Maitrise du système comptable financier. Editions ACG, première édition, Alger, Octobre, 2009.