



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية
تخصص : مالية مؤسسة

الموضوع :

**المعالجة المحاسبية للمؤسسات الزراعية وفق scf
دراسة ميدانية لـ: شركة الإستغلال الفلاحي (الضاوية)**

إشراف الأستاذ:

* سالمي محمد دينوري

إعداد الطلبة :

- زينة نمارق

- ولابي منيرة

السنة الجامعية : 2013-2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الأم

إلى معنى الحب ومعنى الحنان إلى بلسم الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

أُمِّي الغالية أطال الله في عمرها

إلى من كان دعائها سر نجاحي أُمِّي الغالية

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة إلى أخوتي وأخواتي

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى بايع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت

إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني ألا أضيعهم صديقاتي غارق - غنية - إيمان -

إسراء - منال - سليمة

إلى الروح التي سكنت روحي سيف

إلى من نسيهم قلبي وصممهم قلبي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

منيرة

الافتتاح

اهدي ثمرة جهدي وعلمي هذا :

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقتار برض الرحمن وارتطت طاعتها بطاعة الخالق .

إلى من أرصعني الحب والحنان وإلى من الحب وبلسم الشفاء ، إلى القلب النابض أُمي الغالية رحمها الله .

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب ، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم أبي الغالي أدامه الله لي .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية إلى راحين حياتي ، جدتي مبروكة قرعة عيني أطال الله في عمرها ، وأُمي الثانية

خالتي خديجة .

إلى من حهم يحري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي ، إلى سندي إختوتي سندس ، إستبرق ، سلسبيل ، عبد المطلب ، سهيل .

إلى الذين بذلوا كل الجهد والعطاء لكل أصل إلى هذه اللحظة أسأتذني الكرام لاسيما أستاذي ومنير دربي في مذكرتي سالم محمد

الدينوري ، أستاذة طفولتي التي زرعت حب العلم في قلبي ، الأستاذة كحيلتي فضيلة .

إلى روح المرحوم عمي (محمد) الذي أحزنني فراقه بعد والدتي نسأل الله أن يسكنهما فسيح جناته ويلهمنا الصبر .

إلى رفيقة طفولتي ومنير حياتي ابنة عمي (نرجس) أتمنى لها النجاح والتوفيق في حياتها .

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل

الذكريات ، ذكريات أخواتي وصديقات عمري ، إلى اللذين أحببتهم وأحبوني ، وتحملوا معي صعبات الحياة صديقاتي العزيزات ،

منيرة ، إيمان ، منال ، غنية ، إسراء .

إلى كل من ساهم بإمدادي بكلمة طيبة بعثت في روح العمل .

إلى كل زملائي دفعة 2014 مالية مؤسسة ، وكل من جمعني بهم مسيرة الدراسة .

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا انجاز هذا العمل .

توجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف الذي لم يخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا إتمام هذا البحث .

ولا يفوتنا نشكر كل موظفي مؤسسة الاستغلال الفلاحي- الضاوية، وخصوصاً مدير المؤسسة الذي مهد لنا طريق العلم

. كما تقدم بالشكر إلى أعمال مكتبة الزير على كتابة وطباعة المذكرة .

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
126	وصل شراء قطع الغيار وصل بيع الزيتون	01
127	فاتورة بيع زيت الزيتون	02
128	فاتورة شراء قطع الغيار	03
129	نموذج عن يومية مزرعة الضاوية	04

فهرس المحتويات

II-I.....	الإهداء
III.....	شكر وعرفان
V.....	قائمة الملاحق
.....	مقدمة
.....	1- د.
6.....	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والنظام المالي SCF
6.....	تمهيد
7.....	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة
7.....	المطلب الأول : نبذة تاريخية حول المحاسبة
8.....	المطلب الثاني تعريف المحاسبة
17.....	المطلب الثالث :أنواع المحاسبة
22.....	المبحث الثاني : مبادئ و أهمية المحاسبة وأهدافها
23.....	المطلب الأول :مبادئ المحاسبة
28.....	المطلب الثاني :أهمية المحاسبة
31.....	المطلب الثالث :أهداف المحاسبة
33.....	المبحث الثالث : مفاهيم عامة حول المحاسبة
33.....	المطلب الأول :الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي
38.....	المطلب الثاني :مبادئ ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

41.....	المطلب الثالث : أهمية النظام المحاسبي المالي
45.....	خلاصة الفصل
46.....	الفصل الثاني : التسجيل المحاسبي المالي للمؤسسات الزراعية
47.....	تمهيد
48.....	المبحث الأول: عموميات حول الزراعة
48.....	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الزراعة
51.....	المطلب الثاني :أنواع المؤسسات الزراعية ومميزات المحاسبة الزراعية وفوائدها
المطلب الثالث : خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية وأهم مشاكل محاسب الأصول	
55.....	البيولوجية
58.....	المبحث الثاني : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية
58.....	المطلب الأول : مدونة حسابات
64.....	المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء
72.....	المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لعمليات البيع
80.....	المبحث الثالث : . التسجيل المحاسبي للأصول الزراعية
80.....	المطلب الأول : مدونة حسابات
86.....	المطلب الثاني : . التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء
92.....	المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لعمليات البيع
99.....	خلاصة الفصل

100.....	الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لمؤسسة زراعية بالوادي.
101	تمهيد.
102.....	المبحث الأول: تقديم لمزرعة الضاوية.
102.....	المطلب الأول :تقديم لمحة تاريخية لمزرعة الضاوية.
102.....	المطلب الثاني :أهم مكونات مزرعة الضاوية.
106.....	المطلب الثالث : كيفية تسيير المزرعة واهم مشاكلها مع اقتراح حلول
107.....	المبحث الثاني :المعالجة المحاسبية للمزرعة الضاوية
107.....	المطلب الأول :المعالجة المحاسبية للاصول الزراعية
113.....	المطلب الثاني :المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية
114.....	خلاصة الفصل.
117.....	الخاتمة
120.....	المراجع
125.....	الملاحق.

أحدثت العولمة دراماتيكية في كل جوانب الحياة، فخلفت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة منذ القرن الواحد والعشرون، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر التغير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة معمولا به إبتداء من سنة 1976 والذي أصبح لا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، فتخصص المحاسبة يفرض على المتابعة اللصيقة لما يحدث، بحيث نجعله يتوافق مع ما هو مطلوب عالميا.

فالمعالجة المحاسبية أصبحت بحسابات غير تلك الحسابات التي كانت يعمل بها في م. و.م و أصبح لكل أصل أو التزام معيار يجب التقيد به في عمليات التسجيل المحاسبي حتى نتمكن من تحقيق الجودة المطلوبة من عمليات التقيد.

تعتبر الزراعة صناعة من أقدم الصناعات وأهم ما تتميز به الزراعة أن الطبيعة تعتبر شريكا للمالك إذ يرجع إليها الفضل الأكبر في الإنتاج الزراعي وتنعكس مشاركة الطبيعة في الإنتاج على القيمة الإيجارية للأرض الزراعية ولهذا يدفع المستأجر للمالك إيجارا يتوقف على درجة خصوبة الأرض المؤجرة على أن استغلالا زراعيًا يتطلب إعدادها وتمهيدها وبذر البذور وعندئذ تؤدي الأرض وظيفتها الطبيعية في ظل عناية المزارع حتى يحين وقت المحصول.

وعندما يكون من الملائم تربية الماشية أو إنتاج الألبان فإنه يصبح من الضروري تخصيص جزء من الأرض كمزارع للماشية. وفي هذه الحالة فإنه بجانب العمليات الزراعية الخالصة التي تكون جزءا من الأعمال الأصلية للمزرعة يجب العناية بالماشية و إنتاج الألبان والعمليات الأخرى الملازمة لها .

وقد أخذت الدول الأجنبية تهتم بالمحاسبة الزراعية منذ فترة بعيدة جدا بسبب خضوع أرباح الاستغلال الزراعي لضريبة الدخل كما هو الحال في إنجلترا مثلا حيث لا تقدر هذه الأرباح تقديرا جزافيا استنادا إلى القيمة الإيجارية للأرض المنزرعة وإنما تقدر على أساس الأرباح الحقيقية للعمليات الزراعية.

وبجانب هذا فإنه يترتب على وجود حسابات منتظمة إمكان تتبع العمليات التي قامت بها المزرعة ومعرفة نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة ومعرفة المركز المالي الحقيقي.

إن المحاسبة الزراعية بشكلها العام مازالت في بلادنا لا تلقى أي اهتمام على الإطلاق، فالمالك الصغير لا يتمكن من مسك القيود لجهله بها، كما وأن المالك الكبير أو المتوسط لا يجد ما يدعوه لمسك الدفاتر المحاسبية اللازمة نظرا لعدم إيمانه بفائدتها حتى الآن، هذا بالرغم من أن الزراعة تحتل في بلادنا المقام الأول وتلعب دورا كبيرا في

اقتصادياتنا، فقد وهبنا الله أرضا واسعة وخصبة وجوا معتدلا يمكن من زراعة مع معظم المحاصيل الزراعية من تربية الأصول الحيوانية، وإن معظم الصناعات القائمة في بلادنا هي صناعات زراعية كصناعة الغزل المنتجات الزراعية(الخضار والفواكه وغيرها) وصناعة الزيوت والألبان واللحوم وما شابهها.

وبما أن في بلادنا تعتمد على الزراعة في اقتصادياتها فإن الواجب يدعونا إلى نشر مبادئ المحاسبة الزراعية وتبيان فوائدها نظرا للأسباب التالية:

1- تحديد الملكية الزراعية بحيث أصبح المالك مضطرا إلى استغلال أرضه استغلالا كاملا منتجا، وإلى البحث عن كافة الوسائل التي تمكنه من الاستفادة منها بغية التوصل إلى أقصى أرباح ممكنة.

2- إن المشروعات الزراعية التي تقوم باستغلالها الحكومة قبل تسليمها للمستثمرين تتطلب مسك نموذجية منتظمة، تبين بشكل دقيق الدخل الناتج من استثمارها للأراضي بغية تحديد قيمتها قبل تسليمها للمستثمرين، وبنفس الوقت لتحديد تكاليف المنتجات قبل بيعها.

3- إن الشركات الزراعية المساهمة مظطرة إلى مسك قيود منتظمة تمكنها من تحديد الأرباح بشكل حقيقي لتوزيعها على المساهمين وبغية احتساب الضريبة المستحقة.

ونلاحظ في الوقت الحاضر انتشار الصناعات الزراعية في بلادنا كصناعة الألبان والمنتجات الزراعية والحيوانية وغيرها، التي يجد أصحابها أنفسهم مجبرين على مسك قيود محاسبية منتظمة طبقا لأصول المحاسبة الزراعية.

يقودنا هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية التالية:

● طرح الإشكالية:

ما مدى إمكانية تطبيق المحاسبة في المؤسسات الزراعية حسب النظام المالي المحاسبي الجديد SCF؟

اعتمادا على الإشكالية السابقة يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام المحاسبة داخل المؤسسات الزراعية؟

✓ ما هي الانعكاسات المحاسبية التي تعود على النشاط الزراعي؟

✓ هل توجد مؤسسات زراعية تعتمد على نظام المحاسبة وتهتم بتسجيل القيود اليومية؟

● الفرضيات:

من أجل الإجابة على مجموعة التساؤلات السابقة يتم وضع الفرضيات التالية:

- إن النظام المحاسبي المالي يلبي حاجيات المحاسبة القطاعية كما فيها المحاسبة الزراعية.
- تعد المحاسبة جانبا مهما بالنسبة للمؤسسات الزراعية وبتالي هناك علاقة تكامل بين المحاسبة والمؤسسات الزراعية.
- تعتبر دراسة حالة المؤسسة محل تطبيق نظام المحاسبة وفق النظام المالي.

● أسباب اختيار الموضوع:

✓ أسباب ذاتية:

- حب الإطلاع والمعرفة.
- الرغبة في إثراء المكتبة المركزية العلمية للاستفادة منها مستقبلا.

✓ اسباب موضوعية:

- القيمة العلمية للموضوع لتعلقه بالواقع ومواكبة هذا العصر.
- ارتباط الموضوع بمجال دراسة والتخصص.

● أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الموضوع فير تزامنه مع تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يساهم دون شك في خلق المناخ الملائم لترقية الممارسات المهنية في مجال المحاسبة، وجعل المؤسسات الزراعية تطبق نظام المحاسبة وجعلها تواكب التطورات الاقتصادية الجديدة ونقل التكنولوجيا إليها.

● أهداف البحث:

1. التعرف على طبيعة وسمات النشاط الزراعي
2. التعرف على نظام المحاسبة المالية في النشاط الزراعي
3. استخدام الطرق المحاسبية لاستغلال الأراضي الزراعية
4. معالجة عناصر التكاليف الزراعية
5. تنظيم حسابات الإنتاج الزراعي والحيواني
6. إعداد قوائم تكاليف النشاط الزراعي وأساليب إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة به .

• منهجية الدراسة وأدواتها:

قليلا جدا المواضيع المتعلقة بالمعالجة الحاسوبية للمؤسسات الزراعية وفقا للنظام المحاسبي المالي لحدثة الموضوع باعتباره شئ جديد في النظام المحاسبي الجزائري، الأمر الذي جعل المراجع على المستوى الوطني قليلة جدا، وذلك كان عائق هام في إنجاز هذه المذكرة. ومنه فإن المنهج المتبع هو المنهج الوصفي عند تقديم النظام المحاسبي المالي، والمنهج التحليلي عند محاولة تطبيق المحاسبة في المؤسسات الزراعية، ونطبق منهج دراسة الحالة محل الدراسة.

• صعوبات البحث:

- هناك قلة في المراجع حول المحاسبة الزراعية.
 - عدم وجود مستثمر زراعي يمسك على الأقل المحاسبة العامة، الذي سبب لنا صعوبة في معرفة أرقام الحسابات لكل تثبيت ومخزون.
 - صعوبة الحصول على المعطيات والإحصائيات من الجهات المختصة وذلك مع مشكلة تحفظ بعض المسؤولين.
 - ضيق الوقت في إعداد هذا البحث وذلك بسبب تأخر الموافقة على الموضوع من قبل الإدارة.
- وتبعا للأهداف المسطرة لهذا البحث، ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، كل فصل تسبقه مقدمة وتعقبه خاتمة.

الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة والنظام المحاسبي المالي، يتناول هذا الفصل إلى معرفة مفهوم المحاسبة المالي وما أهميتها و إلى ما تهدف المحاسبة، بالإضافة إلى التعرف على النظام المحاسبي المالي ومزايا هذا النظام وأهم مستجداته.

الفصل الثاني: سنتطرق في هذا الفصل إلى عموميات حول الزراعة، بالإضافة إلى التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية، وكذلك التسجيل المحاسبي للأصول الزراعية.

الفصل الثالث: خصص لدراسة التطبيقية لمؤسسة زراعية، لذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما: تقديم عام حول المؤسسة، ومبحث حول المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية.

تمهيد:

إن التطور السريع الذي طرأ في النظم الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى نشوء علوم جديدة بعد الحرب العالمية لثانية أعطى للمحاسبة دوراً قيادياً في توجيه النشاط الاقتصادي وحث الكثير من المعنيين في المجال العلمي على تطوير المعرفة المحاسبة.

ولقد أصبح للمحاسبة اليوم الدور الأساسي في خدمة الإدارة في المنشآت الاقتصادية باعتبارها لغة المال وكما يسميها البعض بلغة التجارة فهي التي تقوم بتزويد الأفراد والمؤسسات بالمعلومات اللازمة والبيانات المالية لتحقيق أغراض عديدة منها رسم السياسة المالية والتخطيط الإنتاجي واتخاذ القرارات بصورة موضوعية، وبالتالي فهي الوسيلة بموجبها يصبح لدى المديرين العلم بالوضع المالي لمنشآتهم وشريكاتهم ومدى تقدمها، وبداهة يمكن القول أن الركيزة الأساسية لنظام المعلومات هي المحاسبة لا سيما المالية منها باعتبارها تقوم بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركة أداء المؤسسة.

تضمن النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوماً للمحاسبة المالية باعتبارها نظاماً للمعلومات، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه بصفة القبول الدولية كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل تناول عموميات حول المحاسبة بالإضافة مبادئ وأهمية المحاسبة وأهدافها، وإعطاء الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي، وذلك كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة.

المبحث الثاني: مبادئ وأهمية المحاسبة وأهدافها.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة

تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما ، وهي تلعب دورا هاما في إنجاح مسارات التسيير داخل المؤسسة .

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المحاسبة

لكل منا معاملاته وعلاقاته المادية مع غيره من الناس . وقد تعدد هذه العلاقات لدرجة تعجز معها الذاكرة عن حصرها فكان لا بد لنا من تسجيل هذه العلاقات بالكتابة حتى يمكن الرجوع إليها وتحديد نتائجها كلما دعت الحاجة خاصة وقد نما المجتمع الذي نعيش فيه وتشابكت مصالحه وتعددت معاملاته ونتج عنها حقوق مادية لأفراد لدى بعضهم البعض ، فالفرد الواحد يدين غيره في الوقت الذي يدينه آخرون سواء من الأفراد أو الهيئات ، لذلك يعتمد كل منا إلى تدوين هذه المعاملات بالطريقة التي تناسب مع درجة ثقافته ومستوى إدراكه وحجم معاملاته . فكان طبيعيا أن تختلف هذه الطرق وتعدد، من المناسب إذن أن يتفق على طريقة التسجيل مختلف العلاقات المادية بين الأفراد¹.

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة منذ القدم ، وتطورت هذه الحاجات بمرور العصور ، ففي العصور الأولى قبل اكتشاف الكتابة كان الإنسان يستعين بالحصى لتعداد رؤوس قطيعه ورقابته ، فعند المطابقة بين عدد رؤوس الماشية للقطيع وعدد الحصى يمكنه استنتاج كل زيادة في الحصى تعني زيادة في الماشية بسبب حالة ولادة مثلا ، وكل نقص في الحصى يعني ضياع أو افتراس الماشية.

بظهور الكتابة كانت المحاسبة في بدايتها مرادفة للحساب والعد ، وبقيد منفرد تجسدت في جداول محاسبية و إحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل ومقايضة بين الأفراد والجماعات، وظهرت الآثار الأولى من شكل هذه المحاسبة في شرائع حمورابي بين 3500-4000 ق م.

بقيت المحاسبة على هذا النحو تسجل العمليات المالية ذات أثر على الغير فقط لمدة طويلة، لكن عند تطور التجارة واتساعها ومع تعدد وتنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها الأول تلبي حاجة أصحاب المشاريع، فتصاعد الاهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11 م ويتفق الباحثون أن أول ما كتب في المحاسبة كان في 1494م

¹ محمد حسين الجزيري وآخرون، المحاسبة الزراعية، ملتزمة للطبع والنشر، مصر، 1986، ص: 05.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

من طرف أستاذ الرياضيات في جامعة ميلانو الإيطالي لوقا باسيولي LOCA PCIOLI وذلك في كتابه المعنون:

"Summa de arithmatic geometric proportioni de compuieset proportionalita"

أهم ما جاء في كتابه هذا:

تفسير أسلوب القيد المزدوج الذي كان يمارس من قبل إذ يعود ابتكاره إلى نهاية ق 14م والذي يعتبر انقلابا كبيرا في ميدان المحاسبة، لدرجة أن البعض يشبهه تماما بدور الآلة البخارية في عالم الصناعة .

تنظيم العمل المحاسبي لأول مرة وذلك بتحديد سجلات محاسبية أساسية ثلاث: المذكرة، اليومية، دفتر الأستاذ،

Memorial, Journal, Quaderno

لأول مرة إعداد حساب الأرباح والخسائر بقياس الربح الدفترى للمؤسسة في نهاية الفترة كملخص تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية الموالية (المصاريف والإيرادات).

بهذا كان الهدف من المحاسبة هو حماية أصول المؤسسة وتحديد المسؤولية وحل النزاعات، وبقيت الممارسات المحاسبية على ما هي عليه إلى غاية ظهور الثروة الصناعية في النصف الثاني من القرن 18 التي أحدثت تقدما هائلا في الفكر الاقتصادي بصفة عامة نظرا لتطور وتعقد التكنولوجيا الذي أدى إلى تنشيط حركة النقل البري والبحري، وتطور حجم الوحدات الاقتصادية فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت نشاطا موازيا للمؤسسات التمويلية، إضافة لتقسيم العمل وانتقال الملكية من الملكية الفردية للمشروع إلى أنواع جديدة كشركات التضامن ثم شركات الأموال، هذه الأخيرة أدت بدورها إلى انفصال ملكية المشروع عن إدارته، بهذا كله انتقلت أغراض المحاسبة من الرقابة والحماية إلى أغراض القياس وتقييم الأداء.

ولا يهمل المؤرخون مساهمة المسلمون في تطوير المحاسبة بالتحويل إلى نظام العد العشري بإدخالهم الصفر على النظام الهندي وما كان لذلك من أهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخال الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى الحول، ومبادئ استخدام الموازنة العمومية، وتقسيم المال (الأصول) إلى عروض تقنية (أصول

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

ثابتة) وعروض التجارة والأثمان (أصول متداولة)، والدواوين (الواردات، الصدقات، الخراج) التي كانت تطبيق مبكر لما يعرف حاليا باليوميات المساعدة وغيرها من الأفكار التي كان لهم السبق في ممارستها¹

إن الدراسة النظرية لتطور الفكر المحاسبي لها أهميتها الخاصة في التعرف على التطور الأيديولوجي في المحاسبة، فالفكر المحاسبي في حالة استمرار مع التغيير، فالاستمرار يعني العناصر النابعة من الماضي إلى الحاضر والممتدة إلى المستقبل، والتغيير يحدث عن أثر الظروف المحيطة والتي تؤثر على الاستمرار ولكن لا تلغيه، ويمكن التعبير على هذه الفكر بلفظ النسبية، فالتجربة والاستعمال المرضي يمدنا ببعض العناصر التي تصلح للبقاء والاستمرار والظروف الاجتماعية والاقتصادية المحيطة قد تدعو إلى التغيير، فلقد كان المؤثر الفعال في ظهور حسابات رأس مال والدخل بإيطاليا وما تلاها من تطور طرق القياس والعرض والحاجة الملحة والمستمرة لإدارة المشروع إلى بيانات مالية حقيقية عم مشروعاتهم.

وكانت حاجة الإدارة ملحة لمثل هذه البيانات لأن القرارات الإدارية في المستقبل تستطيع أن تستفيد من مراجعة المنتظمة لنتائج وقرارات وأعمال الإدارة في الماضي وبالتجربة والخطأ فإن المحاسب استطاع أن يصل إلى طريقة لتقسيم حساباته.

وطريقة التقسيم المحاسبية مما لا شك فيه قد فتحت الطريق أمام مناقشة العديد من مشاكل الإدارة بطريقة منطقية ومنظمة لأن عمليات المشروع في حسابات مستقلة مكنت الإدارة بطريقة فعالة من تفهم نتائج عمليات المشروع بطريقة أصلح كثيرا من الاعتماد على الملاحظة أو التطور العابر .

ولقد نشأت المحاسبة نظرا لحاجة الإنسان إلى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها وتطورت المحاسبة عبر المراحل الآتية:

أولا: المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى

المحاسبة هي إثبات منظم لنشاط مؤسسة اقتصادية، ظهرت في البحر الأبيض المتوسط فكانت مساهمة لظهور العد والقياس، وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لصبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة الكهنة لمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب لبناء السفن.

¹ بن ربيع حنيفه، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج 1، طبع بمطبعة دار هوم، الجزائر، 2010، ص: 02-03-04.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

ففي عهد الرومان و الإغريقي لم تكن هناك أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى القديم فقد اكتفى بإثبات ديون الحرفين والتجار بشكل عربي على ألواح شمعة¹.

وفي العصر الوسيط الذي ساهم فيه نظام إقطاعي، اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى مزارع ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي.

ثانيا: المحاسبة في عصر النهضة ومبدأ القيد المزدوج

كان للحروب الصليبية دور في احتكاك سكان حوض المتوسط مع العرب الذين نقلوا العلوم والمعرفة إليهم خاصة في إيطاليا الذي سمح بإدخال الرياضيات ونظام الأرقام العشري ليحل محل النظام العددي. وساعد انتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة. ولكن بقي الاعتماد على النظام العددي الروماني لأنه هو المعتمد قانونا فالتجار الإيطاليون كانوا يمسكون نوعية من السجلات مجموعة بالأرقام العربية لتسهيل العمليات و الإثبات المحاسبي والأخرى بالنظام الروماني، وحوالي نهاية القرن الثالث عشر ظهرت الحسابات الاسمية كحساب الألبسة الذي تم بين حساب البضائع، وانتشرت سريع وفي نفس الوقت تقريبا بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل "منه - له" ممسوك وفق الشكل التقليدي المعروف حاليا "T" وبدأت تظهر بوادر القيد المزدوج.

ثالثا: المحاسبة في عصر الرأسمالية

في هذه المرحلة ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية، إذ قدمت أداء عقلانية تقوم على تكميم الغاية (الربح) والوسائل (المشتريات والمبيعات، المصروفات والإيرادات) ظهرت الحاجة إلى الميزانية العامة للمؤسسة فتتج عنها الفرضية الدورية:

وفي سنة 1673 فرض في فرنسا مسك السجلات المحاسبية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد الميزانية العامة، ولهذا ظهر التأثير لا قانوني على شكل ومضمون الميزانية لحماية حقوق الدائنين بالدرجة الأولى، ثم بدأ تظهر السجلات المحاسبية السائدة خلال مرحلة الرأسمالية هي:

- مبدأ تحقيق الإيراد عند البيع

1 عثمان عبد العليم وآخرون، النظام المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكر شهادة ليسانس، الموسم 2009-210، ص3-4

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- تحديد الربح وفق حجم المبيعات بمقابلة الإيرادات بالنفقات
- اعتماد البيانات الفعلية التاريخية في الإثبات المحاسبي وتحديد نتيجة النشاط¹.

كما اهتم الإنسان منذ القدم بالاحتفاظ بالتسجيلات المحاسبية نظرا لفوائدها العديدة، حيث تكلم شاوردن عن احتمال وجودها بشكل ابتدائي وهي أولى أشكال التجارة، حيث شهدت الآثار في أقدم العصور على بقايا هذه السجلات لم تكن نظاما محاسبيا متكاملًا بالمعنى الذي نعرفه اليوم.

إلا أنها كانت تفي بحاجاتهم تلك المرحلة ولكن مقتصرين على التسجيل الكمي فقط.

ولما ظهرت النقود و اختفى نظام المقايضة وتعددت المبادلات التجارية وتنوعت، ظهرت الحاجة إلى مسك الدفاتر لتسجيل قيمة الأشياء المتبادلة.

ثم ظهر التعامل الأجل في الحياة التجارية فأصبحت الحاجة ملحة إلى المحاسبة ووجد التاجر نفسه مضطرا إلى تسجيل المعاملات التي تتم بينه وبين الغير، وقد تم تسجيل العمليات التجارية بطريقة بدائية في أول مرة كما كانت نتيجة نشاطه تقاس بمقدار الزيادة أو النقص في صافي ممتلكاته بين تاريخين متعاقبين.

وفي القرن الخامس عشر ونتيجة لنمو التبادل التجاري في الداخل والخارج نشأت توفر طريقة محاسبية علمية تقدم كوسيلة لتسجيل العمليات التجارية بأنواعها المختلفة.

وفي بداية هذه المرحلة كانت تطبق طريقة القيد المفرد، ثم وضعت نظرية القيد المزدوج على يد عالم الرياضيات الإيطالي "لوكا تشيو" حين اصدر كتابا في الرياضيات سنة 1494 تناول في الفصل الأخير منه نظرية القيد المزدوج في المحاسبة، وكان بمثابة ميلاد عصر جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها.

وفي نهاية القرن الثامن عشر، نتج عن الثورة الصناعية تطور كبير في الحياة الاقتصادية ونمو المشروعات الفردية وظهرت شركات الأشخاص بقصد الحصول على الأموال الكافية للمشروعات التجارية و الصناعية.

وكان في هذا الاتجاه الجديد عاملا هاما في تطور علم المحاسبة بهدف قياس نتائج أعمال هذه المشروعات بدقة ووضوح لبيان حقوق الشركاء وتحديد نصيب كل منهم في الأرباح والخسائر.

¹ عثمان عبد العليم، مرجع سابق، ص: 04.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وترتب على نمو الصناعة وكثرة الاختراعات التي تلي الثورة الصناعية وحتى عصرنا الحاضر ظهور الشركات العملاقة من صناعية وتجارية ومالية ومصرفية فتطورت المحاسبة نظريا وعمليا لمسايرة التطورات الاقتصادية الكبيرة، فتعددت أشكال المحاسبة ووسائلها وطرقها حتى أصبحت النظرية المحاسبية بقواعد ومبادئ ومفاهيم جديدة، وتكاملت المحاسبة كعلم له مضامين وأصول خاصة.

منذ القرن 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة وجعلها أكثر فعالية في تلبية حاجة مستعمليها وهذا نظرا لما لعبته وتلعبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853م في بريطانيا ثم تبعها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، غير أن أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973 بموجب اتفاقية جمعت هيئات مهنية محاسبية للدول المتقدمة، وهي التي تحولت إلى IASB مجلس المعايير المحاسبية الدولية المسؤولة على نشر المعايير المحاسبية والإفصاح المال الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدول تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة والناجحة عن تحرير التجارة العالمية، انتقال رؤوس أموال المستثمر، ظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى، وانفتاح الدول للاستثمار الدولي.

بظهور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها المستمر كلما اقتضت الضرورة ذلك تم وضع الأسس النظرية للمحاسبة وتحسين مستوى الإفصاح للمعلومات المحاسبية.

ويمكن القول أن المحاسبة بدأت منذ القديم كفن يتطلب إتقانه ممارسة وتدريبا مستمرا لمن يرغب احترافه، ثم تطورت إلى علم له قواعده و مفاهيمه ومبادئه¹

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة، سنحاول أن نورد بعض منها التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب الباحثين في مجال المحاسبة وكذلك ما صدر عن بعض الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة في المحاسبة.

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى. فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس

¹ محمد زين فارابي، ترجمة جمال خلفي، تقنيات المحاسبة، ج1، ط1، 2002-2007، 21

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به سواء كانت تعد ميزانية بنك، أو تسجيل عمليات في البنك، أو تحسب الضريبة المستحقة على دخلك، أو تدير شركة كبرى، فأنت تتعامل مع مفاهيم محاسبية ومعلومات محاسبية¹.

أول تعريف للمحاسبة كان في 1940 صدر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AAA المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (سنة ميلادية عادية) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة، هنا المحاسبة لا تتعدى كونها فن مسك وتنظيم الدفاتر المحاسبية.

المحاسبة نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية) عن المؤسسات الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة.

أما في سنة 2001 فقد عرفها **Needles** كالتالي:

المحاسبة ليست نهاية حد ذاتها، إنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس، معالجة، ثم إيصال المعلومات المالية عن المؤسسات للأطراف ذات المصلحة حتى تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة².

وتعرف المحاسبة على أنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال الحسابات التي تعتمد على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي³.

المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من

¹ سامي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر المعايير الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2008-2009، ص: 5.

² بن ربيع حنيفه، مرجع سابق، ص: 6.

³ عبيد خالد وآخرون، المعالجة المحاسبية لعمليات التأمين وإعادة التأمين، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الليسانس في علوم التسيير، فرع التسيير

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة¹.

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين "AICPA" المحاسبة بأنها "عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة للاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها².

المحاسبة هي عبارة عن أداة تستعمل لكشف وتمثيل المركز المالي للمؤسسة حيث نعني بالمركز المالي مجمل ما تملكه المؤسسة من أصول، وما تلتزم به للغير أو لأصحاب المؤسسة³.

المحاسبة تحدد نتائج نشاطات المؤسسة بين الحين والآخر، وهذا كي تتمكن المؤسسة من معرفة ذمتها المالية، أي أنه من خلال هذه النتائج تستطيع المؤسسة تحديد الفرق بين ما تملكه من أموال، وبين ما هو عليه من ديون، وبالتالي معرفة الحالة الصافية لها وهذا ما يطلق عليه بالذمة المالية⁴.

المحاسبة هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية⁵.

المحاسبة كعلم "من الناحية النظرية"

هي العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في الدفاتر وذلك بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتصنيفها ثم استخراج نتائج هذه العمليات وأثرها على المشروع وما يؤيدها من تفسير.

المحاسبة كفن "من الناحية التطبيقية"

المحاسبة كفن تتضمن عمليات القيد والتبويب وعرض النتائج، أي ما يعرف عادة بإمسك الدفاتر “Book-Keeping” بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية المختلفة واكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها

¹ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي الجديد، دار عبد اللطيف والنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 11.

² رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء، الأردن، ط1، 2000، ص: 13.

³ شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 02.

⁴ محمد بويتن، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص: 01.

⁵ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 13.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وتسويات الجرد وخلافة¹.

تعتبر المحاسبة مجالا معرفيا متخصصا، حيث تلعب المعارف المحاسبية دورا أساسيا في توليد المعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات.

توليد المعلومات هو خلق للمعرفة، أي كشف لحقائق ترتبط بالظاهرة التي تقدم المعلومات عنها (ترتبط مثلا بموارد المنشأة، وبالأثار التي تركتها الأحداث والظروف المحيطة بالمنشأة في نتائج أعمالها أو في مركزها المالي وغير ذلك). والمستخدم يكتسب معرفة جديدة عند حصوله على المعلومات المولدة، يستخدمها لاتخاذ قراراته².

المحاسبة هي نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية لإحدى المنشآت للأطراف المستفيدة³.

فالمحاسبة هي حلقة اتصال بين هذه الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمنشأة ومتخذي القرارات.

يقع على عاتق المحاسبين تحديد تلك المعلومات اللازم توفيرها بما يواكب الحاجات المستمرة والمتطورة من المعلومات فتحدث عملية التغذية العكسية.

المحاسبة نشاط خدمي لأنها تقوم بتزويد الجهات المعنية بالأمور المالية للمنشأة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات المتعلقة باستثمار الموارد وكيفية استخدامها.

وكذلك المحاسبة منهج وصفي تحليلي لأنها تقوم بتحديد وتحليل عدد هائل من الأحداث والعمليات الاقتصادية والمالية خلال عمليات تحديد وقياس وتبويب تلك الأحداث والعمليات الاقتصادية بغرض إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.

وهي نظام للمعلومات حين تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية إلى الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بنشاطها بصورة لها أهميتها ودالاتها⁴.

¹ منشورات جريدة المحاسبين، صوت المحاسبين.

² <http://webcache.googleusercontent.com> (تم الاطلاع عليه بتاريخ 15\1\2014)

³ طلاب وطالبات كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، نظام الانتساب المظور، ملتقى الطلبة والطالبات جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المستوى الثالث، 1430-1431.

⁴ <http://webcache.googleusercontent.com> (تم الاطلاع عليه يوم 17\1\2014).

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وحدثا جرت تسمية المحاسبة بلغة الأعمال لما لها من دور لا يقوم به غيرها من ميادين المعرفة الأخرى في تحديد أرباح الشركات لفترة ما ، ومستويات الأرباح الضرورية لتمويل الأرباح الضرورية لتمويل مشاريع جديدة أو نشاط جديد وغيرها.

وبهذا نستنتج أن تعريف المحاسبة مونها فن (تقنية) تسجيل البيان¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للمحاسبة :

هي مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو وحديثا جرت تسمية المحاسبة بلغة الأعمال لما لها من دور لا يقوم به غيرها من ميادين المعرفة الأخرى في تحديد أرباح الشركات لفترة ما ، ومستويات الأرباح الضرورية لتمويل الأرباح الضرورية لتمويل مشاريع جديدة أو نشاط جديد وغيرها.

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها في شتى المجالات فإنها يجب أن تتصف بخصائص معينة ويمكن تلخيصها كالتالي:

1- الملائمة Relevance

وتعد ملائمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات والملائمة تعني أن تلك المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة عند دراسة المجلة التي يراد حلها ومعالجتها واتخاذ قرار بشأنها. أو بشكل أوضح يجب أن تكون المعلومات مفيدة ومهمة لما صممت من أجله.

2- الوقتية Timeliness

أي أن الحاجة للمعلومات حاجة وقتية وبذلك يجب أن تكون المعلومات حديثة لان المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها مع مرور الوقت ولذلك يجب أن تكون Up to date

3- القابلية للتحقق Verifiability

وهي الخاصية التي تجعل جميع المستخدمين لها بصفة مستقلة وباستخدام أساليب مماثلة أن يتوصلوا لنتائج متماثلة.

4- الموضوعية (البعد عن التحيز) Objectivity Freedom from bias

وتعني الابتعاد عن التقدير والحكم الشخصي في المحاسبة والاعتماد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية.

¹ بن ربيع بن حنيفه، مرجع سابق، ص: 5.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وهو أن لا تكون المعلومات منحازة لجهة على حساب جهة أخرى.

5- الصحة أو الدقة Accuracy

وهي على درجة كبيره من الأهمية لأنه إذا لم تكن المعلومات صحيحة ودقيقة فما الفائدة منها وبما أن المعلومات المحاسبية مدخلات لنظام القرار فإنها إذا كانت خاطئة وغير صائبة سوف تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة لنظام القرار والذي بدوره اعتمد على مدخلات غير صائبة. (مثل بيانات الأمريكان المضللة).

6- القابلية للقياس الكمي Quantifiability

معروف أن المحاسبة أداة للتعبير عن نشاط اقتصادي على شكل وحدات نقدية أي أن المحاسبة هي لغة أرقام ويتم القياس للأحداث المالية وإثباتها وإعداد التقارير عنها بشكل كمي.

المطلب الثالث: أنواع المحاسبة

هناك عدة أنظمة للمحاسبة لكل منها هدف خاص به ومجال تطبيق معين وهذه الأنواع تتطور وتتعدد بظهور احتياجات جديدة تفرضها تغيرات بيئة الأعمال.

- المحاسبة المالية:

وهي الفرع الذي يهتم بتحليل وتسجيل العمليات المالية وتلخيصها بهدف قياس نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة . فقائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي إنتاج المحاسبة المالية للمنشأة ويتركز اهتمامها على تقديم المعلومات المالية للأطراف الخارجية (المحاسبة الخارجية)¹.

تسمى أيضا المحاسبة العامة تعتبر من تقنيات التسيير الموحدة التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى المؤسسة والناجحة سواءا اثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج، اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل، هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناجمة عن مختلف التدفقات التي قامت بها المؤسسة وتم تسجيلها بطريقة معينة معبرا عنها بالنقد².

¹ <http://webcache.googleusercontent.com> (تم الاطلاع عليه بتاريخ 21\1\2014)

² عاشور كتوش، مبادئ المحاسبة العامة وفقا لنظام المحاسبي المالي scf، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف.

- المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير:

المقصود بالمحاسبة الإدارية هي الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة وعلى التكاليف في الوقت المناسب مما جعل لهذه الرقابة أثرها الفعال في بحث أي انحراف عن التخطيط الموضوع مقدما ومعالجة هذه الانحرافات في الحال. فوظيفة المحاسبة الإدارية تتضمن إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول¹.

- محاسبة التكاليف:

بظهور الثورة الصناعية وتطور حجم المؤسسات لم تعد المحاسبة لم تعد المحاسبة المالية تكفي لتلبية حاجة الإدارة للمعلومات لاتخاذ القرارات فتم تطوير محاسبة تهتم بتحليل التكاليف، وتستخدم مخرجاتها فقط من طرف المستخدمين الداخليين بهدف:

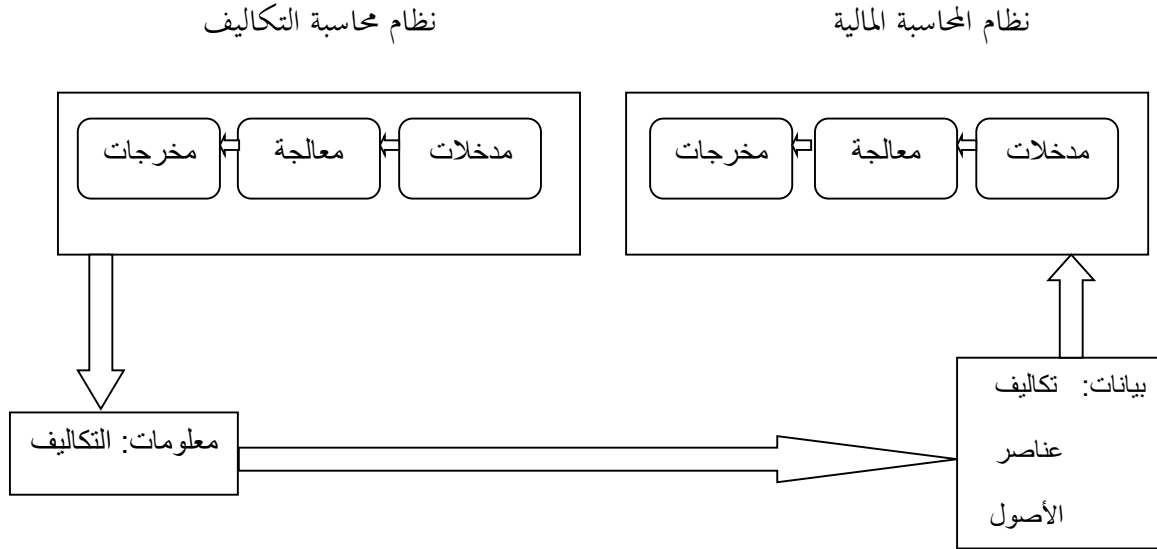
- تحديد أسعار تكلفة المنتجات.
- مراقبة عناصر التكاليف بقصد التحكم فيها وضغطها.
- وضع معايير التكاليف، تفيد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء.
- توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .
- تقييم بعض عناصر الأصول في المؤسسة: تكلفة إدخال المنتجات للمخازن، تحديد تكلفة المثبتات المنجزة من قبل المؤسسة لحاجتها الخاصة².

بهذا نستنتج أن هناك تبادل بين كل من نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية على النحو التالي:

¹ منشورات شبكة ومكتبة أسطورة الأفلام، www.feleb.com

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 11-12.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf



تبادل الخدمات بين نظامي المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية: ص12.

- المحاسبة العمومية أو الحكومية:

يستهدف هذا النوع من فروع المحاسبة إلى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية طبقاً لقواعد محددة باللوائح المالية. ولا تهدف المحاسبة الحكومية لقياس الربح أو المركز المالي، كما تهدف إلى قياس التكلفة كما هو الحال في المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية. فهي تهتم بالمحاسبة على مجموعة من الموارد المالية محددة ومخصصة لأغراض تحقيق أنشطة معينة بغية الرقابة وتطبيق القواعد القانونية عليها¹.

على عكس المؤسسات الاقتصادية التي تستهدف تحقيق الأرباح، فإن المؤسسات الحكومية أو العمومية التي لا تستهدف ذلك إذ لها أهداف اجتماعية بالدرجة الأولى كالجوامع والمستشفيات، الإدارات المحلية وغيرها، لذلك حتى تحقق فاعلية في تقديم هذه الخدمات فإنها تخضع لنظام محاسبي خاص بها يضبط النفقات حسب الاعتماد المخصصة لها سنوياً في الميزانية المقررة من طرف الدولة، وهذا النظام المحاسبي يشمل كل الإجراءات والمبادئ لقياس وتقييم الأنشطة التي تقوم بها كل الهيئات².

¹ فؤاد السيد المليجي، المحاسبة في المنشآت الزراعية والحيوانية، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر، مصر، 2007، ص: 20.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 13.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

يقتصر هذا الفرع من المحاسبة في المؤسسات العمومية والهيئات العامة التي لا تهدف للربحية وإنما تسعى لخدمة الوطن، وتعمل المحاسبة العمومية على تزويد إدارة تلك المؤسسات بمعلومات مالية مفيدة تساعد¹.

- محاسبة الشركات:

هو نظام محاسبي يخص نوع معين من المؤسسات وهو الشركات، سواء كانت شركات الأشخاص أو شركات الأموال، معتمدا على مبادئ وفروض المحاسبة المالية يهتم هذا الفرع بمعالجة العمليات المتعلقة بتكوين، رفع أو تخفيض رأسمال الشركة، توزيع الأرباح، عملية اندماج الشركات وكذا تصفيتها².

- المحاسبة الوطنية:

تعد المحاسبة القومية أو الوطنية ما ينتج عنها من معلومات مؤطرة ضمن ما يسمى "الحسابات الاقتصادية القومية" من أهم أدوات البحث والتحليل الاقتصادي التي تساعد الباحث على تفهم الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ودراسة تطورها . فهذه الحسابات تزود المهتم بشؤون التحليل الاقتصادي والمؤشرات الرئيسية التي تصور الحياة الاقتصادية وتعكس تفاعلاتها المختلفة من انتاج واستهلاك وادخار واستثمار واستيراد وتصدير³.

- المحاسبة الضريبية:

يهتم هذا النوع من المحاسبة بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفقا أحكام قانون الضرائب. وقد تعددت القوانين الضريبية، الأمر الذي أدى إلى تخصيص بعض المحاسبين للتعامل مع هذا الفرع لتقديم الآراء من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا التي قد تختلف عليها دائرة الضريبة مع إدارة المشروع وحلها⁴.

- تدقيق الحسابات :

التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية ونتائج المراجعة.

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 14.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 14.

³ حسن أحمد جزوري، دروس خاصة بقسمي إدارة الأعمال والعلوم المالية المصرفية لسنة ثالثة، كلية الاقتصاد بجامعة حلب، الفصل الدراسي الثاني، 2006-2007.

⁴ اريج يعقوب طوفان وآخرون، مدخل المحاسبة، توت شامي التعليمية، Tootshamy.com، 2002، ص: 8.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

كما عرف اتحاد المحاسبين بأن التدقيق المحاسبي أنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين¹.

- المحاسبة التحليلية:

من الناحية القانونية للمؤسسة غير ملزمة بإعداد محاسبة تحليلية ولكنها ضرورية من الناحية التقنية، لمعرفة مكونات كلفة الإنتاج وتوزيع الإنتاج والمصاريف المباشرة والتكاليف الثابتة والمتغيرة التي ساهمت في إعداد هذا المنتج ولهذا الغرض سميت بمحاسبة التكاليف لأنها تحدد تكلفة الإنتاج².

- المحاسبة التقديرية (تسيير الموازنات) :

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة

وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين³.

تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في المستقبل، على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية⁴.

- فروع حديثة للمحاسبة:

مؤخرا ظهرت فروع جديدة للمحاسبة تعرف بالمحاسبة البيئية، وتهتم بتتبع أثر نشاط المؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي مثلا، كما تهتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة.

¹ محمد أمين مازن، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص: 4-5.

² د. صالح محمد القرا، مدونة العلوم المالية والإدارية، محاسبة تدقيق حسابات - إدارة اقتصاد.

³ بن زعيط وهيب، موابي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، جامعة مستغانم، ص: 3.

⁴ عبيد خالد وآخرون، المعالجة المحاسبية لعمليات التأمين وإعادة التأمين، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، فرع المحاسبة، الجزائر، 2010، ص: 4.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية، التي تهتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالقضاء على الآفات الاجتماعية، والمساهمة في التدريب وغيرها، وهذا تماشياً مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة¹.

● المحاسبة الزراعية:

تبحث هذه المادة في محاسبة النشاط الزراعي – أنواع الحسابات وطرق مسكها والمقارنة مع أنواع المحاسبة الأخرى – الطرق المحاسبية لمعالجة استغلال الأراضي الزراعية وحسابات

المنتجات النباتية والحيوانية – أعداد قوائم النشاط الزراعي والموازنات التقديرية المتعلقة بها².

● محاسبة الموارد البشرية:

وهي تهتم بالمحاسبة عن الأفراد كمورد من موارد المنظمة وتقوم بقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه البيانات للأطراف المستفيدة لجمع المعلومات الإدارية، وتقييم الأداء الخاص بالموارد البشرية و تصنيفها وقياسها وتسجيلها وتحديد لها بصفة دورية وتقديمها للأطراف المختصة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة للتخطيط وتقييم الأداء.

● المحاسبة الدولية (International Accounting)

يهتم هذا الفرع من المحاسبة بالتجارة العالمية التي تقوم بها المنشآت التجارية في الأسواق العالمية، لذا فإن على المهتمين بهذا الحقل الإلمام الجيد بأنظمة الجمارك وقوانينها، والتشريعات التجارية والمالية والضريبية في الدول المعنية³.

المبحث الثاني: مبادئ وأهمية المحاسبة وأهدافها

تتمثل مبادئ المحاسبة في قواعد عرفية تطورت مع الزمن، شأنها في ذلك شأن المحاسبة مما أدى إلى رفض بعضها وظهور أخرى جديدة وهي تختص في الأصل من طرف المختصين (خبراء، هيئات)، بالإضافة إلى أن المحاسبة تظهر أهميتها على مستويات ولها أهداف معينة تريد الوصول إليها.

¹ بن حنيفة ربيع، مرجع سابق، ص: 15.

² المحاسبة الزراعية، منشورات، كلية العلوم الادارية والمالية، قيم المحاسب، جامعة الاسراء.

³ بن ناصر توفيق وآخرون، المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ليسانس، فرع محاسبة، 2009-2010، ص: 19.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

المطلب الأول: مبادئ المحاسبة:

تقترح المبادئ المحاسبية، في الأصل من طرف المختصين من خبراء وهيئات و يتفق عليها مع مستعملي القوائم المالية، وتتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية ولن تحظ البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة بالحرف الواحد.

كما حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب مراعاته لدى الكشف المالية ولا سيما:

✓ مبدأ استمرارية النشاط :

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة طويلة، حيث أحياتها طويلة وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف أو التصفية¹.

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية لتصفية². كما تعد الكشف المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في السنوات القادمة³.

من بين الأهداف الأساسية للمؤسسة هي مدة حياتها، نعلم أن المؤسسة تنشأ لممارسة نشاط معين و الأقصى مدة ممكنة وهذا المبدأ يعتبر أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلقت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها، حيث أن الوسائل المادية والبشرية التي تتوفر عليها المؤسسة أنها وجدت من أجل الاستمرار.

✓ مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:

إن لمبدأ الدورات والنتائج الدورية، علاقة مباشرة مع مبدأ استمرارية النشاط إذ يرغب مستعملو البيانات المحاسبية في تزويد بنتائج دورية، وهذا ما أدى بالضرورة لتقسيم حياة المؤسسة إلى فترات، تسمى كل فترة بالدورة المحاسبية، وتتألف الدورة المحاسبية من اثني عشرة شهرا.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 34.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 16.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، 2011، ص: 7.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وتطبيقا لهذا المبدأ فإن المؤسسة في آخر كل دورة مجبرة على التفرقة بين ما يعود للدورة، وما لا يعود لها (كل دورة بنفقاتها، وكل دورة بنتائجها) حتى تستطيع إعطاء نتيجة الدورة فعلة¹

يقتضي قياس نتيجة النشاط الاقتصادي الذي تقوم به المؤسسة والمتعلق بدورة معينة دون تدخل بالدورات الأخرى وذلك عن طريق مقابلات إيرادات الدورة بالمصاريف المتعلقة بها وذلك بصرف النظر عن إتمام السداد النقدي أو عدم إتمامه إذا كان ذلك قد تم في الفترة السابقة عن الدورة المعنية أو خلالها و هذا أدى إلى ما يسمى بالتسويات الجردية².

✓ مبدأ الحيطة والحذر:

بمعنى أنه إذا كان يتوقع تحقق إيراد أو ربح عبر الفترات القادمة فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار حتى يتحقق فعلا، أما إذا كان يتوقع خسارة مستقبلا فإنه يتم الاحتياط لها عن طريق تكوين مخصص لمواجهةها، وقد اعتبر (Arthur Andersen) الحيطة والحذر هو قيد من قيود المحاسبة وليس أحد المبادئ المحاسبية.

✓ مبدأ الإفصاح التام:

ينص هذا على أنه يتوجب على إدارة الشركة نشر كافة المعلومات المالية الضرورية في تقريرها المالي السنوي بشكل تام والتي تجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة لقارئها مع عدم جواز حذف أي المعلومات الجوهرية والآتي مجموعة من الأمثلة عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

الالتزامات الطارئة أو المحتملة هو إن كان يتوقع ترتيبها بسبب قرار محكمة أو الجهات حكومية مثل دائرة ضريبة الدخل.

إن الالتزامات طويلة الأجل تم التعاقد عليها وقد يصاحبها عملية رهن بعض الأصول مقابلها السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة مثل طريقة احتلاك الأصول الثابتة وطريقة تقسيم بضاعة آخر المدة.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 36.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 16-17.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

طبيعة وأثر تغيير أي سياسة محاسبية، فمثلا إذا وجدت إدارة المنشأة أن هناك ضرورة لتغيير طريقة احتلاك المباني من القسط المتناقص إلى القسط الثابت قسم عملية الإفصاح عن هذا التغيير وبيان أثره على صافي الربح أو الخسارة وكذلك بيان أثره على قائمة المركز المالي وذلك في الإيضاحات الرفقة مع القوائم المالية¹.

✓ مبدأ القيد المزدوج:

هو مصطلح محاسبي حيث يعتبر النظام الأساسي والمعياري والمستعمل من طرف المؤسسة لتسجيل حركاتهم المالية. ويتضمن مبدأ القيد المزدوج على أن أي عملية محاسبية ، تتم بين حسابين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن².

تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من الحسابات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة لحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي شرط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

✓ مبدأ استقرار الوحدة النقدية :

يعتبر هذا المبدأ أن قيمة وحدة النقود مستقرة ولا تتأثر قيمتها الشرائية بتغيرات الواقع المعاش و عليه تسجل العمليات بقيمتها الفعلية التاريخية هما بجمع عمليات دورات مختلفة بعضها مع بعض (مادامت أن قوتها الشرائية لم يطرأ عليها أي تغيير).

عدم واقعية المبدأ أدت إلى العدول عنه من طرف البعض وأصبحت إمكانية التقييم (للاستثمارات خاصة) ممكنة.

✓ مبدأ ثبات واستمرارية الطرق المحاسبية:

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل و التقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى (شكل القوائم المالية وطرق التقييم) وكل تغيير الإعلان عنه تبرير للموافقة عليه، وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبدا عن مدى صدق وسلامة الحسابات.

¹ إيمان عبد الله محمد بوبكر، مبادئ المحاسبة، جامعة أبو ظبي، 2013-2014، ص: 19-20.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 16.

✓ مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية:

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون:

- بيانات مرضية.
- بيانات كافية.
- بيانات ذات معنى.
- بيانات واضحة.

وهذا يعني أن تكون لها المصدقية وأن تعطي لها الثقة التامة من طرف مستعمليه بمختلف أنواعها، وذلك حتى تضمن مبدأ الموضوعية. وأيضاً القواعد الواجب إتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل من مقارنة نتائج المؤسسة بنتائج المؤسسات الأخرى، وحتى تكون المقارنة موضوعية وذات معنى في الزمن والمكان بين مختلف المؤسسات ويجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية مع مدى إمكانية توحيد طرق العمل ، أي أن البيانات الظاهرة بالميزانية وحسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف المؤسسات¹.

✓ مبدأ بدهة الوقائع:

لكي يكون مستعملو المحاسبة واثقين في المعلومات التي تحتويها الوثائق المحاسبية يجب على المحاسبة أن تسجل التدفقات كما تظهر، وبالتالي لا من تبرير أي قيد محاسبي بوثيقة تحمل النتائج والإمضاء وخاتماً للمسؤول عن العملية².

✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

بمقتضى هذا المبدأ بأن جميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق الإيرادات يجب أن يخصم من إجمالي الإيرادات، وذلك لبيان نتيجة الأعمال في نهاية كل سنة مالية، أي أن الإيرادات المحققة سواء استلمت أو لم تستلم تقابل بالمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية سواء دفعت أم لم تدفع. فإذا فاقت الإيرادات في المصروفات كانت النتيجة ربحاً، أما إذا تغلبت المصروفات على الإيرادات فإن النتيجة تكون خسارة.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 36.

² عبيد خالد، مرجع سابق، ص: 7.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

و بتالي فإن أي إيرادات حصلت خلال الفترة المحاسبية غير أنها تخص فترات أخرى وأي مصروفات دفعت خلال الفترة المحاسبية غير أنها تخص فترات أخرى فإنها لا تدخل في تحديد نتيجة الفترة الحالية التي حدث فيها التحصيل أو الدفع.

✓ مبدأ الموضوعية:

طبقا لهذا المبدأ فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون عند إعدادها بعيدة عن التحيز لطرف دون آخر وفئة دون أخرى. كما أن المعاملات المالية المسجلة في الدفاتر المحاسبية يجب أن تكون مستندة إلى وسائل إثبات موضوعية، غير أنه أحيانا يصعب تحقيق مبدأ موضوعية في بعض المعالجات المحاسبية حيث إن هناك بعض المعالجات المحاسبية التي تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب، مما يؤدي إلى ضرورة مراجعة القوائم المالية من قبل طرف محايد (مراجع خارجي) وذلك لاصفاء الموضوعية¹.

✓ مبدأ التكلفة التاريخية :

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج.

بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي.

الأصول الثابتة هي الكثيرة تأثرا بهذا المبدأ ويعود تفضيل استعمال هذا المبدأ لتقييم هذه الأصول:

1. التكلفة التاريخية هي التكلفة الحقيقية عند الشراء أو الإنتاج.

2. التكلفة هذه ناتجة عن تبادل اقتصادي حقيقي لا افتراضي.

3. طرق أخرى للتقييم ينتج عنها مكاسب وخسائر يجب أن تأخذ بعين الاعتبار ما دام الأصل بحوزة المنشأة. التكلفة التاريخية للتقييم تساوي بجمليها تكاليف الشراء أو الإنتاج زائد كل المصاريف الملحقه حتى يصبح الأصل قادر على الإنتاج.

¹ ادريس عبد السلام اشتبوي، مبادئ المحاسبة، حقوق الطبع محفوظة، ليبيا، 2012-2013، ص: 9-11.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

يجدر الذكر انه في حالات التضخم فان القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ غير كاملة ولا تفي بغرض المقارنة مع سنوات سابقة أو لاحقه ولا مع بيانات شركات مماثله. لذا نادى البعض بترك هذا المبدأ وتقييم الأصول حسب التكلفة الحالية أو ما يسمى التكلفة البديلة، المشكلة أن هذه الطريقة تستند كثيرا على التقديرات الشخصية وتتناقض مع مبدأ الموضوعية.

والحل هو إعداد قوائم مالية معدله على أساس أرقام قياسية لحجم الغلاء ملحقه للقوائم المعدة

حسب التكلفة التاريخية¹.

المطلب الثاني: أهمية المحاسبة²:

إن أهمية المحاسبة كانت مقتصرة على المالكين والمساهمين والمديرين وكذلك العملاء والموردين والمصارف، لتزداد أهميتها والحاجة إليها من قبل فئات عديدة، إذا أغلب الأشخاص إن لم نقل جميعهم يمارسون فعليا ويواجهون عمليا كل يوم العديد من العمليات والإجراءات والأحداث والعمليات ذات الطابع المالي والمحاسبي، كما يسعون لتطبيق بعض المفاهيم المحاسبية.

كما أن الاهتمام بالمحاسبة تجاوز حدود قياس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية ليشمل ضرورة قياس الأداء الاجتماعي للحكم على مستوى كفاءة ذلك الأداء. وطبقا لكل ما تقدم نجد أن الفئات التي يهتمها التعرف على المعلومات المحاسبية واستخدامها في مجالات مختلفة تساعد في عملية التخطيط والتنفيذ ورقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات.

وبما أن المحاسبة الحقل المستديم للمعلومات والذي بدونه لا يمكن لإدارة المشروع أن تتخذ قراراتها بصورة علمية سليمة. فمن الأفضل تمهيد البحث في دور ومجالات علم المحاسبة بمحاولة تعداد هؤلاء المستخدمين بشكل شامل قدر الإمكان لإعطاء فكرة عن مستقبلي البيانات المحاسبية، فنجاح المحاسبة في أداء مهمتها متعلق بوصول المعلومة المحاسبية بشكل يتلاءم مع المستخدمين ويعظم الفائدة المتوقعة.

¹ وليد ناجي الخيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2008، ص: 7_8.

² عزه الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص: 39-40-41.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

وتقسم هيئة المبادئ المحاسبية (التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA") في بيانها رقم 04 المجموعات المهتمة بالنشاط المحاسبي لمنشآت القطاع الخاص الساعي لتحقيق الربح إلى فئتين: فئة المستخدمين المباشرين، وفئة المستخدمين غير مباشرين، وتتضمن فئة المستخدمين المباشرين المجموعات التالية:

- ملاك المنشأة ومساهموها الحاليين والمرتبين.
- الزبائن والموردون الحاليين والمرتبين.
- إدارة المنشأة.
- السلطات الضريبية.
- العاملون في المنشأة.
- الاتحادات التجارية.
- النقابات العمالية.
- المنافسون.
- الجمهور العام.
- الدوائر الحكومية.

وفي ما يلي استعراض لأهم الأطراف المستخدمة للبيانات والمعلومات المحاسبية

أولاً: المستخدمون المباشرين:

• أصحاب المشروع OWNERS (الوضع المالي)

حيث تمكنهم البيانات والمعلومات المحاسبية من الاطلاع المباشر لمسار العمل وكفاءة الأداء وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، وبيان مقدار الديون والالتزامات ورأس المال الدائم والعمال والسيولة النقدية ومعدلات العائد على رؤوس الأموال المستثمرة مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير استثماراتهم.

• إدارة المنشأة Management (الرقابة على الموارد والقرارات)

قدمت المحاسبة البيانات والمعلومات اللازمة للاستخدام والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة ورسم السياسات القصيرة والطويلة الأجل، كل ذلك بهدف القضاء على مظاهر الهدر والوقت الضائع وعدم الكفاية وتحسين جودة الإنتاج وزيادة كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة وبالتالي زيادة الإنتاج.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

أي أن المحاسبة تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ قرارات سليمة والرقابة على الموارد البشرية المتاحة.

• الدائنون **Gieditors** (القدرة على السداد والاستثمار)

وهم أصحاب الحقوق من الغير مثل الموردين والمصارف والمؤسسات المالية التي تقدم القروض وغيرها، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم للإطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من اجل زيادة الثقة بالمنشأة والاطمئنان بأن أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وتساعدهم أيضا المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الائتمان المستقبلية.

أي أنها تمكن الحكم على الوضع المالي للدائنون وبتالي حركة النقدية ومقدرته على تحمل وسداد الديون.

• دوائر ضريبة الدخل Tase Authorities:

تقدم المحاسبة لهم البيانات المحاسبية، حيث يتم تبويبها بحسب القوانين واللوائح الضريبية الصادرة و من ثم تحديد المطارح الضريبية، واحتساب الضرائب بدقة مما يحفظ حقوق الدولة من جهة، ويعد مشاريع الأعمال من أي إجحاف ضريبي يمكن أن يقع.

ثانيا: المستخدمون الغير مباشرون:

• المحللون الماليون Financial Analysts (نصح وإرشاد/ معلومات مالية)

تعتبر مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) المادة الأولية التي يتعامل معها المحلل المالي من أجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وإلى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة.

• اتحادات العمال Labour Unio

تفيد المعلومات المحاسبية نقابات العمال في مناقشة مسألة الأجور مع أرباب العمل والمطالبة بزيادتها وتقليل الضرائب.

• الدارسون الباحثون Researches

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

ويحتاجون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل تشخيص وتحليل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ودراسة التطور الاقتصادي ومعدلات النمو أو الانكماش وتقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة.

وفي مطلع الألفية الثالثة ارتقى المستوى المهني والأهمية العلمية للمحاسبة بما ينسجم مع مرحلة العصر المتمثل بعض المعرفة والذي يعتمد أساسا على المعلومات بضمنها المعلومات المحاسبية في ظل المعرفة المعلوماتية والإدارة الإلكترونية بتطبيق الأنظمة المحاسبية الإلكترونية. وهذا ما يعكسه إدخال أنظمة وطرق محاسبية معاصرة على مستوى المحاسبة المالية وكذا المحاسبة الإدارية والتكاليف.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة

لقد تطورت أهداف المحاسبة تبعا لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة ، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية...) وهكذا نلخصها فيما يلي:

■ الأهداف التقليدية للمحاسبة:

وهي حساب من كل نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

■ الأهداف الحديثة للمحاسبة:

- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام مختلف التحليلات المالية.
 - تزويد المخططین على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.
 - تعريف الغير (الشركات، الدائنون، البنوك...) عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي¹.
- من خلال استعمال معلومات خارجية للمحاسبة كما يمكن تحقيق الأهداف الأساسية التالية:
- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي.
 - قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 6.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة لتفادي الوقت الضائع وتخفيض الهدر التالف من الموارد.
- رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها: التخطيط، التوجيه، الرقابة وتقييم الأداء وذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات.
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة، كما تساعد في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة.
- مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة واتخاذ القرارات المناسبة¹.
- وضع ميزانية المؤسسة في تاريخ معين التي طرأت على الميزانية خلال فترة معينة.
- الحصول على المعلومات الكافية التي تبين التدفقات النقدية للمشروع أو المؤسسة التي تمكنها أداء التزاماتها وحقوق الغير كما تساعد في التحليل المالي وتقدير إمكانيات حصول المؤسسة على إيرادات.
- بيان الوضعية المؤسسة للغير أي للأطراف التي لها مصلحة مع المؤسسة من زبائن، موردين، بنوك... الخ.
- تسهيل عملية المراقبة عن طريق القوائم المالية.
- التمكن من معرفة كل مؤسسة لنقاط قوتها وضعفها².
- توفير المعلومات المالية التي تساعد في التحليل المالي وتقدير إمكانية حصول المؤسسة على الإيرادات في المستقبل.
- تزيد المعلومات التي تقيس نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة في فترة زمنية معينة أي بيان التغيرات التي طرأت على صافي حقوق المؤسسة كنتيجة بيع سلع أو تقديم خدمات.
- الكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة ببند القوائم المالية التي يحتاجها ذو العلاقة بالمؤسسة.
- المساعدة في عمليات الرقابة على عمليات المؤسسة وذلك بتزويدهم أي القائمين على إدارتها بالوسائل و الإجراءات التي تمكنهم من ناحية جميع العمليات المالية بطريقة منظمة وسلمية³.
- توفير المعلومات المالية اللازمة.
- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدويا أو آليا.

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 9-10.

² عبيد خال، مرجع سابق، ص: 5-6.

³ محمد زين فارابي، مرجع سابق، ص: 24-25.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مديونية ودائني المؤسسة بالنسبة للمتعاملين معها
 - تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.
 - قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة هذا من جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخرى من أجل ملاحظة النمو أو التطور.
 - تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة أو للغير¹.
- كما تهدف المحاسب المالية إلى توفير معلومات عامة تفي باحتياجات جميع الأطراف بقدر الإمكان ويتم ذلك عادة بواسطة أربعة قوائم مالية هي: جدول حسابات النتائج، قائمة حقوق الملكية والميزانية الختامية ثم قائمة التدفقات النقدية وتعرف هذه القوائم بأنها ذات أعراض عامة².

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول النظام المالي الجديد scf

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي.

سنتطرق في هذا المبحث إلى معرفة مفهوم النظام المالي المحاسبي الجديد وأهم المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام ومجال تطبيقه ومدى أهميته والأهداف المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المالي والمحاسبي الجديد

❖ مراحل انجاز النظام المحاسبي الجديد³

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975-35

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 11-12.

² ملوكة أسماء، المعالجة المحاسبية لتدهور واهتلاك الأصول الثابتة حسب النظام المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، 2012، ص: 3.

³ آيت محمد مراد ، بحري سفيان ، مداخلة في المحور الثاني بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، بجامعة سعد دحلب البليدة، ص: 4-5.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد، و قد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي :

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

المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي :

الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني .
الاقتصادي في الجزائر و الذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلاً القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات.

الخيار الثاني : و يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً و معقداً، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض و الاختلاف.

الخيار الثالث : هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال US_GAAP أو التوجهات الأوروبية.

❖ تعريف النظام المالي والمحاسبي الجديد:

النظام المحاسبي هو ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل وتبويب عمليات المنشأة المالية من واقع المستندات المؤيدة لها في الدفاتر والسجلات المحاسبية لغرض بيان نتيجة المنشآت من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

بالإضافة إلى ذلك، فالنظام المحاسبي وسيلة لتحقيق إجراءات المراقبة على كافة عناصر الإنفاق والإيراد والأصول وخصوص المنشأة وتوفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا لترشيد قراراتها الخاصة باستغلال الموارد المتاحة والمراقبة عليها.

ويتمثل النظام المحاسبي في مجموعة من العناصر المادية كالمستندات والآلات والمعدات المساعدة، وعناصر معنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون لعمليات وإجراءات النظام المحاسبي والمراجعون الداخليون وغيرهم، وتتضافر هذه العناصر بتحقيق الهدف من النظام وهو تجهيز الغدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في مزاولة النشاط والمراقبة على استغلال الموارد¹.

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية و هي :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة².

¹ وليد ناجي الجبالي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص:72

² ايت محمد مراد، مرجع سابق، ص:05.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

كما يعرف النظام المحاسبي على أنه أحد الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية .

"يعرف النظام" على أنه مجموعة من العناصر التي ترتبط مع بعضها سلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف.

وفي تعريف آخر نجد أن النظام " هو مجموعة من المكونات التي تربطها ببعضها البعض و بينها علاقات تفاعلية تمكنها من تكوين كل متكامل.

بصفة عامة " النظام مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات ،الأموال، السجلات...الخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدفا ومجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة "فمن خلال هذا التعريف نجد أن النظام يجب أن يتوفر على عدة خصائص من بينها الموارد، الحدود،الأهداف ،البيئة¹.

❖ أركان النظام المحاسبي:

النظام المحاسبي شأنه شأن أي نظام آخر للمعلومات يقوم على أربعة أركان أساسية:

- مدخلات النظام: تتمثل في العمليات المالية التي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية من الواقع.
- العمليات التي يقوم النظام بأدائها(التشغيل): وهي تسجيل وتبويب العمليات المالية بالإضافة إلى إنتاج التقارير وقياس النتائج وتحليلها.
- معايير أداء النظام: تتمثل معايير أداء النظام المحاسبي في قدرته على مد الإدارة بالبيانات المطلوبة بالدقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة وبذلك فإن النظام المحاسبي الجيد هو الذي يستطيع أن يحقق ذلك للإدارة بصورة ملائمة.
- مخرجات النظام: تضمن مخرجات النظام المحاسبي بأربع قوائم مالية ذات غرض عام لتزويد المستخدمين الخارجيين بمعلومات محاسبية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وهي القوائم المالية: 1- قائمة الدخل، 2- الميزانية، 3- قائمة حقوق الملكية، 4- قائمة التدفقات النقدية².

1 عجيبة محمد، بن نوى مصطفى، مداخلة بعنوان شفافية النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الاقتصادية- مفاهيم وتصورات.

² وليد ناجي الحياي مرجع سابق، ص: 72-73.

❖ خصائص النظام المحاسبي الجديد¹:

من خلال التحديد السابق لمفهوم المحاسبة و مراحل تطورها يمكن تحديد خصائص النظام المحاسبي كنظام للمعلومات على النحو الآتي :

✓ يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من الإجراءات المالية والبشرية التي تتضافر معا لتشكيل الإطار العام للنظام.

✓ يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من الإجراءات والقواعد والمبادئ التي تربط بين أجزاء النظام ومكوناته وتحركها بشكل ديناميكي.

✓ يسعى النظام المحاسبي لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية والرئيسية والمتمثلة في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها.

✓ يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من النظم الجزئية والتي ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات هدمية، أي أن كل نظام جزئي مرتبط بنظام جزئي آخر ضمن مستوى أعلى وبحيث تشكل هذه الأنظمة بمجموعها هيكل النظام المحاسبي.

✓ يعتبر النظام المحاسبي أحد الأنظمة الجزئية التي يتكون منها النظام الكلي للمعلومات في الوحدة المحاسبية وتحتل المركز الوسط بينهما.

✓ إن الأنظمة الجزئية المكونة للنظام المحاسبي تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الخاصة بها التي تتوافق وتنسجم مع الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي.

✓ إن النظام المحاسبي في حركة دائمة ومستمرة لإنجاز مهامه وتحقيق أهدافه وإن حالة السكون في النظام المحاسبي تؤدي به في النهاية إلى التلاشي والزوال.

✓ يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث تخدم المهام والاحتياجات الإدارية المختلفة وتبرز أهمية ذلك في وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، والتنسيق بين الوحدات والأقسام التنظيمية لتحقيق أكبر قدر من المعرفة.

✓ حدود النظام المحاسبي، لكل نظام من الأنظمة حدود تفصله عن غيره من النظم الأخرى مما يساعد في تحديد مكوناته (مكونات كل نظام) وتختلف درجة وضوح هذه الحدود من نظام لآخر، فهي سهلة التحديد

¹ أحمد عبد الهادي بشير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، الجامعة

الإسلامية "غزة"، 2006، ص: 30-31.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

بشكل دقيق في النظم الاقتصادية والإدارية، ويطلق مصطلح الوسط البيئي للتعبير عن المجال الافتراضي الموجود بين حدود النظم ويشير إلى المساحة أو الوسط الذي يتم فيه نقل أو تحويل مخرجات نظام آخر.

❖ الاستحداث الجديدة لنظام المحاسبي المالي¹:

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة إستحداث رئيسية يمكن إنجازها فهي:

- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالية، والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات.
- النظام المحاسبي الجديد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي سيسمح هم بالحصول على المعلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.
- الكيانات الصغيرة وإمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

المطلب الثاني: مبادئ ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

1- مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد²:

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي:

1-1. استمرارية النشاط:

يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه

¹ نور الهدى حمتين وآخرون، دراسة الجداول المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة شهادة ليسانس، 2009-2010، ص:14.

² سفيان نقمار، أ.رحمة، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي (العوائق والرهانات)، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.

2-1. الدورة المحاسبية:

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

3-1. استقلالية الدورات:

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

4-1. قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.

5-1. قاعدة الوحدة النقدية:

أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة.

6-1. مبدأ الأهمية النسبية:

تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستثمرين لهذه القوائم. 1-7. مبدأ استمرارية الطرق: أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة المالية وطل تغيير لا بد أن يبرر في الملحق.

8-1. مبدأ الحيطة والحذر:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف.

9-1. مبدأ المماس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

10-1. تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني:

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض التجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

11-1. مبدأ عدم المقاصة:

المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.

12-1. مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

2- مجال تطبيق النظام المالي المحاسبي¹:

الإجراءات الحالية تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك المحاسبة والموجهة للإعلام الغير أو للاستعمال الخاص.

¹ شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة نيل ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص: 27-28.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

فالمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي تلزم كل وحدة بأن:

- تتقيد بالمصطلحات والاتفاقيات المحاسبية والمبادئ المشتركة الأخرى لكل الوحدات.
- تستعمل الطرق والإجراءات وفق ما جاءت في المعايير.
- تعتمد على تنظيم يلي متطلبات المسك، المراقبة، والربط وتبليغ المعلومات للتسجيل.

أما الأطراف المطالبة بمسك المحاسبة هي:

- المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.
- المؤسسات العمومية والمؤسسات ذات الاقتصاد المختلط.
- التنظيمات التي تتلقى إعانات عمومية أو هبات.
- الوحدات التي تنتج سلع أو خدمات، تباع أو لا تباع، في حالة كونها تمارس نشاطات اقتصادية مبنية على أحداث متكررة⁽¹⁾.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد معين.

يستثنى القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد و أهدافه

+ أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد¹:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في ما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.

¹ بن بلغيت مدني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورفلة، 2002،

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.
 - يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
 - يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
 - يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
 - يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
 - يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
 - انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
 - تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير الوضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
 - يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
 - يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
 - يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع .
 - تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، وتتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة وبالإضافة إلى جدول الحسابات النتائج حسب الوظيفة.
- يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أننا نضع الملاحظات التالية:

- تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات شركات متعددة الجنسيات، ولذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتبنى المعايير المحاسبية الدولية كليا، قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكيف هذه المعايير.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، وبخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد خاصة في مجال الإفصاح والقياس.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة¹.

أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد scf²:

من أهداف المرجع الجديد ما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام .
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية المؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار النظام (IFRS) هو نظام دولي يلاءم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية .
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).
- إعطاء صورة صادقة عن الوضع المالي والأداء وتغيرات الوضع المالي عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية لمقارنة المؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

¹ شنوف شعيب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006، ص: 65.

² كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس ، ص: 292-293.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد scf

- المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير .
 - تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
 - المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
 - نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
 - المساعدة في إعداد الإحصائيات و الحسابات اقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تنسم بالموضوعية والمصداقية.
 - توفر ترقية لتعليم المحاسبي و التسيير تركز على قواعد مشتركة .
 - يسمح بتسجيل طريقة موثوق بها وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
 - تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترباط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول .
 - يتوافق النظام الجديد كلياً مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- كما تتمثل أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد فيما يلي¹ :
- إعطاء صورة صادقة للوضع المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها .
 - السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين، المعنيين بالأمر كالمستخدمين الدائنين .
 - إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط.

(تم الإطلاع عليه بتاريخ 25\1\2014). https://www.facebook.com/permalink.php?id=409826305751411&story_fbid=425780874155954

خلاصة :

إن الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة يشير إلى أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد استجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية المطبقة بها. وهذا يمكن استجابة من تطور نظام القيم المحاسبة لمسك الدفاتر الذي جاء بناء على Roover جاء طبيعيا وليس من أي نظرية مسبقة لتلبية الاحتياجات المختلفة الجديدة.

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل وأنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور دراسات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير للمحاسبة وفرضت عدة فروض موحدة متعارف عليها إلا أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين حول مجموعة من الفروض والمبادئ الأساسية.

يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفت الجزائر، ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بتكييفه مع المعايير الدولية.

تمهيد:

يتألف النشاط الزراعي في معظم المزارع من استغلال الأرض لإنتاج المحاصيل النباتية كالقطن والحبوب والقصب والفواكه والخضر... الخ ومن تربي المواشي للاستفادة من نتاجها ومنتجاتها ومن ثم إنشاء الصناعات الزراعية للاستفادة من المنتجات الزراعية .

وإن الطبيعة تلعب دورا عظيما في الإنتاج الزراعي وهي بهذا تختلف عن الصناعة وتتميز عنها في كثير من الأمور، ومنها كثرة منتجاتها وتنوع أعمالها، واضطرارها إلى وضع الرقابة الداخلي الفعالة موضع التطبيق في كاف أنحاء المزرعة.

نظرا لأهمية المشروعات الزراعية الصغيرة فقد خصص هذا الفصل لربط الدراسة النظرية بالواقع العملي، وذلك بعرض الإجراءات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة مع التركيز على مشروعات الإنتاج والزراعي وذلك بافتراض أن المؤسسة الزراعية تمسك مجموعة دفترية متكاملة.

وتهدف هذه الإجراءات المحاسبية إلى تحديد خطوات التنفيذ لمعرفة نتيجة نشاط كل مشروع من ربح أو خسارة.

ولتحقيق ذلك قسمت هذا الفصل إلى 3 مباحث أساسية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الزراعة.
- المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية.
- المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول الزراعية.

المبحث الأول: عموميات حول الزراعة

تلعب الزراعة دورا كبيرا في اقتصاد الدولة باعتبارها قطاعا رائدا في التنمية الشاملة، لذلك شجعت الدولة المشروعات الزراعية، لذلك في هذا المبحث سنتطرق إلى معرفة أهم مفاهيم المتعلقة بالزراعة، وانعكاساته المحاسبية.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الزراعة

1. مفهوم الزراعة :

إذا أخذنا الزراعة بمفهومها الضيق, نجد أن كلمة زراعة مشتقة من كلمتين ager أي الحقل أو التربة، وكلمة cultur أي العناية. وعلى هذا يمكن القول بان الزراعة هي العناية بزراعة الأرض. أما بالمعنى الذي نقصده هنا فالزراعة تتضمن جميع الفعاليات التي يقوم بها المزارع كفلاحة الأرض وزراعتها لإنتاج المحاصيل النباتية واقتناء الحيوانات الزراعية لإنتاج الحليب والصوف واللحوم والجلود، وتربية الدواجن والنحل ودود القز وغيرها. وكذلك تشمل الزراعة أي عمل آخر لاحق يجري بالمزرعة ولإعداد المحاصيل للسوق وتسليمه للمخازن أو الوسطاء. فالزراعة علم وفن ومهنة حذق ومهارة لاستثمار الموارد الأرضية والبشرية، وأنها طريقة من طرق الحياة للحصول على العيش¹.

ويقصد بالزراعة أيضا تلك التي تقوم لاستغلال نشاطها المشروعات الكبيرة التي تتخذ شكل شركات المساهمة. أما المزارع الصغير فان صغر حجم ما يمتلكه من الرقعة الزراعية إلى جانب قيامه بالعمل بنفسه وبأفراد أسرته واعتماده في اغلب الأحيان في معيشتة على نتاج أرضه ومواشيه بالإضافة إلى انتشار الأمية بين المزارعين كل ذلك قد لا يشجع المزارع الصغير على الانتفاع بأهداف المحاسبة وإمساك الدفاتر².

من خصائص الزراعة أن الطبيعة تشترك مع المالك في العمل وأن جزءا كبيرا من إنتاجها يرجع الفضل إلى الطبيعة، ويظهر ذلك في القيمة التجارية للتربة التي يدفعها المستأجر للمالك والتي تتفاوت مع خصوبتها³.

¹ مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص نقود ومالية، الجزائر، 2006-2007، ص:2.

² محمد حسين الجزائري وآخرون، المحاسبة الزراعية، ملزمة الطبع والنشر، مصر، 1973، ص:13.

³ خيرت ضيف، المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية، لبنان، 1979، ص:7.

2. مفهوم النشاط الزراعي :

يعرف مجلس معيار المحاسبة الدولي النشاط الزراعي بأنه إدارة المشروع البيولوجي والمحصول للأصول البيولوجية المعدة للبيع أو التحويل إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية¹

كما يتكون النشاط الزراعي في معناه الواسع من مجموعة العمليات الزراعية (الإنتاجية) البيولوجية، والتي تستهدف أحد أو بعض المجالات التالية²:

✓ نشاط الاستزراع :

ويتمثل في إنبات البذور والشتلات بهدف إنتاج المحاصيل الحقلية كالحبوب والقطن والأبصال والخضروات المختلفة والنباتات الطبية .

✓ نشاط الإنتاج الحيواني :

وهو نشاط متعدد الفروع يتضمن تربية الماشية بغرض التسمين أو إدرار الألبان أو الإكثار، وكذا الحصول على الصوف من الغنم. ويدخل في هذا المجال تربية الدواجن ونحل العسل.

✓ نشاط الاستصلاح:

وهو ما يتضمن مشروعات تمهيد وتسوية وإعداد أراضي البور وجعلها صالحة للزراعة وما يتضمنه ذلك من مجالات الري والصرف والسدود.

✓ نشاط التصنيع وتسويق الحاصلات:

ويضم ذلك الفرع مختلف الصناعات الريفية الخفيفة كصناعة الألبان وعصر الزيوت وإنتاج الروائح والزيوت العطرية.

¹ أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، الطبعة الأولى، 2013، الاردن، ص: 50.

² أحمد الخطيب وآخرون، المحاسبة في قطاع الاستغلال الزراعي، مطابع الدار الهندسية، مصر، ص:

3. مفهوم التنمية الزراعية:

تطرق العديد من المفكرين الاقتصاديين إلى مفهوم التنمية الزراعية، فقد عرفت على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات المتبعة لتغيير بنیان وهيكل القطاع الزراعي، مما يؤدي إلى أحسن استخدام ممكن للموارد الزراعية المتاحة، وتحقيق الارتفاع في الإنتاجية وزيادة في الإنتاج الزراعي بهدف رفع معدل الزيادة في الدخل الوطني وتحقيق ومستوى معيشي مرتفع لأفراد المجتمع¹.

4. مفهوم الاقتصاد الزراعي :

يمثل علم الاقتصاد الزراعي احد العلوم الاجتماعية التي تقوم على دراسة النشاط الإنساني المتعلق بالنشاط الزراعي وعلاقة ذلك بالمجتمع، فهو يبحث في استخدام الموارد الطبيعية لإشباع حاجات المجتمع الإنساني من خلال العمليات الزراعية من هذا المنطلق نجد أن الدارس للاقتصاد الزراعي ما هو إلا دارسا للاقتصاد وان العالم للاقتصاد الزراعي هو بالضرورة عاما بالاقتصاد ويمكننا القول أن الاقتصادي الزراعي هو اقتصادي متخصص في الزراعة وهو يسعى الى استخدام المنطق الاقتصادي لحل مشكلات القطاع الزراعي².

الاقتصاد الزراعي فرع من فروع الاقتصاد العام يبحث في المشاكل الاقتصادية المتعلقة بجهود الإنسان في مهنة الزراعة ويعتبر من فروع الاقتصاد التطبيقية لأنه يقوم بتطبيق النظريات الاقتصادية على الفعاليات الزراعية عمليا ، ويوضح العلاقة بين هذه الفعاليات والفعاليات الاقتصادية الأخرى وبهذا المفهوم تحول التفكير في المزرعة من وحدة بيولوجية إلى وحدة اقتصادية وربطها بالاقتصاد العام³.

5. مفهوم المؤسسات الزراعية:

المؤسسة الزراعية هي وحدة إنتاجية وقانونية تتوفر فيها ذلك القدر الكافي من عناصر الإنتاج لإنتاج محاصيل زراعية معينة يستعملها المزارع لاستهلاكه المباشر أو غير المباشر باستبدالها بسلع أو خدمات أخرى وبعبارة أخرى المزرعة هي مساحة من الأرض تستغل كليا أو جزئيا في الإنتاج الزراعي ويديرها شخص بمفرده أو بمساعدة غيره بغض

¹ غردي محمد، القطاع الزراعي الجزائري وإشكالية الدعم والاستثمار في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، الجزائر-3، 2011-2012، ص:8.

² على جدوع الشرفات، مبادئ الاقتصاد الزراعي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص:5.

³ عبد الوهاب مطر الداهري، أسس مبادئ الاقتصاد الزراعي، مطبعة العاني، الطبعة الأولى، العراق، 1969، ص:31.

النظر عن المساحة, و الكمية , والمكان ويصح أن تكون مساحة المزرعة مكونة من قطعتين متباعدتين أو أكثر ولكنها مرتبطة بإدارة واحدة ويمكن إجمال المكونات التي تتألف منها المزرعة بما يلي :

- الأرض
- المباني
- الآلات والأدوات الزراعية
- القوى المحركة سواء أكانت حيوانية أو ميكانيكية
- حيوانات الإنتاج
- عمال المزرعة
- رأس المال الثابت والمتداول
- الإمكانيات الإدارية.

5. المحاسبة الزراعية:

هي تطبيق لقواعد المحاسبة البحثية وطرقها على العمليات الزراعية، فهي نوع من المحاسبة التطبيقية ومن الضروري قبل القيام بالمحاسبة الزراعية معرفة قواعد المحاسبة البحثية ومعرفة العمليات الزراعية وكذلك معرفة مختلف المصطلحات الفنية المستعملة في الزراعة حيث أن النشاط يشمل عدة عمليات يحتاج كل منها إلى تنظيم حسابي خاص وأهمها: المنتجات النباتية , المنتجات الحيوانية¹

المطلب الثاني :أنواع المؤسسات الزراعية ومميزات المحاسبة الزراعية وفوائدها

أولاً: أنواع المؤسسات الزراعية :

تتفاوت المؤسسات الزراعية في نوعها وحجمها ومظاهرها ومنتوجها ولسهولة دراستها يمكن تقسيمها إلى مايلي :

1- حسب نوع الإنتاج :وتقسم إلى ثلاث أقسام وهي :

✓ مؤسسات مخصصة :

وهي المزارع التي تأخذ أكثر من 50 % من واردتها السنوي من محصول زراعي واحد.

¹ عبد الوهاب مطر الداهري ,مرجع سبق ذكره، ص:167

✓ مؤسسات متنوعة :

وهي المزارع التي تحصل على أكثر من 50% من واردتها السنوي من أكثر من محصول زراعي واحد .

✓ مؤسسات مختلطة :

وهي المزارع التي تنتج عدة أنواع من المحاصيل النباتية والحيوانية .

2- حسب نوع الإدارة : وتنقسم إلى ثلاثة أقسام هي :

مزارع أصحاب غير متفرغين : وهي المؤسسات التي لا يتفرغ صاحبها كلياً لإدارتها بل يبذل قسماً من وقته فيها والقسم الآخر من وقته يصرفه في عمل آخر ويكثر هذا النوع من المزارع في البلاد الصناعية – الزراعية.

✓ مؤسسات الاكتفاء الذاتي :

وهي المؤسسات التي يقوم أصحابها بإنتاج كل ما يلزم لمواجهة حاجاتهم من غذاء وملبس ومسكن, ويفضل في هذه المؤسسات إنتاج محاصيل الغذاء على إنتاج المحاصيل النقدية .

✓ المؤسسات العائلية :

وهي المزارع التي يقوم أفراد العائلة باستغلالها, وتحقق لهم قبل ذلك مستوى معيشي لائق وذلك بتوفير وسائل التعليم والتأمين الصحي, ويفضل أن تكون المزرعة العائلية ذات حجم مناسب يسمح باستعمال الآلات الزراعية الحديثة وفي هذا النوع من المزارع توجد رابطة قوية بين الزراعة وطريقة العيش.

3- حسب الحجم : وتنقسم إلى قسمين هما :

✓ المؤسسات الكبيرة :

وهي المؤسسات الكبيرة التي تمتاز بانفصال وظيفة الإدارة عن الوظائف الإنتاجية الأخرى في المزرعة , وكثيراً ما ينصح بزيادة حجم المزرعة لكي تنتفع بمزايا الإنتاج الكبير.

✓ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

وهي المؤسسات التي لا يمكن التمييز فيها بين وظيفتي العمل والإدارة وهذه المؤسسات تتألف من مساحات جزئية وهي منتشرة في أكثر نواحي الريف¹.

يمسك المزارع في المزارع الصغيرة والمتوسطة دفاتر بسيطة إلى جانب بعض البيانات والإجراءات المالية اللازمة:

- يقوم بإعداد موازنة تقديرية في أول كل عام تتضمن ومجوداته ومطالبه.
- مسك دفتر النقدية لإثبات كافة العمليات النقدية.
- مسك دفتر مذكرات يومية².

ثانيا: مميزات المحاسبة الزراعية :

- الزراعة في الواقع هي صناعة من نوع خاص، فالمزرعة تنتج حبوبا أو قطنا أو ينتج المصنع الصلب والأحذية والأقمشة. إلا أن أهم عنصر في ثمن تكلفة معظم المنتجات الزراعية هو العمل . ومن هذا يتضح لنا أن المحاسبة الزراعية أو أكثر تعقيدا من المحاسبة الصناعية والحقيقة إن المحاسبة من الوجهة النظرية هي محاسبة صناعية إلا أنها أكثر احتياجا إلى الدقة والعناية بسبب أهمية عنصري العمل والمصروفات وعدم أهمية المواد الأولية التي هي أسهل تحديدا في ثمن الكلفة .
- وتظهر لنا هذه الصعوبة بشكل واضح من الخصائص الآتية التي تميز الزراعة عن الصناعة والتجارة، عدد المنتجات في المزرعة أكثر منها في المشروع الصناعي على العموم.
 - تعطي بعض الأصول عدة منتجات مثل البقر والجاموس و (عجول، ألبان، لحوم سماد) القمح (حبوب، تبن، وقش) الماشية (صوف والألبان ولحوم وإنتاج عن طريق التناسل)
 - تستهلك بعض المنتجات الزراعية داخل المزرعة كالغلال واللحوم والخضروات وغيرها. فيجب مراقبة هذا الاستهلاك لتسوية مختلف الحسابات .
 - يصعب تحديد كمية وقيمة المنتجات المستهلكة بهذه الكمية بدقة .

¹ لطفى مخزومي، التحليل الاقتصادي لعمليات الانتاج الزراعي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

² حسن زكي، النظم المحاسبية الخاصة في محاسبة التكاليف الزراعية، الطبعة الأولى، دار زهران، سوريا، 1997، ص: 17.

تدفع أحيانا مكافأة العمال عينا دون دفع النقود فمثلا تعطي لهم محاصيل زراعية أو تعطي لهم أراضي لزراعتها نظير أجرهم، أو يقدم لهم الغذاء من المنزل ومن الصعب توزيعها بنسبة ما بدقة (العزق، الحرث، السماد، البزل) غذاء الماشية بينها وبين إنتاجها¹.

ثالثا: فوائد المحاسبة للزراع :

- هنالك فوائد عديدة يمكن أن يجنيها المزارع إذا ما حتمنا عليه ضرورة مسك سجلات حسابية وهذه الفوائد هي :
- يستطيع المزارع معرفة نتيجة أعماله فيسير على علم ومعرفة.
 - يستطيع المزارع بواسطة سجلاته من تحديد مركزه المالي في أي وقت يريد لمعرفة مقدار رأس ماله.
 - تظهر السجلات معلومات تامة مفصلة عن الدائنين والمدينين، كما أنها تعطي معلومات وافية لذلك يستطيع اكتشاف الاختلاس والتلاعب.
 - يستطيع مقارنة نتائج المدد الزراعية، وعمل إحصائيات مفيدة في مختلف أبواب المصروفات والدخل للاستفادة منها في تنظيم شؤون الزراعة والتخلص من الإسراف والتبذير.
 - تساعد سجلات المزارع في تقدير ضريبة الدخل، حيث يستدل منها إذا كانت الضريبة عادلة أم لا للمطالبة بحقوقه فيما إذا حصل غبن.
 - تظهر السجلات مقدار مصروفات السماد و قيمة البذور و المبالغ المصروفة على الإصلاحات العقارية، وعلى ذلك تؤدي السجلات أكبر خدمة للمستاجر.

¹ عبد الوهاب مطر الداهري، مرجع سبق ذكره، ص 383-384-387.

المطلب الثالث: خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية وأهم مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية.

في هذا المطلب سنتعرف على أهم مميزات النشاط الزراعي وكيف ينعكس على المحاسبة وأهم مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية.

✚ خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية¹:

● **تعدد المنتجات الزراعية:** فغالبا ما تقوم الوحدة الإنتاجية الزراعية (المزرعة) بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد مثلا نتاج الماشية في مزرعة اللحوم، ألبان، صوف، جلود، أسمد ونتاج محصول القمح وحبوب وتبن وقش ونتاج الدواجن ولحوم وبيض وأفراخ... الخ وقد تكون هذه المنتجات المتعددة ذات قيم بيعيه متفاوتة لذا فمن الضروري تحديد تكلفة كل منتج بشكل صحيح من خلال توفر النظام الكلفوي الملائم للنشاط الزراعي خصوصا وأن ظاهر التكاليف المشتركة بين المنتجات تتطلب توزيعها استنادا إلى أسس علمي وصحيحة كل هذا يهدف إلى تحديد تكلفة كل منتج بشكل دقيق بحيث تتمكن الوحدة الإنتاجية الزراعية من اتخاذ القرارات الهام التي من شأنها التوسع في إنتاج بعض المنتجات أو التقليل من إنتاج البعض الآخر.

● **موسمية الإنتاج الزراعي:** حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعي بموسمي الإنتاج، أي يتم زراعة المحاصيل وحصادها في مواسم معينة من السنة ولا يمكن في مواسم أخرى، وهذه الخاصية ستؤثر على حجم العمل المحاسبي الذي يزداد استخدامها في موسم الزراعة ويقل أو يتحدد في موسم آخر.. كما يترتب على خاصية الموسمية في الإنتاج الزراعي موسمية الدخل للمزرعة حيث تحصل المزرعة على دخلها وبشكل كبير في نهاية الموسم الزراعي فقط وليس على مدار السنة.

● **ضخامة قيمة الخدمات التسويقية والتخزينية:** يترتب على خاصية موسمية الإنتاج الزراعي ظهور الحاجة الملحة للاستعانة بالخدمات التسويقية التخزينية كوسيلة لاستقبال المنتجات الزراعية وتنظيم تدفقها للأسواق حسب الحاجة بحيث تضمن عدم تدفقها كلها مرة واحدة في نفس الوقت مما يؤدي إلى هبوط أسعارها إلى مستويات تقل كثير عن تكاليف إنتاجها، كما تتصف غالبية المنتجات الزراعية بقابليتها للتلف وبدرجات متفاوتة. فالقطن والحبوب محاصيل بطيء التلف بينما نجد الفواكه والخضر ومنتجات الألبان سريع التلف، الأمر الذي يدفع إدارة المنشأة الزراعية إلى توفير المخازن الجيدة وتوفير وسائل تسويقية قادرة على التخفيف من ظاهرة التلف في المنتجات. إن كل ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكاليف تسويق وخزن المنتجات الزراعية ارتفاعا كبيرا بحيث يعوق ومن كثير من الحالات تدفق هذه المنتجات الزراعية من مناطق إنتاجها إلى مناطق استهلاكها.

¹ ناثر صبري محمود الغبان وآخرون، النظم المحاسبية المتخصصة، الطبعة الثالثة، ذاكرة للنشر والتوزيع، العراق، ص: 400-402.

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

● **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما:** ويتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية.. حيث تلعب العوامل الجوية (الحرارة والبرودة والأمطار) والعوامل البيولوجية كالأفات الزراعية دورا كبيرا في هذا المجال، ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كميات الإنتاج المنتظر للاستعانة بها في وضع الموازنات التخطيطية طويلة الأجل، ولكن هذه الصعوبة يمكن تجاوزها من خلال وضع موازنات تخطيطية لفترات قصيرة الأجل مثل السنة المالية، أو الدور الزراعية.

● **تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر:** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى، فمثلا منتجات حقل الحنطة والشعير يمكن أن تكون مدخلات (مواد أولية) لمعمل العلف في نفس المزرعة ومنتجات هذا المعمل تصبح مدخلات لنشاط الإنتاج الحيواني (ماشية، دواجن) وبالعكس مثلا ما ينتج من النشاط الحيواني من أسمدة عضوية ستستخدم لزيادة خصوبة الأرض وهكذا.. إن هذا التداخل بين الأنشطة الزراعية يتطلب وجود نظام محاسبي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المزرعة (كل منتج) وبشكل دقيق بهدف معرفة نتائج كل نشاط (ربح | خسارة) وبهدف التخطيط بشأنه واتخاذ القرارات اللازمة للتأكيد على الأنشطة الراجعة في الزراعة والعمل على تلاقي الخسائر الحاصلة في الأنشطة الأخرى.

إمكانية تغيير تبويب الأصول الزراعية الحيوانية من أصل ثابت إلى متداول أو من متداول إلى ثابت باختلاف الغرض من اقتنائها.

🚩 مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية¹:

أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات والندوات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها، بالرغم من اهتمام ورقابة العنصر البشري لها، وبالتالي فإن الطبيعة تعتبر شريك المزارع في أرضه فهي صديق له إذا أفادته وعدو له إذا أصابته.

أن تغير الأحوال الطبيعية من عام لآخر يؤدي إلى تغير في نتائج كل زرعة وبالتالي تصعب المقارنات، بالإضافة إلى ما تقدم إن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الإنتاج الزراعي المناسب وهو ما يحد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها.

إن المواد المستخدمة في الزراعة مثل البذور هي ذاتها ناتج زراعة سابقة، وهو ما يستلزم وضع أسس ومفاهيم لمشاكل التقويم، كذلك تستخدم المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة، الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط، أما فيما يتعلق بعنصر الأجور.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 56-57.

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

أن الأجور قد تدفع أحيانا على أساس عيني أو محاصيل سابقة، كما أن صاحب الأرض الزراعية غالبا ما يستخدم أولاده وزوجته وأقاربه في زراعة الأرض الأمر الذي يصعب معه تحديد تكلفة العمل.

ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرع التلف التي تتعرض لها المنتجات الزراعية، أو لضخامة حجم المنتج ذاته وبطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة في حالة تعدد المنتجات.

إن أسس تقييم الزراعة القائمة أو الأصول الحيوانية، غالبا ما تتطلب الحكم الشخصي.

المبحث الثاني : التسجيل المحاسبي للأصول الزراعية

تعتبر محاسبة الأصول الزراعية من أهم الأنظمة داخل المؤسسات الزراعية نظرا لتسجيلها بقيود محاسبية.

المطلب الأول : مدونة حسابات

تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل قائمة حسابات ذات رقمين تبين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أي كان نشاطها و حجمها لأن إذا كانت هناك أحكام خاصة تعينها في داخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها و تقترح كذلك فئة حسابات ذات ثلاث أرقام أو أكثر.

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية و سوف نتطرق إلى الصنف الثاني و الصنف الثالث لكونها موضوع اقتراحنا و دراستنا.

الصنف الثاني : التثبيات

● التثبيات المعنوية لغير المادية :

المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) التثبيات المعنوية هو أصل غير نقدي و التي ليس لا وجود مادي ملموس ،مراقب و مستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي مثل شهرة المحل ، حقوق التأليف براءة الاختراع الخ ومن شروط الاعتراف بها:

*إذا كانت من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية

*إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق

*تقييم احتمال المنافع ، الاقتصادية بناء على توقعات المدروسة

و تسجل التثبيات المعنوية في ح/20

التثبيات المعنوية (غير المادية) يتفرع إلى :

20- مصاريف التنمية القابلة للتثبيات.

204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها .

205- الامتيازات و الحقوق المماثلة ، البراءات ، و الرخص ، و العلامات.

207- فارق الشراء.

208- التثبيات الأخرى غير المادية .

● التثبيات المادية (immobilisations incorporelles) :

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) التثبيات المادية عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السلع أو الخدمات لإيجارها للغير ، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة ، ينتظر من استعماله تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية .

و تسجل التثبيتات المادية في ح/21

- التثبيتات المادية يتفرع إلى :

211- القطع الأرضية.

212- تهيئة القطع الأرضية.

213- البناءات.

215- التركيبات التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.

218- التثبيتات المادية الأخرى (معدات النقل ، تجهيزات مكتب ، مواد التعبئة و التغليف...الخ)

213- التثبيتات الجاري انجازها : يتفرع إلى :

232 - التثبيتات المادية الجاري انجازها.

237- التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها.

238- التثبيتات و الحسابات المدفوعة على إيصالات بالتثبيتات التثبيتات المالية

تتكون في بعض الحقوق و بعض السندات المثبتة: الاقراضات ، سندات المساهمة... الخ وتسجل التثبيتات المالية في ح/26.

26- المساهمات و الديون الدائنة الملحقه بمساهمات : يتفرع إلى :

261- سندات الفروع المنتسبة.

262- سندات المساهمة الأخرى.

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)

266- الديون الدائنة الملحقه بمساهمات المجموع.

267- الديون الدائنة الملحقه بمساهمات خراج المجموع.

268- الحسابات الدائنة الملحقه بشركات في حالة مساهمة.

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.¹

1- التثبيتات المالية الأخرى : ح/ 27

و يتفرع إلى :

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة.

272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القوائم)

273- السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة.

274- القروض و الحسابات الدائنة المترقية على عقد إيجار التمويل.

275- الودائع و الكفالات المدفوعة.

276- الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.

¹ حواس صلاح، مرجع سابق ، ص: 70.

- 279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.¹
- 2- تثبيات الأصول البيولوجية
- 240- دودة الأرض.
- 241- النحل.
- 242- الطيور.
- 243- كلاب الحراسة.
- 244- الماشية.
- 245- اسماك.
- 246- حيوانات أخرى.
- 25- تثبيات الأصول الزراعية.
- 250- زهور.
- 251- النباتات العطرية و الطبية.
- 252- أشجار الزينة.
- 253- أشجار مثمرة.
- 254- النخيل.
- 255- نباتات أخرى.²
- اهتلاك التثبيات : 28
- 280- اهتلاك التثبيات المعنوية.
- 2803- اهتلاك مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيات.
- 2804- اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.
- 2805- اهتلاك الامتيازات و الحقوق الماثلة و البراءات و الرخص و العلامات.
- 2807- اهتلاك فارق الاقتناء.
- 2808- اهتلاك التثبيات المعنوية الأخرى.
- اهتلاك التثبيات العينية:
- 2812- اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي.
- 2813- اهتلاك البناءات.
- 280- اهتلاك المنشآت التقنية.
- 281- اهتلاك التثبيات العينية الأخرى.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، مرسوم التنفيذي رقم... الصادر بتاريخ عدد 19 ، صادر بتاريخ 25 مارس 2009،

ص : 47
² إقتراح

282- اهتلاك التثبيتات البيولوجية.

285- اهتلاك التثبيتات الزراعية.

خسائر القيمة عن التثبيتات:

290- خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.

2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت.

2904- خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية و شأبها.

2905- خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والعلامات.

2907- خسائر القيمة عن فارق الشراء.

2908- خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى.

291- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.

2912- خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تقنية الأراضي.

2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية.

2913- خسائر القيمة عن البناءات.

2918- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى.

292- خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.

293- خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها.

294- خسائر القيمة عن التثبيتات البيولوجية.

295- خسائر القيمة عن التثبيتات الزراعية.

296- خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

297- خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة.

298- خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة.¹

تعريف المخزون :

من تعاريف المخزون نذكر :

أ- تعريف عام للمخزون : و يضم مجموع المواد و المنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج و الاستغلال إن حسابات المخزون هي حسابات أصول باستثناء حساب مشتريات

ب- تعريف المخزون وفق المادة 123-2 من (ن.م.م) تمثل المخزونات أصولا :

يملكها الكيان و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي

هي قيد الإنتاج بقصد مماثل

هي مواد أولية أو لوازم ، موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات

¹ جريدة الرسمية ، مرجع سابق، ص: 47.

تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم لكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها .

يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان و كمثل على ذلك نقول أن شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون ، أما إن كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة الإنتاج فإن هذه المعدات ستصنف ضمن التثبيات.¹

30- مخزونات البضائع.

31- المواد الأولية و اللوازم.

32- تموينات أخرى.

30- المخزونات من البضائع.

300- المخزون من دود القز.

301- المخزون من النحل.

302- المخزون من الطيور.

3050- المخزون من الشجيرات.

31- المواد الأولية و اللوازم.

313- دواجن لغرض التربية.

314- ماشية لغرض التربية.

315- أسماك لغرض التربية.

3115- الشتلات.

316- حيوانات أخرى.

32- تموينات أخرى.

33- سلع قيد الانتاج.

331- المنتجات الأخرى انجازها.

335- الأشغال الجاري انجازها.

34- خدمات قيد الإنتاج.

341- الدراسات الجاري انجازها.

345- الخدمات الجاري تقديمها.

36- مخزونات.

351- المنتجات الوسيطة.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 46.

- 355- المنتجات المصنعة.
- 258- المنتجات المتبقية أي المواد ، المسترجعة (النفایات ، السقطات)
- 36- المخزونات المتأتية من التثبيات.
- 37- المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق في المستودع أو في الإيداع)
- 38- المشتريات المخزنة.
- 380- البضائع المخزنة.
- 3800- مشتريات دود القز.
- 3801- مشتريات النحل.
- 3802- مشتريات الطيور.
- 3805- مشتريات الشجيرات.
- 381- المواد الأولية و اللوازم المخزنة.
- 3813- مشتريات دواجن لغرض التربية.
- 3814- مشتريات ماشية لغرض التربية.
- 3815- مشتريات الأسماك لغرض التربية.
- 38151- مشتريات الشتلات.
- 3816- مشتريات حيوانات أخرى.

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية

المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء

أولاً : شراء التثبيات:

سوف نتطرق إلى محور موضوعنا التثبيات البيولوجية الزراعية نظراً لمعرفتنا أو نظرتنا المسبقة حول ، التثبيات الأخرى

• في حالة اقتناء التثبيات للأصول البيولوجية :

عند الحيازة على تثبيات ما يجعل هذا الأخير في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن أما:

ح - 512 البنك عند التسديد بموجب بنكي.

أو ح-515 حساب جاري بريدي عند التسديد بشيك بريدي.

أو ح- 53 الصندوق عند التسديد نقدا (فورا).

أو ح-404 مورد التثبيات عند الحيازة على الحساب (الأجل).

أما عند انجاز المؤسسة لتثبيات غير مادي (معنوي مثل برمجيات ، المعلوماتية بوسائلها ، خاصة فتستعمل ح/731

الإنتاج المثبت للأصول غير المادية (المعنوية)و عند انجازها لتثبيات مادي بوسائلها الخاصة فتستعمل ح/732 المثبت

للأصول المادية.¹

و يسجل محاسبي كما يلي:²

240	دود القز	XXX	
241	النحل	XXX	
242	الطيور	XXX	
243	الدواجن	XXX	
244	كلاب الحراسة	XXX	
245	الماشية	XXX	
246	الأسماك	XXX	
247	حيوانات أخرى	XXX	
404	موردو التثبيات	XXX	XXX

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص: 70

² اقتراح

• في حالة اقتناء الثببتات مع الرسم على القيمة المضافة :

تسجل كل من حسابات ح/217 إلى غاية ح/247 حيوانات أخرى مدينا بتكلفة الحيازة و ح/44562 رسوم قابلة للاسترجاع على الثببتات مدينا أيضا حيث ح/404 موردوا الثببتات أو ح/512 البنك أو ح/53 الصندوق مدينا:¹

240	دود القز	XXX	
241	النحل	XXX	
242	الطيور	XXX	
243	الدواجن	XXX	
244	كلاب الحراسة	XXX	
245	الماشية	XXX	
246	الأسماك	XXX	
247	حيوانات أخرى	XXX	
44562	رسوم قابلة للاسترجاع على الثببتات	XXX	
404	موردوا الثببتات	XXX	

• في حالة اقتناء الثببتات مع الرسم على القيمة المضافة:

تسجل الاهتلاكات في نهاية السنة (الدورة) أي في 12/31 من كل سنة و هذا يجعل (ح/ 681 المخصصات للاهتلاكات و التموينيات و خسائر القيمة و الأصول غير الجارية) في الجانب المدين ، يقابله في الجانب الدائن (ح/2824 امتلاك الثببتات) حسب القيد التالي :

681	مخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة	XXX	
28	امتلاك الثببتات	XXX	

• في حالة شراء تثبت بوجود تسبيق:

إذا دفعت المؤسسة تسبيق لشراء تثبت ما يسجل هذا التسبيق في 238/8 التسبيقات في الحسابات المدفوعة عن إيصاءات الثببتات ، حيث يجعل هذا الحساب مدين يقابله في الجانب الدائن حساب من الحسابات المالية (512) بنك 515- ح ج ب 3- الصندوق...الخ

¹ اقتراح

حسب القيد التالي¹:

238	التبittات والحسابات المدفوعة عن ايصاءات بالتبittات	XXX	XXX
53/51	حسابات المالية		XXX

• و عند استلام التثبيت المتعلق بالتنسيق يرصد التسبيق فيجعل دائن حسب القيد التالي:

240	دود القز	XXX	
241	النحل الطيور	XXX	
243	الدواجن	XXX	
244	كلاب الحراسة	XXX	
245	الماشية	XXX	
246	الأسماك	XXX	
247	حيوانات أخرى	XXX	
53/51	حسابات المالية	XXX	XXX
238	التبittات والحسابات المدفوعة عن عن ايصاءات بالتبittات		XXX

• خسارة القيمة (نقص القيمة): التبittات الصول البيولوجية :

في نهاية كل دورة محاسبية و في تاريخ كل إقفال للميزانية تقوم المؤسسة بتقدير وجود مؤثر ما ، داخلي أو خارجي يظهر إمكانية تعرض أصل ما لنقص قيمة.

من أمثلة المؤشرات الداخلية: تراجع الأداء ، إعادة الهيكلة ، توقف النشاط.

ومن أمثلة المؤشرات الخارجية : نقص معتبر في القيمة السوقية (تأثر على سعر البيع الصافي).

✓ - إذا وجد مثل هذا المؤثر تقوم المؤسسة بتقدير قيمة الأصل القابلة للاسترجاع (التحقيق)

✓ - إذا كانت القيمة القابلة للاسترجاع لتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات يتم تقييم الأصل

(إرجاع قيمته) بالقيمة القابلة للاسترجاع، بتسجيل خسارة قيمة. عند تسجيل خسارة قيمة ، يتم تغيير مخطط

الاهتلاك المتعلق بالاهتلاكات المستقبلية.

القيمة المحاسبية الصافية VNC بعد الخسارة

مخصصات الاهتلاك بعد الخسارة = $\frac{\text{القيمة المحاسبية الصافية } VNC \text{ بعد الخسارة}}{\text{مدة الانتفاع المتبقية}}$

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 170.178

بعد تكوين خسارة مقيمة ، يجب على المؤسسة تحديد القيمة القابلة للاسترجاع الأصل في تاريخ كل إقفال حيث:

✓ -إذا ارتفعت خسارة القيمة : تسجيل مخصص إضافي.

✓ -إذا ارتفعت خسارة القيمة : تسجيل مخصص إضافي.

✓ -إذا انخفضت خسارة القيمة : استرجاع خسارة القيمة ، مع اعتبار أن هذا الاسترجاع لا بد أن لا يؤدي إلى تجاوز القيمة المحاسبية الصافية, التي كان بالإمكان الحصول عليها في حالة عدم تسجيل أي خسارة قيمة على هذا الأصل خلال الفترات السابقة.

681	مخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول غير	XXX	XXX
2940	خسائر القيمة عن دود القز	XXX	XXX
2941	خسائر القيمة عن النحل	XXX	XXX
2942	خسائر القيمة عن الطيور	XXX	XXX
2943	خسائر القيمة عن الدواجن	XXX	XXX
2944	خسائر القيمة عن كلاب الحراسة	XXX	XXX
2945	خسائر القيمة عن الماشية	XXX	XXX
2946	خسائر القيمة عن الأسماك	XXX	XXX
2947	خسائر القيمة عن حيوانات أخرى	XXX	XXX

خسائر القيمة يعدل في نهاية كل دورة

ارتفاع مبلغ خسارة القيمة يتم تسجيل القيد التالي¹:

681		مخصصات الاهتلاكات و التموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	XXX
2940		خسائر القيمة عن دود القز	XXX
2941		خسائر القيمة عن النحل	XXX
2942		خسائر القيمة عن الطيور	XXX
2943		خسائر القيمة عن الدواجن	XXX
2944		خسائر القيمة عن كلاب الحراسة	XXX
2945		خسائر القيمة عن الماشية	XXX
2946		خسائر القيمة عن الأسماك	XXX
2947		خسائر القيمة عن حيوانات أخرى	XXX

انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي²:

2940		خسائر القيمة عن دود القز	XXX
2941		خسائر القيمة عن النحل	XXX
2942		خسائر القيمة عن الطيور	XXX
2943		خسائر القيمة عن الدواجن	XXX
2944		خسائر القيمة عن كلاب الحراسة	XXX
2945		خسائر القيمة عن الماشية	XXX
2946		خسائر القيمة عن الأسماك	XXX
2947		خسائر القيمة عن حيوانات أخرى	XXX
781		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات للأصول غير جارية	XXX

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 202.203

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 203

ثانيا: شراء المخزونات

• في حالة شراء المخزونات (الوصول البيولوجية):

1. عملية شراء مخزون (بضاعة أو مواد أولية) عن شراء مخزون تمر مرحلتين عند الشراء على الحساب (الأجل) و ثلاثة مراحل : عند الشراء مع التسديد (الدفع).

مرحلة الأولى : (مرحلة استلام الفاتورة) يجعل ح/38 مشتريات في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات بتكلفة الشراء.

المرحلة الثانية : (مرحلة استلام المخزون) إدخال المخزون إلى المخزن حيث يجعل ح/30 المخزونات من البضائع أو ح/38 مشتريات تارة مدني أو تارة دائن فهو حساب وسيط بين مرحلة استلام الفاتورة ، و مرحلة استلام البضاعة (مرصد).

المرحلة الثالثة : (مرحلة التسديد) يجعل ح/401 مورد المخزونات في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن إما ح/512 البنك أو ح/515 حساب جاري بريدي أو ح/5353 الصندوق بالمبلغ المدفوع.¹
حسب التسجيل التالي:²

انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي :

XXX	البضائع المخزنة	380
XXX	مشتريات دود القز	3800
XXX	مشتريات النحل	3801
XXX	مشتريات الطيور	3802
XXX	مشتريات دواجن لغرض التربية	38013
XXX	مشتريات ماشية لغرض التربية	38014
XXX	مشتريات الاسماك لغرض التربية	38015
XXX	مشتريات حيوانات اخرى	38016
XXX	موردو المخزونات	401
	استلام فاتورة	

ملاحظة : يمكن استعمال مرحلتين فقط عندما يكون هناك تسديد ، شرط إظهار رقم الفاتورة في البيان (أي في المرحلة الأولى) على النحو التالي :

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق، ص:80
² اقتراح

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي :

XXX	XXX	مشتريات دود القز	53/51	3800
	XXX	مشتريات النحل		3801
	XXX	مشتريات الطيور		3802
	XXX	مشتريات دواجن لغرض التربية		3813
	XXX	مشتريات ماشية لغرض التربية		3814
	XXX	مشتريات الاسماك لغرض التربية		3815
	XXX	مشتريات حيوانات اخرى		3816
		حسابات المالية		
XXX	XXX	دود القز		240
	XXX	النحل		241
	XXX	طيور		242
	XXX	دواجن لغرض التربية		243
	XXX	ماشية لغرض التربية		244
	XXX	اسماك لغرض التربية		245
	XXX	حيوانات أخرى		246
	XXX	مشتريات دود القز	3800	
	XXX	مشتريات النحل	3801	
	XXX	مشتريات الطيور	3802	
	XXX	مشتريات دواجن لغرض التربية	3813	
	XXX	مشتريات ماشية لغرض التربية	3814	
	XXX	مشتريات الاسماك لغرض التربية	3815	
	XXX	مشتريات حيوانات اخرى	3816	
XXX	XXX	موردو المخزونات	53/51	401
		حسابات المالية		
		مرحلة التسديد		

• في حالة شراء المخزونات مع وجود تسبيق:

عندما تدفع المؤسسة تسبيق عن شراء مخزون (بضاعة أو مواد و لوازم) فيعتبر حق المؤسسة عند المورد ، و يسجل في حساب من حسابات الحقوق و بالتسديد في ح/409 الموردون المدينون التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب إعدادها بحيث يجعل هذا الحساب مدين يقابله في الجانب الدائن إما ح/512 حساب جاري بريدي أو ح/53 الصندوق...الخ حسب طريقة التسديد¹ .
القيد يكون كالتالي :

409		الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات على الحساب	XXX
53/51		حسابات المالية	XXX

و بمجرد وصول الفاتورة يرصد حساب التسبيق أي (ح/409) فيجعل دائن حسب القيد التالي:

3800		مشتريات دود القز	XXX
3801		مشتريات النحل	XXX
3802		مشتريات الطيور	XXX
3813		مشتريات دواجن لغرض التربية	XXX
3814		مشتريات ماشية لغرض التربية	XXX
3815		مشتريات الاسماك لغرض التربية	XXX
3816		مشتريات حيوانات اخرى	XXX
401		موردو المخزونات	XXX
409		الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب, النقدية	

• في حالة شراء المخزونات مع الرسوم على القيمة المضافة (TVA):

يسجل TVA الرسم على القيمة المضافة عند الشراء كحق للمؤسسة عند الغير لكونه رسم مسترجع و بالتحديد في ح/446 الدولة ، الضرائب و الرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى فيجعل مدين بجهة المشتريات يقابله في الجانب الدائن ح/401 مورد المخزون

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص:93

حسب القيد التالي: ¹

XXX	3800	مشتريات دود القز	XXX
XXX	3801	مشتريات النحل	XXX
XXX	3802	مشتريات الطيور	XXX
XXX	3813	مشتريات دواجن لغرض التربية	XXX
XXX	3814	مشتريات ماشية لغرض التربية	XXX
XXX	3815	مشتريات الاسماك لغرض التربية	XXX
XXX	3816	مشتريات حيوانات اخرى	XXX
XXX	4456	TVA قابلة للاسترجاع	XXX
XXX	401	موردوا المخزونات	XXX

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي (عمليات البيع):

أ- امتلاك التثبيتات للأصول البيولوجية:

تعريف : إن الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة لاستخدام أو التآكل أو القدم ، أما النظام المالي (ن.م.م) و في المادة 12-7 فقد عرف الاهتلاك فالتالي : الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة

بأصلأو معنوي ، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان لنفسه ².

1- الاهتلاك الخطي الثابت:

و يعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية و بأسلوب القسط الثابت و ميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.

كما يتميز حسابي ح/24 التثبيتات للأصول البيولوجية في ح/25 التثبيتات للأصول الزراعية بأتهما لا يمكن حسابهما بطريقة لاهتلاك الخطي بل بطريقتي الاهتلاك المتناقص و الاهتلاك المتزايد لكون الطبيعة هي التي تؤثر بالتثبيت.

2- الاهتلاك المتناقص:

يعتبر هذا الاهتلاك تكلفة متناقصة من سنة إلى أخرى ، حيث تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل.

¹ حواس صلاح مرجع سابق ،ص:97

² عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص: 126.

- يعتمد في هذه الطريقة على معدل الاهتلاك المتناقص لاستعمال هذه بطريقة يشترط مايلي :
- ✓ إرسال طلب المصلحة الضرائب مرفقة بالمستندات الإثباتية التي تبرر سبب اختيار المؤسسة هذه الطريقة .
 - ✓ أن لا يكون مدة استعماله أو عمدي الإنتاجي أقل من سنتين.
- و نستعمل حسب هذا النمط أن النوع من الاهتلاكات ثلاث طرق:
- 1- الطريقة الأمريكية "y sof".
 - 2- طريقة المضاعف المتناقص.
 - 3- طريقة المعدل الضريبي جبائي¹.
- أ- الطريقة الأمريكية "solty" :

في هذه الطريقة تعتمد على معدل الاهتلاك الذي من خلاله نحسب قسط الاهتلاك حيث تقسم السنوات المتبقية من العمر الإنتاجي للتثبيت على مجموع السنوات و سوف نلاحظ في القيمة من سنة لأخرى .

مثال :

- في 10-1-N تم الحيازة على أبقار بـ 50000 بموجب شيك بنكي عمره الإنتاجي هذه المنفعة 5 سنوات و تم الشروع في استعمالها في نفس تاريخ الحيازة و قدرت القيمة له في نهاية استعماله بصفة TVA 17%.
- 1- إعداد جدول الاهتلاك حسب الطريقة الأمريكية "SOFTY".
 - 2- تسجيل العمليات اللازمة في اليومية. جدول الاهتلاك :
- أولا نحسب معدل الاهتلاك حيث:

$$\text{المعدل} = \frac{\text{عدد السنوات المتبقية}}{\text{عدد مجموع السنوات}}$$

حيث مجموع السنوات = ن (ن+1) / 2

$$15 = 2 / (6) \times 5 =$$

$$\frac{5}{15} = \frac{5}{5+4+3+2+1} = \text{المعدل} = \text{النسبة الأولى}$$

$$\frac{4}{15} = \frac{4}{5+4+3+2+1} = \text{النسبة للسنة الثابتة المعدل} = \text{و هكذا}$$

¹ حواس صلاح, مرجع سابق, ص: 187

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

السنوات	تكلفة الثبتيات	المعدل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	VNC القيمة المتبقية
2006	50000	5/15	16666.66	16666.66	3333.34 (50000-16666.66)
2007	50000	4/15	13333.33	29999.99	20000.01 (50000-29999.99)
2008	50000	3/15	10000	39999.99	10000.01 (50000-39999.99)
2009	50000	2/15	6666.66	46666.66	3333.35 (50000-46666.66)
2010	50000	1/15	3333.34	50000	0 (50000-50000)

التسجيل في اليومية

245	50000	10 01 2006	المواشي (أبقار)	
44564	8500	TVA		
512	58500	البنك		
681	16666.66	31/12/2007	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر	
2845	16666.66	القيمة للوصول الغير جارية		
		اهتلاك المواشي (أبقار)		
681	13333.33	31/12/2008	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر	
2845	13333.33	القيمة للأصول الغير جارية		
		اهتلاك المواشي (أبقار)		
681	10000	13/12/2009	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر	
2845	10000	القيمة للأصول الغير جارية		
		اهتلاك المواشي (أبقار)		

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

3333.33	3333.33	31/12/2010 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك المواشي (أبقار)	2845	681
---------	---------	---	------	-----

ب- الاهتلاك بطريقة المعدل الضريبي:

إن من شروط استعمال هذا النمط نجد:

✓ يجب أن لا يكون هذا التثبيت بالكامل و ليس مجزئاً .

✓ أن يكون يتمشى لقائمة محددة من طرق القانون الضريبي.

كيفية حساب الاهتلاك عن طريق المعدل الضريبي:

المعدل الضريبي = نسبة الاهتلاك الثابت المعامل حيث :

✓ إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت من 2 إلى 3 سنوات فالمعامل هو 1.5.

✓ إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت من 4 إلى 5 سنوات هو 2.

✓ إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت 6 سنوات في أكثر فالمعامل هو 2.5.

2- الاهتلاك المتزايد:

يمكن أن تكون التثبيتات مركبة من عدة أجزاء إذ لكل جزء قيمة هامة و معتبرة و عليه يجب تفكيك التثبيتات إلى

قيم مكوناته أو أجزائه ، خاصة إذا كانت أجزاء ذات التعاملات مختلفة و بذلك تسجل محاسبيا منذ البداية منفصلة

عن بعضها البعض ، ومنه كل جزء له اهتلاك خاص به .

• في حالة بيع الثببتات:

1- التمويل من ثببتات إلى مخزون:

XXX	XXX	المخزونات المتأتية من الثببتات	36
XXX		دود القز	240
XXX		النحل	241
XXX		طيور	242
XXX		الدواجن	243
XXX		كلاب الحراسة	244
XXX		الماشية	245
XXX		الأسماك	246
XXX		حيوانات أخرى	247

2- الخروج من المخازن بغرض البيع:

XXX	XXX	مشتريات بضاعة مباعة	600
XXX		مخزونات متأتية من الثببتات	36

3- حالة البيع للزبون:

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX		مبيعات بضاعة	700
XXX	XXX	البنك	512
XXX		الزبائن	411

حالة البيع بوجود T.VA

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX		مبيعات بضاعة	700
XXX		رسوم محصلة على المبيعات	4457

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

XXX	XXX	المواد الأولية	601
XXX		دواجن لغرض التربية	313
		ماشية لغرض التربية	314
XXX		اسماك لغرض التربية	315
XXX		حيوانات أخرى	316
XXX		سند إخراج	
	XXX	المنتجات التامة الصنع	355
XXX		تغير المخزونات من المنتجات	724
		خروج المنتجات التامة من الورشات	

ج- بيع إنتاج : نصف مصنع أو تام الصنع أو فضلات أو مهملات عن بيعها تسجل بنفس الإجراءات المحاسبية ، لذا نأخذ كمثال بيع إنتاج تام الصنع.

بيع إنتاج تام الصنع : عند بيع إنتاج تام الصنع نمر مرحلتين أو ثلاثة مراحل -مرحلتين عند البيع على الحساب (الأجل).

-ثلاث مراحل عند تسديد (الدفع):

- المرحلة الأولى : (مرحلة تحرير أو تسليم الفاتورة): يجعل م/411 زبائن مدين يقابله في الجانب الدائن ح/401 المبيعات من المنتجات المصنعة (بسر البيع).

- المرحلة الثانية : (مرحلة إخراج المنتج من المخزن) يجعل ح/724 إنتاج مخزن مدين ، يقابله في الجانب الدائن ح/355 إنتاج قام لصنع (بتكلفة الإنتاج).

- المرحلة الثالثة : (مرحلة التسديد أو الدفع) يجعل ح/512 بنك أو ح/515 ح... ح ب أو ح/53 الصندوق ...الخ مدي يقابله في الجانب الدائن ح/411 الزبائن (بمبلغ التسديد) حسب القيود التالية :

	XXX	الزبائن	411
XXX		المبيعات من المنتجات المصنعة	701
	XXX	تغير المخزونات من المنتجات	724
XXX		المنتجات المصنعة	355
	XXX	البنك	512
XXX		الزبائن	411

ملاحظة : يمكن استعمال مرحلتين فقط كما شرحنا سابقا (بشرط إظهار رقم الفاتورة)

بيع منتجات وسيطة أو فضلات ومهملات.

عند بيع منتجات وسيطة أو فضلات أو مهملات نمر بنفس التسجيلات ، الاختلاف هو عرض كتابة ح/701 المبيعات من المنتجات المصنعة نكتب ح/702 المبيعات من المنتجات الوسيطة أو ح/703 المبيعات من المنتجات المتبقية هذا في المرحلة الأولى ، أما في المرحلة الثانية فعوض كتابة ح/355 المنتجات المصنعة ، نكتب ح/351 المنتجات الوسيطة (عند بيع المنتجات الوسيطة أو ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد (عند بيع المنتجات المتبقية أي الفضلات و المهملات).

حسب التسجيل التالي:

411		الزبائن	XXX	
	702	المبيعات من المنتجات الوسيطة	XXX	
	703	المبيعات من المنتجات المتبقية	XXX	
724		تغير المخزونات من المنتجات	XXX	
	351	المنتجات الوسيطة	XXX	
	358	المنتجات المتبقية	XXX	

• حالة بيع المخزون للأصول البيولوجية بوجود تسبيق:

عند استلام تسبيق عن مخزون من الزبائن ، يعتبر دين و يسجل في (ح/419) الزبائن الدائنون ، التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب إعدادها فيجعل دائن يجعل (ح/12) بنك ، أو ح/515 بنوك الحسابات الجارية أو ح/53 الصندوق في الجانب المدين

حسب القيد التالي :

53/51		حسابات المالية	XXX	
	419	الزبائن الدائنون: التسبيقات المستلمة RRR. المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها	XXX	

و عند تحرير (تسليم) الفاتورة و يرصد (ح/419) فيجعل مدين حسب القيد التالي:

411		الزبائن	XXX	
419		الزبائن الدائنون: التسبيقات المستلمة RRR. المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها مبيعات (700,701,702,703)	XXX	
	70		XXX	

• حالة بيع المخزون للأصول البيولوجية بوجود الرسم على القيمة المضافة:

يسجل TVA (الرسم على القيمة المضافة) عند البيع كدين على المؤسسة (كون المؤسسة وسيط فقط بين المستهلك و مصلحة الضرائب)، حيث يظهر في ح/4457 الدولة، الرسوم على رقم الأعمال، فيجعل دائن بجهة المبيعات، يقابله في الجانب المدين ح/411 الزبائن.

حسب القيد التالي :

411	الزبائن	XXX	XXX
700	المبيعات من البضائع	XXX	
701	أو المبيعات من المنتجات المصنعة	XXX	
702	أو المبيعات من المنتجات الوسيطة	XXX	
703	أو المبيعات من المنتجات المتبقية	XXX	
4457	الدولة . الرسوم على رقم الأعمال	XXX	

عند إدخال الإنتاج إلى المخزن نسجل قيد واحد فقط و هو الإدخال إلى المخزن يجعل (ح/3) المنتج المعني مدين، يقابله (ح/724) إنتاج مخزن في الجانب الدائن حسب التسجيل التالي¹:

351	المنتجات الوسيطة	XXX	
355	المنتجات المصنعة	XXX	
358	المنتجات المتبقية	XXX	
724	تغير المخزونات من المنتجات سند إدخال	XXX	

حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 97.9890-¹

المبحث الثالث : التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية

تعتبر محاسبة الأصول البيولوجية من أهم الأنظمة داخل المؤسسات الزراعية نظرا لتسجيلها بقيود محاسبية.

المطلب الأول : مدونة حسابات

تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها و حجمها إلا إذا كانت أحكام خاصة تعينها و داخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها و تقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاث أرقام أو أكثر.

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية و سوف نتطرق إلى الصنف الثاني و الصنف الثالث لكونها بموضوع اقتراحنا و دراستنا.

الصنف الثاني : التثبيات

التثبيات المعنوية (غير المادية):

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) التثبيات المعنوي هو أصل غير نقدي و التي ليس لها وجود مادي ملموس ، مراقب و مستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي مثل شهرة بمحل ، حقوق التأليف براءة الاختراع ... الخ .

ومن شروط الاعتراف بها :

* إذا كانت من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية.

* إذا كان بالإمكان قياس تكلفة أصل يشكل صادق.

* تقسيم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على توقعات مدروسة.¹

و تسجل التثبيات المعنوية في ح/20 .

20- التثبيات المعنوية (غير المادية) يتفرع إلى :

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيات.

204- برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.

205- الامتيازات و الحقوق المماثلة ، البراءات و الرخص ، و العلامات.

207- فارق الشراء.

208- التثبيات الأخرى غير المادية.

التثبيات المادية :

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص: 69.

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS) التثبيتات المادية عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السلع أو الخدمات لإيجارها للغير ، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة ، ينتظر من استعماله تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية .

21- التثبيتات المادية : يتفرع إلى :

211- القطع الأرضية.

212- تهيئة القطع الأرضية.

213- البناءات.

215- التركيبات التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.

218- التثبيتات المادية الأخرى (معدات النقل ، تجهيزات مكتب، مواد التعبئة و التغليف...الخ).

23- التثبيتات الجاري انجازها : يتفرع إلى :

232- التثبيتات المادية الجاري انجازها.

237- التثبيتات غير المادية الجاري انجازها.

238- التسيقات و الحسابات المدفوعة على ايصاءات بالتثبيتات.

التثبيتات المالية :

تتكون في بعض الحقوق و بعض السندات المثبتة : الاقراضات ، سندات المساهمة...الخ

و تسجل التثبيتات المالية في ح/86

26- المساهمات و الديون الدائنة الملحقه بمساهمات : يتفرع إلى :

261- سندات الفروع المنتسبة.

262- سندات المساهمة الأخرى.

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة).

266- الديون الدائنة الملحقه بمساهمات المجموع.

267- الديون الدائنة الملحقه بمساهمات خارج المجموع .

268- الحسابات الدائنة الملحقه بشركات في حالة مساهمة.

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.¹

التثبيتات المادية الأخرى : ح/27

يتفرع إلى :

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.

272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القوائم).

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص:69, 70

- 273- السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.
- 274- القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.
- 275- الودائع و الكفالات المدفوعة.
- 276- الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.
- 279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.¹
- (24) تثبيات الأصول البيولوجية.
- 240 - دودة القز.
- 241- النحل.
- 242- الطيور.
- 243- كلاب الحراسة.
- 244- الماشية.
- 245- الأسماك.
- 246- حيوانات أخرى.
- (25) تثبيات الأصول الزراعية.
- 250- زهور.
- 251- النباتات العطرية و الطبية.
- 252- أشجار الزينة.
- 253- أشجار مثمرة.
- 254- نخيل.
- 255- نباتات أخرى.²
- * اهتلاكات الشبثيات. (28).
- اك الشبثيات المعنوية.
- 2803- اهتلاك مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت.
- 2804- اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.
- 2805- اهتلاك الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات.
- 2807- اهتلاك فارق الاقتناء.
- 2808- اهتلاك الشبثيات المعنوية الأخرى.

¹ الجريدة الرسمية ، ص: 47.

² إقتراح

- 281- اهتلاك التثبيتات العينية.
- 2812- اهتلاك أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي.
- 2813- اهتلاك البناءات.¹
- 2815- اهتلاك المنشآت التقنية.
- 2818- اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى.
- 282- اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.
- 284- اهتلاك التثبيتات البيولوجية.
- 285- اهتلاك التثبيتات الزراعية.
- (29) خسائر القيمة عن التثبيتات.
- 290- خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية.
- 2903- خسائر القيمة عن مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت.
- 2904- خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية و ما شابهها.
- 2905- خسائر القيمة عن الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات.
- 2907- خسائر القيمة عن فارق الشراء.
- 2908- خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى.
- 291- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية.
- 2912- خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي.
- 2915- خسائر القيمة عن المنشآت التقنية.
- 2916- خسائر القيمة عن البناءات.
- 2918- خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى.
- 292- خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.
- 293- خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها.
- 294- خسائر القيمة عن التثبيتات البيولوجية.
- 295- خسائر القيمة عن التثبيتات الزراعية.
- 296- خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.
- 297- خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة.
- 298- خسائر القيمة عن الصول المالية الأخرى المثبتة.²

¹ الجريدة الرسمية ، ص: 47.

² جريدة الرسمية، ص: 47.

تعريف المخزون :

من تعاريف المخزون نذكر :

تعريف عام للمخزون : و يضم مجموع المواد و المنتجات التي اشترتها المؤسسة قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج فلاستغلال حسابات المخزون هي حسابات أصول باستثناء حساب مشتريات.

تعريف المخزون وفق المادة 123 - 1 من (ن.م.م) يمثل المخزونات أصولا :

- يمتلكها الكيان و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم ، موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.

- يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية)، على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان، كمثال على ذلك نقول أن شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات، يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون ، أما إذا كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة نتائج فإن هذه المعدات ضمن التثبيتات.¹

30- مخزونات البضائع.

300- المخزون من دود القز.

301- المخزون من النحل.

302- المخزون من الطيور.

305- المخزون من الشجيرات.

31- المواد الأولية و اللوازم.

31- المواد الأولية و اللوازم.

313- دواجن لغرض التربية.

314- ماشية لغرض التربية.

315- أسمك لغرض التربية.

3151- الشتلات.

316- حيوانات أخرى.

32- تموينات أخرى.

33- سلع قيد الإنتاج.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص: 46.

- 331- المنتجات الجاري انجازها.
- 335- الأشغال الجاري انجازها.
- 34- خدمات قيد الإنتاج.
- 341- الدراسات الجاري انجازها.
- 345- الخدمات الجاري تقديمها.
- 36- مخزونات المنتجات.
- 351- المنتجات الوسيطة.
- 355- المنتجات المصنعة.
- 358- المنتجات المتبقية أي المواد المسترجعة (النفائات، السقطات).
- 36- المخزونات المتأنية من التثبيتات.
- 37- المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق في المستودع أو في الإيداع).
- 38- المشتريات المخزنة.
- 380- البضائع المخزنة.
- 3800- مشتريات دود القز.
- 3801- مشتريات النحل.
- 3802- مشتريات الطيور.
- 3805- مشتريات الشجيرات.
- 381- المواد الأولية و اللوازم المخزنة.
- 3813- مشتريات دواجن لغرض التربية.
- 3814- مشتريات ماشية لغرض التربية.
- 3815- مشتريات الأسماك لغرض التربية.
- 38151- مشتريات الشتلات.
- 3816- مشتريات حيوانات آخر¹.

¹ اقتراح.

المطلب الثاني : التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء لأصول الزراعية

أولا : اقتناء الثببتات

1. في حالة اقتناء الثببتات لأصول الزراعية:

عند الحيازة على تثبت ما هذا الأخر في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن إما:

ح/512 - البنك عند التسديد بموجب بنكي.

أو ح/ 515 حساب جاري بريدي عند التسديد بشيك بنكي.

أو ح/ 53 الصندوق عند التسديد نقدا (فورا).

أو ح/ 404- مورد و الثببتات عند الحيازة على الحساب (الأجل).¹

و يسجل محاسبيا :

250	زهور	XXX	
251	النباتات العطرية والطبية	XXX	
252	أشجار الزينة	XXX	
253	اشجار مثمرة	XXX	
254	نخيل	XXX	
255	نباتات اخرى	XXX	
404	موردو الثببتات	XXX	

2. أي حالة اقتناء الثببتات مع الرسم على القيمة المضافة:

تسجل كل من الحسابات:

ح/250 زهور ح/ 251 النباتات العطرية و الطبية ح/ 252 أشجار الزينة ح/ 253 أشجار مثمرة ح/254

نخيل ح/ 255 نباتات أخرى مدين بتكلفة الحيازة و ح/44562 رسوم قابلة للاسترجاع على الثببتات مدين أيضا

حيث ح/404 موردا الثببتات أو ح/512 البنك أو ح/53 الصندوق مدينا:²

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ص:70
² اقتراح

و تسجل محاسبيا كما يلي :

	XXX	زهور		250
	XXX	النباتات العطرية والطبية		251
	XXX	اشجار الزينة		252
	XXX	اشجار مثمرة		253
	XXX	نخيل		254
	XXX	نباتات اخرى		255
	XXX	رسوم قابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
XXX		موردو التثبيتات	404	

• في حالة النقص في التثبيتات للأصول الزراعية

تسجل الاهتلاكات نهاية السنة (الدورة) أي في 12/31 من كل سنة و هذا يجعل (ح/681) المخصصات للاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة و الصول غير الجارية في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن ح/2825 اهتلاك التثبيتات حسب القيد التالي :

	XXX	مخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للاصول الغير جارية		681
XXX		اهتلاك التثبيتات	2825	

• في حالة شراء تثبيت الأصول الزراعية بوجود تسبيق:

إذا دفعت المؤسسة تسبيق لشراء تثبيت ما يسجل هذا التسبيق في ح/238 التسبيقات و الحسابات المدفوعة عن إيصاءات التثبيتات ، حيث يجعل هذا الحساب مدين يقابله في الجانب الدائن حساب من الحسابات المالية (512- بنك-515 ح ج ب - ح 35 الصندوق)

حسب القيد التالي:

238		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن ايصاءات بالتبثيتات	XXX
35/51		حسابات المالية	XXX

و عند استلام التبثيتات المتعلقة بالتسبيق يرصد التسبيق فيجعل دائن حسب القيد التالي¹:

250		زهور	XXX
251		النباتات العطرية والطبية	XXX
252		اشجار الزينة	XXX
253		اشجار مثمرة	XXX
254		نخيل	XXX
255		نباتات اخرى	XXX
35/51		حسابات المالية	XXX
238		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن ايصاءات بالتبثيتات	XXX

• في حالة شراء المخزونات مع الرسم على القيمة المضافة (T.VA)

يسجل T.VA الرسم على القيمة المضافة عند الشراء كحق للمؤسسة عند الغير لكونه رسم مسترجع ، و بالتحديد في ح/4456 الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى يسجل مدين بجهة المشتريات يقابله في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات حسب القيد التالي :

3850		مشتريات الشجيرات	XXX
38151		مشتريات الشتلات	XXX
401		موردو المخزونات	XXX

• خسارة القيمة (نقص القيمة) التبثيتات الأصول الزراعية

في نهاية كل دورة محاسبية و في تاريخ كل إقفال للميزانية تقوم المؤسسة بتقديم وجود مؤشر ما ، داخلي أو خارجي يظهر إمكانية تعرض أصل ما لنقص قيمة من أمثلة المؤشرات الداخلية ، تراجع الأداء ، إعادة الهيكلة ، توقف النشاط ومن أمثلة المؤشرات الخارجية ، نقص معتبر في القيمة السوقية ، تأثير على سعر البيع (الصافي).

¹ حواس صلاح, مرجع سابق,ص:77

- * إذا وجد مثل هذا المؤشر تقوم المؤسسة بتقديم قيمة الأصل القابلة للاسترجاع (التحقيق).
- * إذا كانت القيمة القابلة للاسترجاع لتثبت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات ، يتم كقيم الأصل (إرجاع قيمته) بالقيمة القابلة للاسترجاع بتسجيل خسارة قيمته عند تسجيل خسارة القيمة ، يتم تغيير مخطط الاهتلاك المتعلق الاهتلاكات المستقبلية.

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) بعد خسارة القيمة

مخصصات الاهتلاكات بعد خسارة القيمة

مدة الانتفاع المتبقية

- بعد تكوين خسارة مقيمة ، يجب على المؤسسة تحديد القيمة القابلة للاسترجاع الأصل في تاريخ كل إقفال حيث¹ :
- إذا ارتفعت خسارة القيمة : تسجل مخصص إضافي.
- إذا انخفضت خسارة القيمة استرجاع خسارة القيمة ، مع اعتبار أن هذا الاسترجاع لا بد أن يؤدي إلى تجاوز القيمة المحاسبية الصافية، التي كان بالإمكان الحصول عليها في حالة عدم تسجيل أي خسارة قيمة على هذا الأصل خلال الفترات السابقة كالتالي :

681	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	XXX	XXX
2950	خسائر القيمة عن الزهور	XXX	XXX
2951	خسائر القيمة عن النباتات العطرية والطبية	XXX	XXX
2952	خسائر القيمة عن أشجار الزينة	XXX	XXX
2953	خسائر القيمة عن أشجار المثمرة	XXX	XXX
2954	خسائر القيمة عن النخيل	XXX	XXX
2955	خسائر القيمة عن النباتات الأخرى	XXX	XXX

خسائر القيمة يعدل في نهاية كل دورة

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 202.77.203.

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

✓ ارتفاع مبلغ خسارة القيمة يتم تسجيل القيد التالي:

681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	XXX	
2950		خسائر القيمة عن الزهور	XXX	
2951		خسائر القيمة عن النباتات العطرية والطبية	XXX	
2952		خسائر القيمة عن أشجار الزينة	XXX	
2953		خسائر القيمة عن أشجار المثمرة		
2954		خسائر القيمة عن النخيل	XXX	
2955		خسائر القيمة عن النباتات الأخرى	XXX	
			XXX	

✓ انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي¹:

2950		خسائر القيمة عن الزهور	XXX	
2951		خسائر القيمة عن النباتات العطرية والطبية	XXX	
2952		خسائر القيمة عن أشجار الزينة	XXX	
2953		خسائر القيمة عن أشجار المثمرة	XXX	
2954		خسائر القيمة عن النخيل	XXX	
2955		خسائر القيمة عن النباتات الأخرى	XXX	
781		استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة و التموينات للأول الغير جارية	XXX	

ثانيا : اقتناء المخزونات

• في حالة شراء المخزونات (الأصول الزراعية):

1. عملية شراء مخزون : (بضاعة أو مواد أولية) عند شراء مخزون تمر بمرحلتين أو ثلاث مراحل عند الشراء على الحساب (الأجل) وثلاثة مراحل عند الشراء مع التسديد (الدفع).
- * مرحلة الأولى : لمرحلة استلام الفاتورة يجعل ح/38 مشتريات في الجانب المدين ، يقابله في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات بتكلفة الشراء.
- * مرحلة ثانية : (مرحلة استلام المخزون) إدخال المخزون إلى المخزن حيث يجعل ح/30 المخزونات من البضائع أو ح/38 مواد و لوازم في الجانب المدين أو تارة دائن فهو حساب وسيط بين مرحلة استلام الفاتورة ، و مرحلة استلام البضاعة (مرصد).

*مرحلة ثالثة : (المرحلة التسديد) يجعل :ح/401 موردو المخزونات في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن إما ح/512 البنك أو ح/515 حساب جاري بريدي أو ح/53 الصندوق بالمبلغ المدفوع.¹

حسب التسجيل التالي :

XXX	XXX	مشتريات الشجيرات	401	3805
	XXX	مشتريات الشتلات		38151
XXX	XXX	موردو المخزونات	53/15	3805
	XXX	استلام فاتورة		38151
XXX	XXX	مشتريات الشجيرات	3805	3805
	XXX	مشتريات الشتلات		38151
XXX	XXX	حسابات المالية	3805	3805
	XXX	فاتورة رقم XXX		38151
XXX	XXX	شيك بنكي رقم XXX....الخ	3805	3805
	XXX	مشتريات الشجيرات		38151
XXX	XXX	المخزون من الشتلات	3805	3805
	XXX	مشتريات الشجيرات		38151
XXX	XXX	المخزون من الشتلات	3805	3805
	XXX	مشتريات الشتلات		38151
XXX	XXX	فاتورة رقم ...	3805	3805
	XXX	مشتريات الشجيرات		38151
XXX	XXX	المخزون من الشتلات	3805	3805
	XXX	مشتريات الشتلات		38151
XXX	XXX	سند إدخال	3805	3805
	XXX	مشتريات الشجيرات		38151
XXX	XXX	موردو المخزونات	53/51	401
	XXX	حسابات المالية		3805
XXX	XXX	مرحلة التسديد	3805	3805
	XXX	مشتريات الشجيرات		38151

حواس صلاح,مرجع سابق,ص:203.81.80¹

• في حالة شراء المخزونات مع وجود تسبيق :

عندما تدفع المؤسسة تسبيق عن شراء مخزون (بضاعة أو مواد لوازم) فيعتبر حق المؤسسة عند المورد و يسجل في حساب من حسابات الحقوق و بالتحديد في ح/409 الموردون المدينون التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب إعدادها ، بحيث يجعل هذا الحساب مدين يقابله في الجانب الدائن إما ح/512 البنك أو ح/515 حساب جاري بريدي أو ح/53 الصندوق حسب طريقة التسديد.

ال قيد يكون كالتالي :

409		الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب النقدي	XXX
35/51		حسابات المالية	XXX
		دفع تسبيق للمورد	

و مجرد وصول الفاتورة يرصد حساب التسبيق أي ح/409 فيجعل دائن حسب القيد التالي:

3850		مشتريات الشجيرات	XXX
38151		مشتريات الشتلات	XXX
401		موردو المخزونات	XXX
409		الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب. النقدي	XXX

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لعمليات البيع

• حالة النقص في التثبيتات للأصول الزراعية :

✓ اهتلاك التثبيتات للأصول الزراعية :

يتميز حسابي ح/25 التثبيتات للأصول الزراعية و ح/24 التثبيتات للأصول البيولوجية بأنهما لا يمكن حسابها بطريقة للاهتلاك الخطي بل بطريقتين للاهتلاك المتناقص و الاهتلاك المتزايد لكون الطبيعية هي التي تؤثر بالتثبيت¹.

1. الاهتلاك المتناقص :

يعتبر هذا الاهتلاك تكلفة متناقصة من نسبة إلى أخرى ، حيث تؤدي و هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل.

يعتمد في هذه الطريقة على معدل الاهتلاك المتناقص لا يتعامل هذه الطريقة شروط ما يلي:

حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 187.¹

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

* إرسال طلب المصلحة الضرائب مرفقة بالمستندات الإثباتية التي يتم بسبب اختيار المؤسسة لاستعمال هذه الطريقة.

* ألا يكون مدة استعماله أو عمرة الإنتاجي أقل من سنتين.

* و نستعمل حسب هذا النمط أو النوع من الاهتلاكات ثلاث طرق :

أ- الطريقة الأمريكية (SOFTY).

ب- طريقة المضاعف المتناقص .

ت- طريقة المعدل الضريبي .

أ- الطريقة الأمريكية : (SOFTY)

في هذه الطريقة نعلم على معدل اهتلاك، الذي من خلاله حسب قسط الاهتلاك، حيث تقسم السنوات المتبقية من العمر الإنتاجي لتثبيت من مجموع السنوات و سوف نلاحظ تناقص في القيمة من سنة لأخرى .

ب- الاهتلاك بطريقة المعدل الضريبي :

إن من شروط استعمال و هذا النمط نجد :

* يجب أن لا يكون هذا التثبيت عمر الإنتاجية أقل من سنة

* أن يكون حيازة هذا التثبيت بالكامل و ليس مجزئا

* أن يكون ينتمي لقائمة محددة من طرف القانون الضريبي

كيفية حساب الامتلاك عن طريق المعدل الضريبي:

المعدل الضريبي : نسبة الاهتلاك X المعامل

حيث :

* إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت من 02 إلى 03 سنوات فالمعامل هو 1.5

* إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت من 04 إلى 05 سنوات فالمعامل هو 2

* إذا كان العمر الإنتاجي للتثبيت 06 سنوات فما أكثر فالمعامل هو 2.5¹

2 - الاهتلاك المتزايد :

يمكن أن تكون التثبيتات مركبة من عدة أجزاء، إذا لكل جزء قيمة هامة و معتبرة ، و عليه يجب تفكيك

التثبيتات إلى قيم مكوناته أو أجزائه، خاصة إذا كانت اجزائه ذات استعمالات مختلفة، و بذلك تسجل محاسبيا منذ

البداية منفصلة عن بعضها البعض، ومنه كل جزء له اهتلاك خاص به .

حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 187¹

• في حالة بيع الشبثيات للأصول الزراعية:

1- التحويل من تثبت إلى مخزون:

XXX	XXX	المخزونات المتأتية من الشبثيات	36
XXX		زهور	250
XXX		النباتات العطرية والطبية	251
XXX		اشجار الزينة	252
XXX		اشجار مثمرة	253
XXX		نخيل	254
XXX		نباتات اخرى	255

2- الخروج من المخازن بغرض البيع :

XXX	XXX	مشتريات البضائع المباعة	600
XXX		مبيعات بضاعة	700

3- حالة البيع للزبون¹ :

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX		مبيعات بضاعة	700
XXX	XXX	البنك	512
XXX		الزبائن	411

2. في حالة بيع الشبثيات بوجود TVA

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX		مبيعات بضاعة	700
XXX		رسوم محصلة على المبيعات	4457

¹ حواس صلاح, مرجع سابق, ص: 187

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لعمليات البيع

ثانيا : بيع المخزونات

1. في حالة بيع المخزون للأصول الزراعية:

أ- بيع بضاعة : عند بيع بضاعة تمر بمرحلتين أو ثلاث مراحل :

* مرحلتين عند البيع على الحساب (الأجل).

* ثلاثة مراحل ، عند البيع مع التسديد (الدفع).

المرحلة الأولى : مرحلة تسليم أو تحرير الفاتورة يجعل ح/411 زائناً مدين يقابله في الجانب الدائن ح/700 المبيعات من البضائع (سعر البيع).

المرحلة الثانية : (مرحلة تسليم البضائع) أي إخراج البضاعة من المخزون ، يجعل ح/600 مشتريات البضائع المباعة مدين ، يقابله في الجانب الدائن ح/30 المخزون من البضائع بتكلفة الشراء.

المرحلة الثالثة : (مرحلة التسديد) أي الدفع ، يجعل ح/512 أو 515 أو 53... (المتاحات) مدين يقابله في الجانب الدائن ح/411 زائناً بقيمة الدفع (التسديد).

حسب القيود التالية:¹

411	700	المبيعات من البضائع المشتراة تحرير فاتورة	XXX	XXX
600	3050	مشتريات البضائع المباعة	XXX	XXX
	3151	المخزون من الشجيرات المخزون من الشتلات	XXX	XXX
53/51	411	حسابات المالية الزائنين مرحلة التسديد	XXX	XXX

ملاحظة : يمكن استعمال مرحلتين فقط عندما يكون هناك تسديد ، بشرط إظهار و تم الفاتورة في البيان (أي في مرحلة الأولى)

¹ حواش صلاح ، مرجع سابق ، ص: 83.

على النحو التالي:

411	الزبائن	XXX	XXX
700	المبيعات من البضائع فاتورة رقم شيك بنكي XXX		
600	مشتريات البضاعة المباعة	XXX	XXX
3050	المخزون من المشتريات		
3151	المخزون من الشتلات		
	سند إخراج		

ب- مواد أولية (مواد و لوازم):

الهدف من شراء مواد ولوازم هو تحويلها إلى إنتاج ، فإذا بيعت كما هي أي دون تحويل فتعتبر بضاعة ، و عند بيعها تسجل بنفس إجراءات تسجيل بيع بضاعة
الاختلاف الوحيد هو في المرحلة الثانية (الإخراج من المخزن) فعوض ح/30 بضاعة تسجل ح/31 مواد أولية (مواد و لوازم).

* حالة استهلاك المواد الأولية (أي تحويلها إلى إنتاج):¹

أما في حالة إدخال ، المواد الأولية إلى الورشة من أجل تحويلها إلى إنتاج ، فيسجل قيد واحد فقط ، و هو إخراج المواد الأولية من المخزن يجعل ح/601 المواد الأولية مدين ، يقابله في الجانب الدائن ح/31 مواد أولية و توريدات حسب القيد التالي :

601	المواد الأولية	XXX	XXX
3050	المخزون من الشجيرات		
3151	المخزون من الشتلات		
	سند إخراج		
355	المنتجات التامة الصنع	XXX	XXX
724	تغير المخزونات من المنتجات خروج المنتجات التامة من الو رشات		

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص : 85 . 86.

ج- بيع إنتاج : (نصف مصنع أو تام الصنع أو فضلات أو مهملات) عند بيعها تسجيل بنفس الإجراءات المحاسبية ، لذا نأخذ كمثال، بيع إنتاج تام الصنع:

بيع إنتاج تام الصنع : عند بيع إنتاج تام الصنع تمر بمرحلتين أو ثلاثة مراحل :

مرحلتين :عند البيع على الحساب (الأجل):

ثلاثة مراحل: عند البيع مع التسديد (الدفع):

المرحلة الأولى : مرحلة تحرير أو تسليم الفاتورة : يجعل ح/411 زبائن مدين ، يقابله في الجانب الدائن ح/701 المبيعات من المنتجات المصنعة (سعر البيع).

المرحلة الثانية : (مرحلة إخراج المنتج من المخزن) يجعل ح/724 إنتاج مخزن مدين يقابله في الجانب الدائن ح/355 إنتاج تام الصنع بتكلفة الإنتاج.

المرحلة الثالثة : مرحلة التسديد أو الدفع يجعل ح/512 بنك أو 515 ح.ج.ب أو ح/53 صندوق...الخ مدين، يقابله في الجانب الدائن ح/411 الزبائن (بمبلغ التسديد).

حسب القيود التالية :

411	701	الزبائن	XXX	XXX
		المبيعات من المنتجات المصنعة		XXX
		تحرير فاتورة		
724	355	تغير المخزونات من المنتجات	XXX	XXX
		المنتجات المصنعة		
		إخراج المنتجات من المخازن		
512	411	البنك	XXX	XXX
		الزبائن		
		مرحلة التسديد		

ملاحظة : يمكن استعمال مرحلتين فقط كما شرحت سابقا (شرط إظهار رقم الفاتورة)

بيع منتجات وسيطة أو فضلات و مهملات.

عند بيع منتجات وسيطة أو فضلات و مهملات تمر بنفس التسجيلات ، الاختلاف هو عوض كتابة ح/701 المبيعات من المنتجات المصنعة ، نكتب ح/702 المبيعات من المنتجات الوسيطة أو ح/703 المبيعات من المنتجات المتبقية هذا في المرحلة الأولى ، أما في المرحلة الثانية فعوض كتابة ح/355 المنتجات المصنعة نكتب ح/351

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للمؤسسات الزراعية

المنتجات الوسيطة (عند بيع المنتجات أو ح/358 المنتجات المتبقية أو المواد عند بيع المنتجات المتبقية أي الفضلات والمهملات).

حسب التسجيل التالي: ¹

XXX	XXX	الزبائن	411	
XXX		المبيعات من المنتجات الوسيطة	702	
XXX		المبيعات من المنتجات المتبقية	703	
XXX	XXX	التغير في المخزونات من المنتجات	724	
XXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXX		المنتجات المتبقية	358	

2. حالة بيع المخزون للأصول الزراعية بوجود تسبيق:

عند استلام تسبيق عن مخزون من الزبائن ، يعتبر دين و يسجل بالتحديد في ح/419 الزبائن الدائنون ، المتبقيات المستلمة RRR المطلوب منحه و الموجودات الأخرى الواجب إعدادها ، فيجعل دائن يجعل (ح/512) بنك أو ح/515 بنك أو ح/53 الصندوق في الجانب المدين .
حسب القيد التالي: ²

XXX	XXX	حسابات المالية	53/51	419
XXX		الزبائن الدائنون:التسبيقات المستلمة RRR		
		المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها		

3. حالة بيع المخزون للأصول الزراعية بوجود الرسم على القيمة المضافة:

يسجل TVA (الرسم على القيمة المضافة) عند البيع كدين على المؤسسة تكون المؤسسة وسيط فقط بين المستهلك و مصلحة الضرائب ، حيث يظهر في ح/4457 الدولة الرسوم على رقم الأعمال ، فيجعل دائن بجهة المبيعات ، يقابله في الجانب المدين ح/411 الزبائن. ³

¹ حواس صلاح ، مرجع سابق ، ص:97.95.87.

² حواس صلاح، مرجع سابق، ص: 97_98.

حسب القيد التالي :

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX		المبيعات من البضائع	700
XXX		أو المبيعات من المنتجات المصنعة	701
XXX		أو المبيعات من المنتجات الوسيطة	702
XXX		أو المبيعات من المنتجات المتبقية	703
XXX		الدولة. الرسوم على رقم الأعمال	4457

عند إدخال الإنتاج إلى المخزن فسجل قيد واحد فقط و هو الإدخال إلى المخزن يجعل ، ح/30 المنتج المعني

مدين ، يقابله ح/724 إنتاج مخزن في الجانب الدائن حسب التسجيل التالي:

	XXX	المنتجات الوسيطة	351
	XXX	المنتجات المصنعة	355
	XXX	المنتجات المتبقية	358
XXX		تغير المخزونات من المنتجات	724

خلاصة:

يمكن أن يقال عن تصميم النظم المحاسبية على أنها مشكلة وضع الدراسة و كيفية تصميم وتشغيل نظام محاسبي يتواءم مع خصائص وأهداف النشاط الزراعي، والدور الحيوي الذي يلعبه القطاع الزراعي داخل هيكل النشاط الاقتصادي، وحاجة ذلك القطاع الملحة إلى مجموع متكاملة من النظم المحاسبية الفرعي الخاصة بالمحاسبة المالية و المحاسبة الرقابية وكذا المحاسبة لأغراض اتخاذ القرارات.

ومن منطلق هذا الدور الرئيسي الذي تلعبه الزراعة داخل البنيان الاقتصادي المتكامل للدول، فقد كان لزاماً أن يتسم النظام المحاسبي الذي يطبق في المؤسسات الزراعية بصفات تتناسب كلا من الأهمية الكبيرة والمتزايدة لهذا القطاع وضرورة العمل على تعظيم إنتاجيته والرقابة على عملياته بعد تخطيطها تخطيطاً سليماً متوازناً، وكذلك تناسب طبيعة النشاط الزراعي التي تميزه.

تمهيد:

في الفصول السابقة تم التعرف على عموميات حول المحاسبة والنظام المالي الجديد وكيفي التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية، فقد خصصنا هذا الفصل لتطلع على الدراسة الميدانية داخل مؤسسة زراعية، حيث تتناول المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي معالجة الأصول البيولوجية والزراعية ومنه سنحاول في هذا الفصل استعراض دور المحاسبة في العمليات الزراعية وذلك من خلال حصولنا على بعض المعطيات والمعلومات القيمة من المؤسسة زراعية والقيام بتحليلها ودراستها، نظرا لعدم تمكننا من مستثمر زراعي يمسك على الأقل المحاسبة العامة ويقيد فيها العمليات المتعلقة بالأصول الزراعية والبيولوجية، وذلك ليسهل عليه طريق الحصول على نتائج كل دورة ، بذلنا مجهودات كبيرة للحصول على تسجيلات محاسبية خاصة بالمنشأ الزراعية، لذلك عملنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة الزراعية (الضاوية).

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية والبيولوجية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الزراعية

التسجيل المحاسبي للنباتات المثمرة :

ملاحظة: المؤسسة لا تقوم بتسجيل قيود الاهتلاك بالنسبة للأصول الزراعية إلا انه يجب تسجيل قسط الاهتلاك كما يلي:

1. النخيل المثمرة :

مجموع النخيل 10680 نخلة مثمرة, متوسط السعر 10500, قيمة النخيل المثمرة 112140000, يتم اهتلاكها على مدى 100 سنة, بطريقة القسط الثابت.
وتمثل قيمة النخيل التي تم اهتلاكها منذ سنة 1970.
التسجيل المحاسبي:

يتم التسجيل المحاسبي لاهتلاك النخيل والتي يتم اهتلاكها على مدى 100 سنة بطريقة القسط المتناقص ولكن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة القسط الثابت ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

112140000	112140000	1985/01/09 اشجار النخيل موردو الشتيتات	404	250
1121400	1121400	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للأصول الغير جارية اهتلاك النخيل قسط الاهتلاك	2854	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ

2. أشجار الزيتون:

مجموع أشجار الزيتون 1570, متوسط السعر 9750 دج للشجرة, قيمة الاشجار 15307500, يتم اهتلاكها على مدى 200 سنة.

التسجيل المحاسبي:

15307500	15307500	1985/01/09 أشجار الزيتون موردو الشتيتات	404	2530
76537.5	76537.5	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للاصول الغير جارية اهتلاك النخيل	28530	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ

3. أشجار الاجاص:

مجموع أشجار الاجاص 400, متوسط السعر 1400, قيمة الاشجار 560000, يتم اهتلاكها على مدى 50 سنة.

التسجيل المحاسبي:

560000	560000	1985/01/09 أشجار الاجاص موردو الشتيتات	404	2531
11200	11200	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار الاجاص قسط الاهتلاك	28531	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

4. أشجار التفاح:

مجموع أشجار التفاح 740 , متوسط السعر 18000, قيمة الاشجار 13320000 يتم اهتلاكها على مدى 50 سنة.

التسجيل المحاسبي:

13320000	13320000	1985/01/09 أشجار التفاح موردو التثبيتات	404	2532
266400	266400	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار التفاح قسط الاهتلاك	28532	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

اشجار الرمان:

مجموع أشجار الرمان 740 , متوسط السعر 12000, قيمة الاشجار 8880000, يتم اهتلاكها على مدى 70 سنة,

التسجيل المحاسبي:

8880000	8880000	1985/01/09 أشجار الرمان موردو التثبيتات	404	2533
126857.1429	126857.1429	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الرمان	2853	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

5. البطا: 5

6. التسجيل المحاسبي:

2710000	2500000 210000	2013/01/13		
		مشتريات بذور بطا		381
		مشتريات تموينات أخرى		382
		البنك	512	
2500000 210000	2500000 210000	2013/01/13		
		المواد الأولية واللوازم		31
		تموينات أخرى		32
		مشتريات بذور بطا	381	
		مشتريات تموينات أخرى	382	
2500000 210000	2500000 210000	2013/01/13		
		مشتريات المواد الأولية و اللوازم		601
		مشتريات تموينات أخرى		602
		المواد الأولية واللوازم	31	
		تموينات اخرى	32	

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

تكلفة الإنتاج: بعد 100 يوم

30600000	30600000	2013/11/03		
		منتجات تامة الصنع		355
		تغير المخزونات من المنتجات	724	

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

7. البرتقال:

مجموع أشجار البرتقال 1963 شجرة مثمرة، متوسط السعر 5000، قيمة الشجرة 9815000، وتحتلك على مدى 25 سنة،

التسجيل المحاسبي:

9815000	9815000	1985/01/09 أشجار البرتقال موردو التثبيتات	404	2534
392600	392600	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار البرتقال قسط اهتلاك	28535	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

8. الليمون :

مجموع أشجار الليمون 760 شجرة برتقال، متوسط السعر 2000، قيمة الأشجار 1520000، وتحتلك على مدى 25 سنة،

1520000	1520000	1985/01/09 أشجار الليمون موردو التثبيتات	404	2535
60800	60800	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار الليمون	28535	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

العنب:

مجموع الأشجار 1320, متوسط السعر 3000, قيمة الأشجار 3960000, وتحتلك على مدى 15 سنة.

التسجيل المحاسبي:

3960000	3960000	1985/01/09 أشجار العنب موردو الشتات	404	2536
264000	264000	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك أشجار العنب	28536	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

الأشجار الغير مثمرة :

وتتكون من أشجار الزينة, قيمتها 247000, وتحتلك على مدى 60 سنة.

247000	247000	1985/01/09 أشجار الزينة البنك	512	252
4116.66	4116.66	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك أشجار الزينة	2852	681

المصدر: من إعداد الطلبتان بالاستعانة بالاستاذ.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

ملاحظة: المؤسسة لا تقوم بتسجيل قيود الاهتلاك بالنسبة للأصول البيولوجية إلا أنه يجب تسجيل قسط الاهتلاك كما يلي:

1. الأغنام:

مجموع الأغنام 2670 رأس، متوسط السعر، 45000، قيمة الأغنام 120150000، وتحتلك لمدة 5 سنوات، التسجيل المحاسبي:

2401	الاغنام	1985/01/09	120150000	
404	موردو التثبيتات		12150000	
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الاغنام	2013/12/31	24030000	24030000
28401				

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بالاستاذ.

2. الماعز:

مجموع الماعز 867 رأس، متوسط السعر 32000، قيمة الماعز 27744000، وتحتلك لمدة 5 سنوات. التسجيل المحاسبي:

2402	الماعر	1985/01/09	27744000	27744000
404	موردو التثبيتات			
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الماعز قسط الاهتلاك	2013/12/31	5548800	5548800
28402				

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بالاستاذ.

3. الأبقار:

مجموع الأبقار 1467 رأس, متوسط السعر 250000, قيمة الأبقار 366750000 وتحتلك لمدة 5 سنوات.

التسجيل المحاسبي:

2403	الأبقار	1985/01/09	366750000	366750000
404	موردو التثبيتات			
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	2013/12/31	73350000	73350000
28403	اهتلاك الأبقار قسط الاهتلاك			

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بالاستاذ.

4. الإبل:

مجموع الإبل 563 رأس, متوسط السعر 300000, قيمة الإبل 168900000, وتحتلك لمدة 5 سنوات.

التسجيل المحاسبي:

2404	الإبل	1985/01/09	168900000	168900000
404	موردو التثبيتات			
681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	2013/12/31	168900000	168900000
28404	اهتلاك الإبل			

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بالاستاذ.

5. الدجاج:

مجموع الدجاج بالحواضن الثلاث 500 دجاجة, متوسط السعر 200, قيمة الدجاج, 100000, وتحتلك لمدة سنة واحدة.

التسجيل المحاسبي:

100000	100000	1985/01/09 الدجاج موردو الشيتات	404	2405
100000	100000	2013/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية اهتلاك الدجاج	28405	681

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاستعانة بالاستاذ.

المبحث الأول: تقديم لمزرعة الضاوية

تعرفنا في الفصول السابقة عن طبيعة النشاط الزراعي ومدى أهمية المؤسسات الزراعية ، والآن خصصنا هذا البحث لتعرف عن تاريخ المؤسسة أهم مكوناتها وكيفية تسييرها.

المطلب الأول: تقديم لمحة تاريخية لمزرعة الضاوية:

أنشئت مزرعة الضاوية في 9 جانفي 1985 من طرف مهري مهري المالك الحالي للمزرعة، كانت بدايتها بزراعة النخيل بطرق بدائية وسقيها بالآبار التقليدية من المياه الجوفية وذلك لانعدام الكهرباء بالمنطقة ثم بدأت تتطور شيئا فشيئا إلى الوقت الحالي.

وتقع مزرعة الضاوية في غرب مدينة الوادي في كلم العاشر، التي يقسمها الطريق الوطني رقم RN16 على نصفين وهي تتربع على مساحة 665 هكتار وهي تقع في العرق الشرقي الكبير تسمى (زملة الفرس).

المطلب الثاني : أهم مكونات مزرعة الضاوية

1. النباتات:

بعد إدخال الكهرباء للمزرعة وذلك باستعمال المولد ثم إيصال الكهرباء إليها أصبحت المزرعة أو تحتوي على عدد كبير وهائل من النباتات التي نتطرق إلى بعضها :

✓ النباتات المثمرة:

1-النخيل:

تحتوي المزرعة على ثلاثة أنواع مهمة من النخيل والتي يصل مجموعها إلى 10680 نخلة والمقسمة كالاتي:

6080 من صنف دقلة نور، و3590 من صنف الغرس، و675 من صنف ما يسمى بالذكار والذي يستعمل للتلقيح و335 نخلة من أصناف أخرى غير مثمرة ما يعرف بالسوفاج.

2-الزيتون:

تحتوي المزرعة على 1570 شجرة زيتون والتي توجد منها إلا 1230 شجرة مثمرة والبقية مازالت فتية مما تحقق إنتاج الزيتون في المنطقة.

3-الإحاص:

وتحتوي على 400 شجرة إحصاء والتي تحضر بعناية كبيرة وذلك للطبيعة القاسية للمنطقة والتي تحقق نوعية جيدة تحتوي على أوصاف عالمية.

4-التفاح:

وتوجد بالمزرعة حوالي 740 شجرة من التفاح داخل المزرعة والتي توجد داخل مساحات النخيل.

5-الرمان:

وتحتوي المزرعة على 1023 شجرة رمان الذي يوجد منه نوعان وهو الحامض وهو الشائع استعماله في المنطقة وكذلك الرمان ذو الطعم الحلو.

6-الشعير:

وهو الذي يستعمل للتزيين في بعض الأوقات لكن إنتاجه ضئيل وذلك راجع إلى مناخ المنطقة.

7-البطاطا:

وهي ذات إنتاج ويراها اشتهرت به المنطقة من تطوير إنتاجها وذلك بطريقة السقي بالدوران عن طريق المحور المتحرك.

كذلك البصل + الثوم + الجزر + اللفت وهذه المحاصيل موجودة بالمزرعة لكن تزرع في أحواض النخيل والأشجار.

8-البرتقال:

توجد بالمزرعة حوالي 1963 شجرة برتقال وهي مثمرة وتأخذ عناية كبيرة.

9- الليمون:

بالمزرعة 760 شجرة ليمون منتجة.

10- العنب:

والتي تقوم بدور التظليل ويصل عددها حوالي 1320 شجرة مثمرة ذو نوعين الأخضر والأسود. وتوجد في المزرعة بعض الحشائش المستعملة في الطبخ والتي تتميز بها ثقافة المنطقة.

✓ **النباتات الغير مثمرة :** وتوجد بها عدة أنواع من بينها ما يستعمل للحماية مثل أشجار الكالتوس والصنوبر وغيرها وغيرها المقاومة للحرارة والعطش وكذلك بعض الأنواع التي تطرقنا لها في الدرس والتي تستعمل للتزيين من أزهار وأشجار متسلقة وأشجار مستعملة كحواف الـ Les gazon الخ .
- المساحات المائية: وهي توجد على شكل نافورات أو مجاري للسقي كما تحتوي على بحيرات لكن يتم استعمالها إلا في الشتاء لانخفاض درجة الحرارة وقلة التبخر كما بها 4 مسابح عائلية وهي خاصة بالعائلة المالكة للواحة .

- الطيور: لا توجد أنواع محددة من الطيور في المزرعة سواء الطيور المعروفة أو المتأقلمة مع المنطقة وكذلك بعض العصافير المستعملة في داخل القصر للترفيه والتي منها نوع المقنين , الكناري... الخ.

2. الحيوانات:

ويتم تربية الحيوانات في الواحة والتي تحقق إنتاج وذلك من حليب ولحوم بنوعيهما البيضاء والحمراء وتمثل في :

- الأبقار: ويوجد في المزرعة إسطل خاص بتربية الأبقار ذات النوعية الجيدة حيث يصل عددها 1467 رأسا من بينها 986 بقرة حلب.
- الأغنام : كما يوجد مكان خاص بتربية الأغنام حيث يوجد بها 2670 رأسا من الغنم
- الماعز : في المزرعة 876 رأس ماعز والتي تشتهر المنطقة بشرب حليبها واستعمال سمنها.
- الإبل: وتوجد بالمزرعة 563 رأسا من الإبل تستعمل في الساعة وتتم تربية هذه الحيوانات بأكملها داخل الإسطل وتعتمد على التغذية العضوية وليس باستعمال الرعي وذلك راجع إلى طبيعة المنطقة.
- الدجاج : وتوجد بالمزرعة 3 حواضن للدجاج وذلك لإنتاج اللحوم البيضاء.

3. المرافق + البيانات :

تحتوي المزرعة على واجهتين والتي تتمثل في جدارين وبهما سياج وإنارة على طول المسافة على الطريق الوطني رقم 16.

كما بها 18 غرفة خاصة بالحراسة مجهزة و تحتوي على 6 آبار ارتوازية يصل عمقها إلى 60م فما فوق. وشبكة سقي بطريقة التقطير وكذلك على ثلاث قاعات لاستراحة العمال .ومطعمين خصيصا للعمال و4حمامات لاغتسال العمال.

كما تحتوي على 13 مرحاض منتشرة عبر الواحة.

ويوجد كذلك بالمرزعة قصرين وهما غير آهلتين بالسكان وذلك إلا في أوقات الاحتفالات أو مجيء الأسرة المالكة من الخارج.

كما تحتوي على المنشآت المخصصة لتربية الحيوانات وكذلك على مكان لتصفية وتعلب الحليب وكذلك على 17 غرفة تبريد وأماكن لتخزين التمور وتعليه (3مخازن)وعلى مذبحتين وتحتوي على معصرة للزيتون ومخزن للمحاصيل الأخرى.

كما تحتوي على مضمار تقام عليه سباقات الفروسية , وملعبين من نوع ماتيكو وأماكن أخرى للترفيه المخصصة للسباحة من خيم أشكال طبيعية وكثبان رملية.

مدي تأثيرها ودورها:مزرعة الضاوية ذات تأثير ذو مدى دولي مما أدته من تقديم خدمات كما هي تحفة فنية جميلة تعبر عن المنطقة وتراثها حيث يأتيها رجال الأعمال من كل أنحاء العالم وذلك للاحتفال مثلا بعيد ميلاد السنة أو عيد المدين المعروف بعيد مدينة ألف قبة وقبة وكذلك العلماء الذين يقومون بالأبحاث والسياح من كل أنحاء العالم مليون ووطنيين وعلميين.

حيث أن للوادي دور كبير من الجانب الاقتصادي الفني الاجتماعي.

--فأما من الناحية الفنية فهي تمثل ثورة هائلة مما توفر ,من حاجز عن عاصمة المدينة من التصحر وتلطيف الجو والتخفيف من درجة الحرارة من خلال الرطوبة الناتجة عن السقي والتبخر ..الخ.

ومن الناحية الاجتماعية فهي مشكلة لجمعية تسمى بجمعية الضاوية الخيرية والتي لها مداخيل في المزرعة وكذلك لها حافلات تقوم بنقل المسافرين من الوادي إلى الجزائر العاصمة وكذلك من الوادي إلى عنابة وكل هذه المداخيل مخصصة لمساعدة المرضى والفقراء والمحتاجين سواء بالمساعدات أو التوظيف

كما تقوم بمساعدة حوالي 7000 مواطن محتاج من شيوخ ومعوقين ومرضى بمبالغ مالية شهرية

أما من الناحية الاقتصادية فهي لديها مدخول كبير من خلال المنتج والسياحة .

فهي تقوم بإنتاج الكمية الموضحة كالاتي للمحاصيل الموجودة الإنتاج النباتي :

456000كلغ من تمر دقلة نور ما يعادل 456طن أي كل نخلة حوالي 75كلغ.

308740 كغ من تمر الغرس ما يعادل 308,74 طن أي كل نخلة 86 كغ.

31980 كغ من الزيتون والذي يعادل الزيت حوالي 2238 لتر من الزيت.

463 قنطار من البطاطا في كل موسم .

الإنتاج الحيواني:

إنتاج حوالي 10 لتر لكل بقرة في اليوم أي 10 لتر * 9869 = 9860 لتر , ويبقى هناك نقص في هذه

الإحصائيات لقلة المعلومات الكافية بسبب أمور قانونية.

المطلب الثالث: كيفية تسيير المزرعة وأهم مشاكلها مع اقتراح الحلول

يتم تسيير المزرعة من طرف أحد أقارب المالك لها ولذلك يوضع عدة أخصائيين وعمال وحراس كل في مجاله

وتخصصه كما أنه يتم ذلك بوجود مجلس إدارة يسهر على تسيير المزرعة حيث يوجد في المزرعة.

- 17. طبيب بيطري و 32 مساعد له.

- 9- مهندسين في الزراعة.

- 3- عمال خريجي معهد البيولوجيا

- 1200- عامل متخصص في الحراسة (عون أمن)

- 3500- عامل يقوم بأشغال مختلفة في الزراعة وسقي وتغذية الحيوانات... الخ

- 12- عامل متخصص في الكهرباء

- كما يوجد بها طبيبين وطباخين... الخ

ويبقى عدد العمال في زيادة ويتغير ذلك حسب الحاجة وكما أن هناك عمال آخرين لهم نفس الانتماء لكن

لهم أعمال خارج المزرعة وداخلها من سياقه... الخ.

1- مشاكل الواحة :

الواحة لا تعاني من مشاكل كثيرة وذلك للاعتناء التام الذي تتلقاه إلا أنه توجد بعض المشاكل من كيفية

توزيع العمال... الخ ومشكل المسير الرئيسي.

2- الحلول:

من بين الحلول الممكنة لمشكل التسيير وضع جدول و رزنامة لتوزيع العمال والخدمات مع عدم الانفراد

بالرأي واستعمال التنسيق والتشاور.

خلاصة:

من خلال دراستنا السابقة وتعمقنا في المحاسبة أردنا معرفة مدى تطبيقها في المؤسسات الزراعية ومدى أهميتها داخل القطاع الزراعي فوجدنا أن النظام المحاسبي المالي غير مطبق داخل المؤسسات الزراعية وأنها غير مهتمة بالمبادئ المحاسبية منها تسجيل قسط الاهتلاك وهذا وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية.

تعد المحاسبة نظرة شاملة بل من نظريات متوسطة لم تشمل كلها وأنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين و أدى إلى الاهتمام بهذا المجال وتطورت دراسات مهنية واتحادات محلية ودولية لذلك وضعت عدة معايير للمحاسبة وفرضت عدة فروض موحدة متعارف عليها.

كما يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفت الجزائر، وبهدف معالجة المشاكل والتدفقات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي مع المعايير الدولية.

القطاع الزراعي من القطاعات الاقتصادية الهامة في معظم دول العالم وخاصة في الدول النامية، وهذا للدور الأساسي الذي يلعبه في تحقيق التنمية الاقتصادية ، ومن خلال مساهماته في إنتاج السلع الغذائية الضرورية لأفراد المجتمع، والمواد الخام الأولية للصناعات الغذائية والتحويلية، وتوفير فرص بمختلف نشاطاته وللقطاعات التجارية الأخرى.

ويمكن أن يقال على أن النظام المحاسبي المالي يلعب داخل البنيان الزراعي، لذلك نجد أن تطبيق المحاسبة داخل المؤسسات الزراعية بالغ الأهمية لأنه يعمل على تعظيم إنتاجية والرقابة على عملياته بعد تخطيطها تخطيطاً سليماً متوازناً يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي.

✚ الوقوف على الفرضيات:

✓ الفرضية الأولى:

أثبتت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يلبي حاجيات القطاع الزراعي والبيولوجي ويعمل على تنظيم وتسيير المؤسسة بشكل متوازن.

✓ الفرضية الثانية:

أثبتت الدراسة أن هناك انعكاسات إيجابية محاسبية تعود على النشاط الزراعي.

✓ الفرضية الثالثة:

من خلال الدراسة التطبيقية اتضح أن مؤسسة دراسة الحالة لم تطبق بعض المبادئ المحاسبية منها أنها لا تسجل قسط الاهتلاك.

التوصيات:

- زيادة توسيع مفهوم المحاسبة الزراعية حسب النظام المحاسبي المالي.
- إدراج تكوين المحاسبة الزراعي في الطور الجامعي نظرا لأهمية الإستراتيجية للقطاع الزراعي في الاقتصاد.
- إجراء دورات تكوينية في شتى مجالات تخصصات المحاسبة الخاصة.

آفاق البحث:

من خلال البحث الذي أجريناه توصلنا إلى مجموعة من الاقتراحات منها:

- دراسة المحاسبة المقاولاتية حسب scf.
- دراسة محاسبة الفنادق (سياحية) حسب scf.
- دراسة محاسبة شركات التأمين حسب scf

1. إدريس عبد السلام اشتيوي، مبادئ المحاسبة، حقوق الطبع محفوظة، ليبيا، 2012-1013.
2. أحمد الخطيب وآخرون، المحاسبة في قطاع الاستغلال الزراعي، مطابع الدار الهندسية، مصر.
3. أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجي، دار صفاء، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.
4. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
5. أيمن عبد الله محمد بوبكر، مبادئ المحاسبة، جامعة أبوظبي، 2013-2014.
6. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، طبع بمطبعة دار هومة، 2010.
7. بن زعيط وهيبة وآخرون، الموازن التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، جامعة مستغانم.
8. ثائر صبري وآخرون، النظم المحاسبية المتخصصة، الذاكرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، العراق.
9. حسن زكي، محاسبة التكاليف الزراعية، دار زهران، الطبعة الأولى، 1997.
10. حواس صلاح، المحاسبة، المحاسبة المالية حسب النظام المالي الجديد، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، الجزائر.
11. خيرت ضيف، النظم المحاسبية الخاصة في المحاسبة والتكاليف الزراعية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1979.
12. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ط1، دار الصفاء، الأردن.
13. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
14. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة الثانية، 2011.
15. عبد الوهاب مطر الداهري، أسس ومبادئ الاقتصاد الزراعي، مطبعة العاتي، الطبعة الأولى، العراق، 1969.
16. علي جدوع الشرفات، مبادئ الاقتصاد الزراعي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
17. فؤاد السيد المليجي، المحاسبة في المنشآت الزراعية والحيوانية، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر، مصر، 2007.
18. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.
19. محمد حسين الجزيري وآخرون، المحاسبة الزراعية، ملتزمة الطبع والنشر، مصر، 1986.
20. محمد زين فاراي، تقنيات المحاسبة، ج 1، الطبعة الأولى، 2002-2007.

21. أحمد عبد الهادي بشير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
22. بن ناصر توفيق وآخرون، المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، فرع محاسبة، 2009-2010.
23. سالمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر للمعايير الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2008-2009.
24. شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، الجزائر، 2008-2009.
25. عبيد خالد وآخرون، المعالجة المحاسبة لعمليات التأمين وإعادة التأمين، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2010.
26. عثمان عبد العليم وآخرون، النظام المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، 2009-2010.
27. عزه لزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2009.
28. غردى محمد، القطاع الزراعي الجزائري وإشكالية الدعم والاستثمار في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، الجزائر- 3، 2011-2012.
29. لطفي مخزومي،
30. محمد أمين مازن، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2010-2011.
31. ملوكة أسماء، المعالجة المحاسبية لتدهور و اهتلاك الأصول الثابتة حسب النظام المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، الجزائر، 2012.
32. مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع النقود والمالية، الجزائر، 2006-2007.
33. نور الهدى حمتين وآخرون، دراسة الجداول المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2009-2010.
- ثالثا: منشورات ومحاضرات
34. المحاسبة الزراعية، منشورات، قيم المحاسب، كلي العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، الأردن.

35. أريج يعقوب طوفان وآخرون، مدخل المحاسبة، محاضرات، توت شامي التعليمية، 2002.
36. حسن أحمد حزوري، دروس خاصة بقسمي إدارة الأعمال والعلوم المالية المصرفية لسنة
ثالثة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2006-2007.
37. صالح محمد القراء، مدونة العلوم المالية والإدارية، محاسبة تدقيق حسابات، إدارة الاقتصاد.
38. عاشور كتوش، مبادئ المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي المالي SCF، محاضرات، جامعة
حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
39. منشورات شبكة و مكتبة اسطورة للأقلام، WWW.feleb.com.
40. وليد ناجي الجبالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2002.
41. وليد ناجي الجبالي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك،
2007.
- رابعا: ملتقيات ومداخلات:
42. آيت محمد مراد وآخرون، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مداخلات في المحور الثاني،
ملتقى الدولي حو إطار المفاهيم لنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير محاسبية
الدولية، جامعة سعد دحلب، الجزائر.
43. سفيان نقمار وآخرون، واقع تكاليف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، ملتقى
حول النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر، 2013.
44. طلاب وطالبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، نظام الإنتساب، ملتقى الطلبة والطالبات،
جامعة الإمام بن سعود الإسلامية، السعودية، المستوى الثالث، 1430-1431.
45. عجيلة بن نوى مصطفى، مداخلات بعنوان شفافية النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات
الاقتصادية وتطورات
- خامسا: مجلات وجرائد
46. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم التنفيذ، العدد 19، الصادر
بتاريخ 25/مارس/2009.
47. بن بلغيث مدني، اشكالية التوحيد المحاسبي، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق
والعلوم الاقتصادية، ورقلة، 2002.
48. جريدة الحاسبين، صوت الحاسب.
49. شنوف شعيب، أهمية التوحيد المحاسبي المالي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة الاقتصادية،
العدد 00، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، 2008.
50. كتوش عاشور، متطلبات النظام المحاسبي الموحد IAS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال

رقم 1
 رقم 1

Date 01/12/2014

Numéro Pièces 101

Payé de M : اسم الشخص أو المؤسسة التي تم الدفع لها

Imputation Comptable	Libelle	
	Achat Pièces de Rechange	20.000,00
Libelle Complet de L'opération :		
Sommes en Lettres : Vingt mille DA		
Total		20.000,00

Approuvé Par: Le Caissier Le Bénéficiaire

رقم 1
 رقم 1

Date 01/12/2014

Numéro Pièces 100

Payé de M : Manabe Poulé اسم الشخص أو المؤسسة التي تم الدفع لها

Imputation Comptable	Libelle	
	Vente Olive RIF 1 - 2014	10.000,00
Libelle Complet de L'opération :		
Sommes en Lettres : Dix mille DA		
Total		10.000,00

Approuvé Par: Le Caissier Le Bénéficiaire

Société D'Exploitation Agricole -Daouia-
Carte d'Agriculteur:116/2004

DOIT : MARCHE LOCALE
EL-OUED

FACTURE N°...../2014

N°	Désignation	U	Qté	P.U	Montant
01	Huile D'Olive	Lt	100,0	650,00	65 000,00
TOTAL					65 000,00

Non assujetti à la TVA

Arrêtée la présente facture à la somme de :
Soixante Cinq Mille DA.

Mode de Payement

Espèces

Fait à El-Oued le :

Cachet & Signature

S.E.A. DAOUA
Rue de l'Indépendance - El Oued
Tél: 021 73 05 05 - 021 73 05 05
Cachet & Signature

SARL.....
PIECES DE RECHANGE
EL-OUED

CLIENT : SEA DAOUIA
EL-OUED

Facture N°...../2013

N°	Désignation	Qté	P.U	Montant
01	CULASSE ORIGINE	01	68 000.00	68 000.00
TOTAL				68 000.00

Arrêtée la présente facture à la somme de :
Soixante Huit Mille DA.

Fait à El-Oued LE : 31/12/2013

Cachet et signature

BROUILLARD DE LA CAISSE COMMERCIALE
MOIS DE JANVIER/2014

DATE	N°P	LIBELLES	RECETTES	DEPENSES	SOLDES
			SOLDE AU 01/01/2014		0,00
	1		0,00	0,00	0,00
	2		0,00	0,00	0,00
	3		0,00	0,00	0,00
	4		0,00	0,00	0,00
	5		0,00	0,00	0,00
	6		0,00	0,00	0,00
	7		0,00	0,00	0,00
	8		0,00	0,00	0,00
	9		0,00	0,00	0,00
	10		0,00	0,00	0,00
		LES TOTAUX DU MOIS	0,00	0,00	0,00
			SOLDE AU 31/01/2014		0,00

