الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 – قالمة -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

محاسبة مالية 1

موجه لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إعداد:
الدكتورة: سعاد شعابنية

السنة الجامعية: 2021-2022

مقـــدّمة

كان للتغيرات الاقتصادية العالمية وما أفرزتـه من ترابط لاقتصاديات الـدول وما ظهر من مفاهيم جديدة، الأثر الأكبر في توجه الهيئات الدولية نحو توحيد المفاهيم والنظم المحاسبية بمعنى توحيد لغة المحاسبة. فعلى مر الأزمنة وجدت أدلة تثبت استخدام الانسان منذ القدم للمحاسبة وإن لم تكن بمفهومها الذي نعرفه اليوم إلا أنها كانت آنذاك تلبي احتياجاته، وكان لتطور المعاملات بين الشعوب الأثر الواضح في سرعة تبلور المفاهيم المحاسبية واتساع نطاق استخدامها.

وحيث أن المحاسبة تعتبر بمثابة اللغة التي يتم بها إبلاغ الواقع الاقتصادي لأي كيان وكذا تسهيل وصوله لكل من له مصلحة في استخدام هذا الواقع، فهي الوسيلة العملية والتي لا يمكن الاستغناء عنها في تسجيل، تنفيذ، تحليل، الرقابة على عمليات المؤسسة والتخطيط لمستقبلها. فاليوم أضحت كل مؤسسة، شركة أو هيئة مهما كان حجمها أو شكلها القانوني ملزمة بتسجيل معاملاتها الاقتصادية، بالشكل المطلوب للمساعدة على اتخاذ قراراتها في جميع المجالات ولعل القرارات المالية أهمها. لذلك وجب أن تنتج المحاسبة معلومات مفيدة يثق بها متخذو القرارات من أصحاب المصلحة الاقتصادية، وحتى تكون كذلك يجب أن تعبر تعبيرا صادقا وحقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

وبما أن الجزائر كغيرها من الدول ليست بمنأى عن التغيرات الدولية الحاصلة كان لزاما عليها الالتزام بتطبيق معايير محاسبية تسمح لها بالخوض في غمار العلاقات الدولية، لا سيما ما تعلق منها التجارة الدولية في ظل عولمة أسواق رأس المال خاصة وان النظام المحاسبي الذي كانت تعتمده والموسوم بـ " المخطط الوطني المحاسبي" كان لا يتماشى مع

مقـــدّمة

تطور المؤسسات الجزائرية والظروف الدولية، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في هذا المخطط من خلال طرح مشروع النظام المالي المحاسبي. هذا النظام الذي يمثل خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية فيها، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون سواء المحليون او الأجانب، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية في إطار السعي نحو تحقيق مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية. لاسيما وأنها أضحت اليوم تعيش جوا تنافسيا شعاره البقاء للأقوى.

وبناء على ما تقدّم، تأتي هذه **المطبوعة البيداغوجية** والموسومة بـ " **المحاسبة المالية المالية**" في أربعة محاور يتم التفصيل فيها من خلال مجموعة من العناصر. وفيما يلي محاور هذه المطبوعة حسب القرار الوزاري والتي هي ثلاث محاور، إضافة الى محور رابع متعلق بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وقد ارتأينا ضرورة ادراجه كمحور ثانٍ لتوضيح النظام المحاسبي المستخدم في الجزائر والذي يحترم ويحمل في طياته مبادئ المعايير المحاسبية الدولية:

مقـــدّمة

عنوان المحور	الصفحة
المحور الأول– الاطار التصوري للمحاسبة المالية	**04**
المحور الثاني– النظام المالي المحاسبي	**26**
المحور الثالث– دراسة كيفية سير الحسابات (الصنف 1–2–3–4–5–6–7)	**52**
المحور الرابع– دراسة، عرض وتقديم القوائم المالية	**92**

وقد جاء محتوى هذه المطبوعة في شكل تسلسلي يَسْهُل على الطالب، المهتمين والباحثين بالشأن المالي والمحاسبي عموما، فَهم **نظام المعلومات المحاسبية بكل مدخلاته ومخرجاته** وكذا الفهم والاحاطة بعملية التسجيل المحاسبي، من خلال الاعتماد على أسلوب نظري مبسطٍ في لغته، علميٍ في طرحه، أمينٍ في نقله، مدعّم بأشكال وجداول تنقل المتعلم من الخيال النظري إلى الفهم العملي.

د. سعاد شعابنية

المحور الأول: الاطار التصوري للمحاسبة المالية

أولا- ماهية علم المحاسبة:

عرفت المحاسبة على مر السنين تطورا متنامي الأبعاد، حيث عرفت أشكالا متنوعة في بيئات مختلفة، وقد استُخدمت في البداية في كل من بابل ومصر الفرعونية والصين والهند وركزت على تسجيل العمليات المالية، ليتم بعد ذلك تطوير أنظمة اعداد التقارير وأنظمة التفتيش بهدف التأكد من وضعية الموارد المالية للممالك، واستمرت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة باعتبارها سجلا للموارد المالية للملك لعدة قرون، حيث كان الهدف منها هو الحفاظ على الحسابات الدقيقة والمفصلة للعقارات والمحاصيل والماشية، الأصول الأخرى...الخ وكل ممتلكات الملك بصفة عامة، وقد ركزت في ذلك على تسجيل المعاملات المالية واعداد التقارير وعلى تطوير أساليب التفتيش بهدف الرقابة والتأكد من وضع وحالة الموارد المالية للمملكة، وذلك بهدف حمايتها من السرقة وسوء التصرف بها. وقد استخدمت المحاسبة ايضا في تسجيل كل أنواع المعاملات بما فيها من حقوق والتزامات نتيجة للمعاملات ذات الطابع الاقتصادي الذي كان يجري بين الأفراد. وقد تطورت المحاسبة بشكل عام خلال مراحل تطور المجتمعات البشرية إلى أن وصلت الى المرحلة الحالية حيث أصبحت المحاسبة بكل أنواعها نظاما يعتمد عليه في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقياس الايرادات والمصروفات بل وأصبحت كعلم قائم بذاته له مبادئ وأسس وأهداف وخصائص وأنواع.

علم المحاسبة هو أحد فروع العلوم الاجتماعية، وهو العلم الذي يهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، في كل المؤسسات على اختلاف أنواعها وكذا مختلف مجالات النشاط الإنساني الأخرى" وقد تطورت المحاسبة في أساسها عن علم الحساب، الذي

المحور الأول: الاطار التصوري للمحاسبة المالية

هو علم دلالات الأرقام، وأصبح يقوم بتنظيم التعامل مع الأرقام التي تنتمي إلى نشاط مالي أو اقتصادي تنظيما فنيا وعلميا في الجوهر والموضوع والشكل والصورة، بطريقة تخدم هذا النشاط والمهتمين به؛ وذلك عن طريق تزويد البيانات إجمالا وتفصيلا وتركيزا وتحليلًا، وسواء كان هذا النشاط متعلقا بفرد أو بمجموعة أو بشعب بأكمله. وللمحاسبة علاقة وثيقة بكثير من العلوم الأخرى، وعلى رأسها الاقتصاد والإدارة والإحصاء والقانون وغيرها. ولا بد للمحاسبين أثناء أدائهم لعملهم أن يراعوا كل الاعتبارات التي تحكم الأفراد والمجتمع، سواء كانت هذه الاعتبارات متعلقة بالعرف أو التقاليد أو العادات، أو بنظريات علمية أو بفلسفات، أو بقيم مادية ومعنوية أو بديانات وقد انفردت تلك المعتقدات والأعراف والقيم بالإلزام في المحاسبة، وأصبحت تشكل أساسا للنظام المعمول به في المجتمع المحاسبي، وهنا أصبحت المحاسبة مؤهلة للتطوير والتعميم، وتتصف المحاسبة في هذه الحالة بنوع من الاستقرار، وقليل من التطوير الذي يواكب تطور المجتمعات. وتلعب المحاسبة، لا سيما المالية منها (والمعروفة بالمحاسبة العامة) دورا مهما في حياة المجتمعات ومحيطها، بحكم المزايا المختلفة التي تقدمها، فهي تمثل وسيلة إثبات إداري وقانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة، والتي تترجم مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها، كما أن المحاسبة يمكنها تلبية كل متطلبات وضرورات النظام الاقتصادي والمالي، وكذلك القانوني والجبائي، وذلك باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة، والتي تمكنها من رصد حركية نشاطها، وتقويم هذا النشاط، وإبراز أثر هذا النشاط على مكونات الذمة المالية ومعرفة صافي المركز المالي.

ان الخصائص المميزة والمتوجة للأهداف السابقة لم تنشأ في المؤسسة إلا من خلال الآتي:

- الإمساك المحاسبي الدقيق للدفاتر والمستندات، وذلك لتلبية ضرورات النظام القانوني؛
- رصد ومتابعة حركة الحسابات والأموال من أجل تلبية حاجيات النظام الاقتصادي والمالي؛
- التقيد بإجراءات المسك للدفاتر والمستندات لتلبية حاجيات النظام القانوني أيضا؛
- حساب نتائج الأداء لتقويم وفرض الضرائب لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي والمالي والجبائي؛
- تحديد نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛
- تحديد ممتلكات والتزامات المؤسسة والتغيرات التي تحدث فيها؛
- توفير المعلومات لإدارة المؤسسة من أجل استعمالها في عملية التخطيط والرقابة؛
- توفير المعلومات المحاسبية والمالية للأطراف الخارجية للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض...إلخ؛

إذا فالمحاسبة تعد أحد المكونات الرئيسية لأي تنظيم، سواء كان هذا التنظيم ربحيًا أو غير ربحي، فمن دون المحاسبة لن تكون تلك المؤسسات قادرة على معرفة موقفها المالي في

نهاية السنة المالية. وقد تعددت التعريفات المتعلقة بمفهوم المحاسبة، ومنها: إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "American Institute of Certified Public Accountants" سنة 1941 تعريفا للمحاسبة على أنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها". ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلًا من حقول المعرفة.

كما تعرف على أنها" تلك الممارسة المعنية بقياس المعلومات المالية والاتصال بتلك المعلومات المفيدة. كما أنها عملية معقدة للغاية، وتقنية تتطلب في معظم الحالات. مهنية المحاسب من ذوي الخبرة لإنتاج وتقديم التقارير عن البيانات المطلوبة بطريقة ذات مدن كما يجادل كثيرون بأن التقارير المحاسبية، بسبب طبيعتها التقنية، تتطلب المهنية للمحلل المالي من ذوي الخبرة في غيرها من أنها يمكن أن تستخدم بشكل مجد وكن من التعريفين السابقين ينظر إلى المحاسبة على أنها فن، حيث إنها تقوم على مهارة المحاسب وخبرته في طريقة جمعه للمعلومات وتبويها. ومدى قدرته على كتابة التقارير المالية بشكل دقيق وماهر، فهي بذلك عبارة عن فن تطبيق علم المحاسبة.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)، فيعرفها على أنها "نظام معلومات الهدف منه إمداد صانع القرار بالمعلومات المالية المهمة"، في حين يعرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة ١٩٧٠م والذي ركز في تعريفه على طبيعة المعلومات المحاسبية والعوامل السلوكية المتأثرة بها. واعتبر المحاسبة " نظاما للمعلومات وأداة اتصال بين المستخدمين".

ثانيا – فروع المحاسبة:

المحور الأول: الاطار التصوري للمحاسبة المالية

لقد كانت المحاسبة في بداية نشأتها بسيطة، لتتفرع بعد ذلك مع تطور المجتمعات إلى فروع متخصصة وتتمثل هذه الفروع تتمثل في:

2-1- المحاسبة المالية: تعتبر المحاسبة المالية بمثابة الأصل الذي تفرعت منه الفروع الأخرى للمحاسبة، وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير وذلك من أجل إعداد تقارير مالية تتضمن معلومات مالية عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، لذلك يتركز الهدف الرئيسي لهذا الفرع من فروع المحاسبة بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة على قياس الربح والمركز المالي للمؤسسات الاقتصادية.

2-2- محاسبة التكاليف: نشأ هذا الفرع من فروع المحاسبة استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية في بداية القرن السادس عشر بأوروبا، وذلك لسد عجز المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المتجددة للمؤسسات الصناعية، وتهدف محاسبة التكاليف بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة من أجل تحقيق جملة من الأهداف أهمها :

- قياس تكلفة المنتج؛
- الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق؛
- وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات .

2-3- المحاسبة الإدارية: يعتبر هذا النوع من المحاسبة مكملا لأغراض محاسبة التكاليف حيث نقوم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة في مجال الرقابة والتخطيط والتقييم واتخاذ القرارات .

2-4- المحاسبة الضريبية: يختص هذا النوع من المحاسبة بحساب الدخل الخاضع للضريبة، اعتمادا على القوانين واللوائح المطبقة على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، وتشكل الضريبة موردا أساسيا من موارد الخزينة. وفيما يلي نوضح وعلاقتها بالعلوم الأخرى:

- **تعريف المحاسبة الضريبية:** تمثل المحاسبة الضريبية أحد فروع علم المحاسبة وتعرف على أنها:" تلك المحاسبة الذي يتم فيها الربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب، بغية التوفيق بين النظام المحاسبي للمؤسسة وبين القوانين والنظم التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة". كما وقد تم تعريفها على أنها: "تلك المحاسبة التي تمثل أحد فروع المحاسبة وفيها يتم ربط الاسس والقواعد المحاسبية بالقانون الضريبي ومجموعة التعليمات التي تصدرها دائرة ضريبة الدخل".

- **علاقة المحاسبة الضريبة بالمحاسبة المالية:** من الطبيعي انه لا يوجد اختلاف كبير بين المحاسبة الضريبة والمحاسبة المالية ويعود السبب في ذلك إلى أن المحاسبة الضريبية تبحث في مصادر البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين، سواء كانت هذه الأخيرة موجودة داخل المؤسسة ومثبتة في سجلاتها ودفاترها أم كانت

خارجها، فالمحاسب الضريبي لا يكتفي بالسّجلات التي يحتفظ بها المكلف وما تحتويه من بيانات ومعلومات جرى تسجيلها وفقا للأسس المحاسبية المعمول بها. ومن جهة أخرى تختلف المحاسبة الضريبة عن المحاسبة المالية في معالجة المخصصات فلا تسمح المحاسبة الضريبية باحتساب المخصصات كمصروفات لأنها نفقات محتملة، فقد تصبح سبيلاً للتهرب من أداء الضريبة ولا تختلف إلا بالمصروفات والأعباء المؤكدة والحقيقية، ومهما كان الاختلاف بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية، فإن هذه الأخيرة تهدف إلى قياس دخل المكلف الخاضع للضريبة.

2-5- المحاسبة الحكومية: تختص المحاسبة الحكومية بقياس نتائج عمليات المؤسسات الحكومية كالوزارات والخزائن المركزية وغيرها والتي لا تهدف إلى الربح.

- **تعريف المحاسبة الحكومية:** لقد تعددت التعاريف المرتبطة بهذا النوع من المحاسبة، إذ يتناولها الكتاب والباحثون من زوايا مختلفة، ومن بين هذه التعريفات نجد من يعرفها على أنها:" ذلك الفرع من المحاسبة المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك". في حين نجد أن هناك من يعرفها على أنها" ذلك الفرع من فروع المحاسبة المالية الذي يختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة".

- **خصائص المحاسبة الحكومية:** توجد مجموعة من الخصائص لتي تختص ببعضها المحاسبة الحكومية وتشترك مع علوم المحاسبة الأخرى في بعضها الآخر، ومن بين هذه الخصائص نذكر:

✓ تؤدي المحاسبة الحكومية الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً والتي تتمثل في قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تقيد متخذي القرارات، وهي بذلك لا تكون مقتصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات؛

✓ تعمل المحاسبة الحكومية في المجال المحاسبي المتخصص على تقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذا يعني أن المحاسبة الحكومية تعتمد على ما يعرف بالموازنة العامة؛

✓ للمحاسبة الحكومية نفس المقومات الأساسية المتعلقة بالنظام المحاسبي والمتمثلة في القواعد والمعايير والموارد البشرية، والرقابة الداخلية، والتقارير وأوراق العمل، والمستندات والسجلات والمستوى التكنولوجي...الخ؛

✓ ترتبط المحاسبة الحكومية بالوحدات الحكومية دون غيرها، ومن هذه الخاصية تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها، والمحاسبة الحكومية تمر بمراحل تطور كبيرة لدرجة أصبحت فيها تقترب من المحاسبة المالية إلى درجة الاستفادة من المعايير المحاسبية المعتمدة في القطاعات غير الحكومية؛

✓ تتعدد نماذج المحاسبة الحكومية بما يتناسب والأنشطة المالية المختلفة التي تقوم بها الوحدات الحكومية، ورغم ذلك تشترك هذه النماذج المحاسبية المتنوعة في أن النشاط الحكومي لا يهدف إلى تحقيق ربح؛

✓ تتشابه المحاسبة الحكومية مع محاسبة المنشآت غير الربحية مثل الأندية والجمعيات في أنّ جميعها لا يهدف إلى تحقيق ريح، ولكن خصائص المحاسبة الحكومية تختلف عن خصائص محاسبة المنشآت غير الربحية ولا تتطابق مصادر تمويلها، ومرجعيتها، والجهات المكلفة بالرقابة عليها والضوابط التي تحكم كيانها القانوني؛

✓ تتوفر للمحاسبة الحكومية بشكل خاص مرجعية أساسية تتمثل فيما تصدره الدولة من تشريعات مالية محددة؛

✓ تعلق المحاسبة الحكومية بالقطاع الحكومي والمتمثل في الوحدات الحكومية المختلفة (وزارات، دوائر حكومية، مؤسسات عامة مستقلة، إدارة الحكم المحلية..)، كما ينطبق مفهوم الحكومة على الحكومة بالمفهوم العام، والذي يشمل جميع هذه الوحدات في الوقت نفسه. وكل وحدة من هذه الوحدات الحكومية تدير شؤونها المالية بذاتها، ومسؤولة في نفس الوقت أمام جهاز الرقابة العليا في السلطة التنفيذية، إضافة إلى أنّ الأداء المالي للوحدات الحكومية مجتمعة تعبر عنه وزارة المالية في تقارير مالية مركزية، وهي مسؤولة عنه أمام السلطة التشريعية، وفي مجال الشؤون المالية تتولى السلطة التشريعية الرقابة على الأداء المالي للوحدات الحكومية عن طريق ديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة المالية.

2-6- المحاسبة الوطنية: تختص بقياس الناتج الوطني والدخل الوطني، ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج.

- **تعريف المحاسبة الوطنية :** كغيرها من المصطلحات فلا يوجد تعريف واحد متفق عليه للمحاسبة الوطنية، حيث يختلف الباحثون والخبراء وكذا الهيئات والجهات الرسمية في إعطاء تعريف متفق عليه لها، ومن بين هذه التعاريف نجد تعريف إدارة الشؤون الاقتصادية و الاجتماعية التابعة للأمم المتحدة، حيث تعرف المحاسبة الوطنية على أنها:" مجموعة متناسقة ومتكاملة من حسابات الاقتصاد الكلي و الميزانيات و الجداول التي تستند إلي مجموعة من المفاهيم والتعاريف والتصنيفات و القواعد المحاسبية المتفق عليها دوليا"، كما أنها تعرف بحسب نفس الهيئة من خلال كونها " توفر تسجيلا شاملا وتفصيليا للأنشطة الاقتصادية المعقدة التي يضطلع بها داخل اقتصاد بلد ما وللتفاعل الذي يحدث في الأسواق أو في مكان أخر بين عامل أو مجموعات عوامل اقتصادية مختلفة"

ويتم اعتماد هذا النوع من المحاسبة للقيام بعرض مدروس لمجموع المعلومات الرقمية المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للدول خلال فترة زمنية معينة وفقا لإطار محاسبي منظم. بحيث يمكن من خلالها تقديم صورة شاملة عن أداء لاقتصاد الوطني على شكل جداول رقمية جامعة يمكن من خلالها القيام بعملية التحليل والتنبؤ بمسار الاقتصاد واتخاذ القرارات اللازمة لإصلاحه.

- **خصائص المحاسبة الوطنية:** تتمثل أهم خصائص لمحاسبة الوطنية في:

✓ المحاسبة الوطنية هي طريقة للتسجيل وأداة لتصوير ووصف النشاط الاقتصادي لدولة خلال فترة زمنية محددة وليست علما قائما بحد ذاته؛

✓ المحاسبة الوطنية نظام مصمم ومرتبط ببعضه البعض على أساس القيد المزدوج؛

✓ المحاسبة الوطنية تتصف بالشمولية والتكامل لأنها تدرس نشاط مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني فهي تتم بالكليات وليس بالجزئيات، كما أنها تعتمد على تقنية المحاسبة الكلية؛

✓ المحاسبة الوطنية تهتم بدراسة اقتصاد دولة ما خلال فترة محددة غالبا ما تكون سنة؛

✓ المحاسبة الوطنية تمثل نشاط وحركة ولا تعكس وضعا ثابتا أو مركزا ماليا معينا؛

✓ لمحاسبة الوطنية تختلف عن المحاسبة المالية.

- **أهداف المحاسبة الوطنية:** للمحاسبة الوطنية على غرار بقية أنواع المحاسبة فوائد وأهداف عديدة تتمثل في الآتي:

✓ تسمح بعرض ووصف النشاط الاقتصادي لبلد ما خلال فترة زمنية معينة على شكل معطيات وأرقام وجداول؛

✓ تستخدم من طرف أصحاب القرار والباحثين وكل المهتمين في عدة مجالات؛

- ✓ تساعد في إظهار العلاقة بين مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني ومدى اعتمادها على بعضها البعض، وهو ما يبرز بوضوح من خلال جدول المدخلات والمخرجات؛
- ✓ قياس كمية الدخل وتحليل مصادر الحصول عليه وكيفية توزيعه على مختلف فئات المجتمع، وهذا ما توضحه عمليات الإنتاج والتوزيع والعمليات المالية؛
- ✓ قياس وتحليل كمية التدفقات المالية للدولة وتبيان مصادرها وعلاقتها بالتدفقات الحقيقية خلال فترة زمنية محددة؛
- ✓ رسم سياسات مالية، اقتصادية وسياسية بناء على ما تقدمه من نتائج وبيانات متعلقة بالنشاط الاقتصادي للدولة خلال فترة زمنية محددة؛
- ✓ تحقيق زيادة في الدخل الوطني من خلال تحقيق العمالة الكاملة ورفع الإنتاجية والتحكم في مستوى الأسعار.

2-7- المحاسبة الاجتماعية: وهي فرع حديث نسبيا ويطلق عليها البعض أيضا مصطلح المحاسبة البيئية، أو محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ويعطي هذا النوع من المحاسبة اهتماما خاصا للدور الاجتماعي للمؤسسة، سواء من حيث ما تقدمه من خدمات ومنافع للبيئة المحيطة، أو ما تقدمه للمجتمع ككل.

- **تعريف المحاسبة الاجتماعية:** لا يوجد تعريف متفق عليه للمحاسبة الاجتماعية، ونميز في ذلك بين بين ثلاثة مداخل وهي:

- **المدخل الأول:** وهو المدخل التقليدي للمسؤولية الاجتماعية، والذي يسمى بمدخل الملاك أصحاب المشروع أو مدخل المساهمين، والمحاسبة الاجتماعية حسب هذا المدخل هي تلك المحاسبة التي تُعنى بتعظيم الأرباح للملاك والمساهمين مع الالتزام بالقواعد الأخلاقية والإطار القانوني السائد في المجتمع؛

- **المدخل الثاني:** ويسمى بمدخل أصحاب المصالح، ويتميز هذا المدخل عن المدخل الأول في كونه يعترف بأهمية وأولوية الأهداف الاجتماعية عن السعي لتحقيق هدف لعظيم الأرباح؛

- **المدخل الثالث:** وطبقا لهذا المدخل يُنظر إلى الربح على أنّه وسيلة لتحقيق غاية وليس غاية بحد ذاتها، وبالتالي فإنّه بدلا من السعي المطلق للإدارة نحو تحقيق الربح بصفة عامة، عليها أن تعي ضرورة تحقيق مستوى مرضي من الأرباح بحيث يتماشى مع تحقيق هدف معين من الأهداف الاجتماعية

2-8- المحاسبة الدولية: يهتم هذا الفرع بمشكلات معينة ذات علاقة بالتجارة الدولية، وبالشركات متعددة الجنسيات، ويتعين على المحاسبين المتخصصين في هذا الفرع الإلمام التام بمدى تأثير العادات المحاسبية والقوانين والنظم الضريبية للدول المختلفة على عمليات التجارة الدولية، وعلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، ويستخدم هذا المصطلح كذلك للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة.

- **تعريف المحاسبة الدولية:** اختلف الباحثون في إعطاء تعريف دقيق للمحاسبة الدولية، اذ نجد أن هناك من يعرفها بأنها "المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية

للأقسام والفروع الأجنبية"، في حين نجد أن هناك من اعتبر أن المحاسبة الدولية مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية، وبالتالي فقد عرّفت المحاسبة الدولية من عدة مداخل مختلفة كالآتي:

- **المدخل الوصفي المقارن:** حيث عرفت المحاسبة الدولية وفق هذا المدخل بأنها "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة، والتحري عن أسباب اختلافها"، ويركز هذا التعريف على دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة من خلال المفاهيم والفرضيات والأسس والقواعد المحاسبية، ويركز على دراسة الأنظمة المحاسبية؛ للتحري عن أسباب اختراقها لاختيار النظام الأكثر ملاءمة، ويركز أيضا على الاعتماد على الدراسة الوصفية المقارنة للفرضيات والمفاهيم والقواعد والأسس؛

- **المدخل النظري:** وقد عرفت المحاسبة الدولية حسب هذا المدخل بأنها "مجموعة المعايير والمبادي الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي التي تحكم الممارسة العملية للمهنة"، وقد ركز هذا التعريف على أن المحاسبة نظام عالمي يمكن أن تتبناه جميع الدول، وأن هدف المحاسبة الدولية هو توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية خدمة للمستثمر الدولي، وركز أيضا على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال الدراسات النظرية المكثفة؛

- **مدخل النقاط الخاصة:** وهذا المدخل عرف المحاسبة الدولية بأنها "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية

للشركات متعددة الجنسيات". وقد ركز هذا التعريف على الممارسات السائدة في علاقة الشركة الأم بشركاتها الأجنبية التابعة لها، وركز أيضا على مبادئ توحيد القوائم المالية للشركات الأجنبية التابعة.

ثالثا- العوامل المؤثرة في المحاسبة:

تتأثر المحاسبة بالبيئة المحيطة بها هذه البيئة هي في حقيقة الأمر تتكون من مجموعة العوامل الاقتصادية، السياسية، القانونية، المحاسبة المهنية والثقافية ...الخ، وفيما يلي ندرج بعضا من هذه العوامل على سبيل الذكر وليس الحصر:

3-1- درجة التطور الاقتصادي ونوع النظام السائد سواء كان اشتراكيا أو رأس ماليا: إنّ الأمر المحدد لهدف ودور المحاسبة هو الكيفية التي يتم بها تنظيم الاقتصاد من طرف الدولة، ففي الاقتصاديات الموجهة يكون كل شيء مراقب من طرف الدولة (الأسعار، العرض والطلب ...) ومحدد مركزيا، في هذه الحالة يكون للمحاسبة دورين أساسيين هما المساعدة في عملية التخطيط المركزي والمساعدة في مراقبة الاقتصاد. أما هدفها فلا يكون ربحيا مطلقا على عكس ما يكون عليه في الاقتصاد الرأسمالي، أين تلعب الدولة فيه دور المنظم دون تدخل حقيقي في الحياة الاقتصادية حيث يتم تحديد الأسعار على أساس العرض والطلب – السوق- ولا تحدد من طرف الدولة، مما يخلق جوا من المنافسة ويجعل دور المحاسبة يكمن في تحديد الأرباح والمساعدة في اتخاذ القرارات من طرف الأعوان الاقتصاديين.

3-2- نظام التمويل السائد في المؤسسة: فبما أن رأس مال المؤسسات يتكون من الأموال الخاصة والديون فإن هذين الأخيرين من الممكن أن يكونا في عدة أشكال، كما يمكن أن يكون مصدرهما عدة أفراد وهيئات... وتؤثر طرق تمويل المؤسسات على المحاسبة من عدة جوانب، فإذا كان نظام تمويل المؤسسات عن طريق الإقراض (منح القروض) مثلا هو السائد في اقتصاد معين فإن الممارسات المحاسبية سيطغى عليها صفة التحفظ في عملية التقييم عن طريق المبالغة في تخصيص الاهتلاكات والمؤونات بهدف تقليص مبلغ النتيجة. أما إذا كان نظام التمويل عن طريق الأسواق المالية هو السائد في اقتصاد ما فان الممارسات المحاسبية ستكون اقل تحفظا لاستمالة المستثمرين المرتقبين.

3-3- حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية: فكلما ارتفع حجم الصادرات والواردات كلما زادت الحاجة إلى تقارير أكثر تفصيلا وإفصاح أفضل، وكذلك زادت الحاجة إلى ممارسات محاسبية تتعلق بعمليات الصرف الأجنبي وترجمة العمليات والبيانات المالية وغيرها.

كذلك فان حجم وعدد الشركات المتعددة الجنسيات في دولة ما له تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية لذلك البلد لان النشاطات والعمليات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات تكون مختلفة عن تلك التي تقوم بها الشركات المحلية، ومثال ذلك عمليات توحيد البيانات المالية التي تتطلب قواعد محاسبية خاصة، هذا بالإضافة إلى ضرورة معالجة أرباح وخسائر أسعار الصرف والتحويل...إلخ.

3-4- مستوى التضخم: باعتباره أحد أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة على الممارسات المحاسبية، فكلما كان معدل التضخم السائد في بلد ما مرتفعا كلما ازداد مشكل التقييم عن

طريق التكلفة التاريخية لأن البيانات المالية لا تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسات في هذه الحالة، وبالتالي فهذا الوضع يستوجب القيام بتعديلات على الممارسات المحاسبية من أجل معالجة الآثار الناجمة عن التضخم.

3-5- الروابط و العلاقات الاقتصادية مع الدول الأخرى: اذ تعتبر هذه الأخيرة من العوامل التي تؤثر على الممارسات و النظم المحاسبية للدول، و يكمن النوع الأول من هذه العلاقات في الاستعمار حيث أن الدول المستعمرة تبحث دوما على إبقاء نفوذها و تحكمها في البلدان المستعمرة باستخدام كل الوسائل، ومن جهة أخرى فالدول المستعمرة بعد استقلالها مباشرة تلجأ إلى تطبيق نظام المحاسبي خاص بالدول المستعمرة لأنها تكون منهكة من الاستعمار من جهة، ولأنها لا تملك الإمكانيات والوقت من اجل القيام بنظم محاسبية خاصة تلاءم بيئتها من جهة أخرى. أما النوع الثاني من العلاقات الاقتصادية الدولية فيتمثل في التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية، والتي يكون لها تأثير مباشر على الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء بهدف خلق تكامل اقتصادي فيها، ولتسهيل هذا التكامل ظهرت الحاجة لخلق ما يسمى بالتوافق المحاسبي عن طريق محاولة تقريب الفروق في الممارسات والنظم المحاسبية ما بين الدول الأعضاء من خلال وضع إطار يحصر هذه الفروقات.

3-6- العامل السياسي: ومثال ذلك النظام الساسي المتبع في دولة ما ومدة استقرارها الساسي، حيث يؤثر النظام السياسي مثلا على المحاسبة بطريقة غير مباشرة من خلال عدة عوامل أولها هو أن نوعية النظام السياسي في ذلك البلد يؤثر من خلال الفلسفة التي يحملها في طياته على نوعية النظام الاقتصادي وبالتالي النظام المحاسبي، كما يؤثر على الحريات

الفردية ، فمثلا إذا كان النظام دكتاتوريا هذا بعدم اختيار الشعب للحكومة وبالتالي لا تكون هناك حرية ومشاركة في اتخاذ القرار، ومنه فهذا لا يساعد على تطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرر فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعادل حيث أن القمع السياسي في أية دولة ينتج عنه خسارة وفقدان لحرية المجتمع، وهذا الأمر يمكن أن يعيق إلى حد ما تطور مهنة المحاسبة ".

كما يمكن أن تؤدي العوائق البيروقراطية كأحد العوامل السياسية، إلى بطء وتأخر اتخاذ القرارات مما يؤثر في عملية التطور الاقتصادي وتطوير مهنة المحاسبة، من جهة أخرى يساهم النظام السياسي الفاسد في التدهور الاقتصادي للبلد حيث أن وضع السياسة واتخاذ القرار عن طريق القائمين بالسلطة يؤدي إلى تخصيص غير كفؤ للموارد الاقتصادية بسبب تغليب المصلحة الشخصية والمحاباة في توزيع المناصب على مصلحة البلاد.

3-7- العامل القانوني: حيث تؤثر الأنظمة القانونية على المحاسبة لكن يختلف مدى هذا التأثير من دولة إلى أخرى وتقسم الدول حسب تأثير أنظمتها القانونية على الممارسات المحاسبية إلى دول يكون فيها القانون العرفي أو القانون المكتوب، فحسب النوع الأول تحدد القوانين الخطوط العريضة التي يجب أن يأخذها المحاسب بعين الاعتبار ويعمل في حدودها ، ومن أمثلة هذه الدول الأنجلوساكسونية، أما حسب النوع الثاني فالمبادئ المحاسبية تصبح جزءا من القوانين العامة للدول ولا يجوز تجاهلها كما أن القواعد المحاسبية تدخل ضمن العديد من القوانين مثل القانون التجاري وقانون الضرائب على غرار ما هو معمول به في كل من فرنسا وألمانيا.

كما تلعب قوانين الضرائب دورا مهما في التأثير على الممارسات المحاسبية، ولو لم يكن هذا التأثير كبيرا كما هو معمول به في الدول الأنجلوساكسونية.

3-8- مهنة المحاسبة: حيث تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم وعمر مهنة المحاسبة وقوة المنظمات المهنية في التأثير على عملية التوحيد المحاسبي في الدولة. كما أن النظام التعليمي يؤثر على المهنة المحاسبية، فإذا كان هذا النظام متطورا فإنه سيعمل على تكوين مجموعة من المهنيين ذوي كفاءة عالية قادرين على التأثير في المحيط المحاسبي بما يمتلكون من مهارات تخولهم بالوفاء بواجباتهم المهنية، والعكس صحيح في حالة ضعف النظام التعليمي.

رابعا-مستخدمو المحاسبة:

ينقسم متخذ القرار أو الأشخاص المستخدمون للمعلومات المالية والمحاسبية إلى مجموعتين رئيستين هما مستخدمون داخليون ومستخدمون الخارجيون، وقد يكونون أشخاصا طبيعيين أو معنويين وفيما يلي نورد أهم مستخدمي علم المحاسبة:

4-1- إدارة المؤسسة: في غالب الأحيان تعتبر إدارة المؤسسة هي المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية والمالية وفي نفس الوقت المستعمل لها بحيث تقع عليها مسؤولية إعداد البيانات المحاسبية والمالية سواء من طرف مصالحها الداخلية أو بتوكيل هذا العمل لأطراف أخرى خارجية، كما تعتبر هي المستخدم الأول لهذه البيانات فهي تستعملها في تقييم نشاطها واتخاذ قراراتها المستقبلية.

4-2- هيئات التنميط المحاسبي: تعتبر هذه الهيئات هي الجهة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية التي يتم اعتمادها تطبيقها واحترامها من طرف المحاسبين، ويوجد نوعين أساسين من هيئات هما هيئات التنميط المحاسبي الذاتي وهيئات التنميط المحاسبي القانوني. وبالتالي في تعتبر كجهة مستعملة لعلم المحاسبة لكن يختلف الهدف من استعمالها للمحاسبة عن هدف بقية المستعملين.

4-3- الملاك أو المساهمين: أصحاب رأس المال من ملاك ومساهمين في حاجة دائمة إلى معرفة مدى نجاح مؤسستهم في تحقيق الأرباح، سواء كانوا هم المسيرين أو مهمة التسيير أسندت إلى أطراف أخرى، ففي هذه الحالة يكونون بحاجة إلى معرفة كفاءة إدارة المؤسسة في استثمار وحماية أموالهم، فهم لا يستطيعون ذلك الا من خلال المعلومات التي توفرها لهم المحاسبة.

4-4- إدارة الضرائب: تعتبر إدارة الضرائب أحد أهم المستعملين للبيانات المحاسبية والمالية، فهم يقومون على أساسها بتحديد قيمة الوعاء الضريبي وبالتالي مبلغ الضريبة الواجب الدفع من بلد معين فنجد أن الكثير من البلدان لا يسمح لهم مثلا بتطبيق طريقة محاسبية معينة إلا إذا سمحت إدارة الضرائب بذلك

4-5- هيئات التخطيط المركزي: تكمن فائدة هذه الهيئات في البيانات المالية والمحاسبية خاصة منها تلك الهيئات التابعة للدول ذات التوجه الاشتراكي، في استخدامها من اجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية، ولتحقيق أهدافها تقوم هده الهيئات بدور كبير في تحديد نوعية الممارسات والتطبيقات المحاسبية السائدة في بلد ما.

4-6- هيئات الإقراض أو الهيئات المالية: وهي كل الجهات التي تقوم بتمويل المؤسسات عن طريق منحها قروض، ومثل هذه الهيئات بحاجة ماسة إلى المحاسبة بما توفره من معلومات مالية حول وضعية المؤسسات طالبة القرض، وبالتالي فهي قبل اتخاذ قرار منح القرض أو القروض المطلوبة تعمل على دراسة القوائم المالية لتلك المؤسسات لمحاولة الالمام بالوضعية المالية لهاته المؤسسات لمعرفة مدى قدرتها وامكانيته السداد ديونها.

4-7- المراجعين والمدققين: تكمن فائدة هذه الفئة من البيانات المحاسبية والمالية في كونها الموضوع الأساسي لعملها فعلى أساس البيانات المحاسبية والمالية التي تعدها المؤسسات يقوم المراجعون بإعداد التقارير الخاصة بهم، هذه التقارير التي تعتبر بدورها أساسا تبنى عليه قرارات فئات أخر؛

4-8-أطراف أخرى: بالإضافة إلى الأطراف السابقة هناك أطراف أخرى لها مصلحة في البيانات المحاسبية والمالية مثل الباحثين، الموظفين، الزبائن والموردين ...الخ.

المحور الثاني- النّظام المالي المحاسبي في الجزائر

أولا- مفهوم وخصائص النظام المحاسبي المالي:

1-1 مفهوم النظام المحاسبي المالي:

- **النظام في اللغة:** يقال نظم اللؤلؤ، ينظمه، ونظَّمه نظاماً ونظماً ونظَّمه؛ بمعنى : ألفه وجمعه في سلك واحد فانتظم وتنظَّم. وجمعه نظم وتطلق أنظمة، وأناظيم، نظام الامر أي قوامه وعماده.

والنظام هو الترتيب والاتساق والطريقة.

وخلاصة معنى النظام في اللغة ومادته أنَّه يدل على التأليف والجمع والترتيب والتنسيق، وقد ينقل من الأمور المحسوسة إلى المعنويات؛ فيقال : نظم المعاني بمعنى رتبها وجعلها متناسقة العلاقات، متناسبة الدلالات على وفق ما يقتضيه العقل.

- **النظام في الاصطلاح:** النظام كلمة يونانية الأصل مشتقة من كلمة (systema) والتي تعني علاقة منظمة بين مجموعة وحدات أو مكونات، وقد وقد أشار القرآن الكريم في آياته الى الكون على أنه نظام هائل أوجده الله تعالى حيث قال: " **لَا الشَّمْسُ يَنْبَغِي لَهَا أَنْ تُدْرِكَ الْقَمَرَ وَلَا اللَّيْلُ سَابِقُ النَّهَارِ وَكُلٌّ فِي فَلَكٍ يَسْبَحُونَ" (يس الآية 40).**

ويعرَف النظام اصطلاحا على أنه "مجموعة من الأجزاء المترابطة المتناسقة التي تحمل مع بعضها البعض ومع بيئتها لتحقيق أهداف معينة ".

كما ويعرف بأنه: "مجموعة المبادئ، والتشريعات، والأعراف، وغير ذلك من الأمور التي تقوم عليها حياة الفرد، وحياة المجتمع، وحياة الدولة، وبها تنظم أمورها "، ولعل هذا التعريف على إجماله يلم بدلالات النظام وبجوانبه المتعددة. وقد يطلق النظام ويراد به معنى عاماً فيكون: "أحد

مفاهيم العقل الأساسية، ويشمل الترتيب الزماني، والترتيب المكاني والترتيب العددي، والسلاسل والعلل والقوانين والغايات، والأجناس والأنواع، والأحوال الاجتماعي والقيم الأخلاقية والجماعية ".

و يعرَف النظام system بصورة عامة على أنه: "مجموعة العناصر المترابطة والمتفاعلة والمتكاملة التي تهدف الى تحقيق هدف واحد، ويجب أن تكون هذه العناصر كلا واحدا، وأن العلاقة بين عناصر النظام هي الرابطة التي تربطها معا لتحقيق هدفها المشترك وللنظام مدخلات ومخرجات وتغذية عكسية".

إذا وبصفة عامة يمكن أن نطلق كلمة نظام على مجموع الأجزاء المتكاملة والمتناسقة التي يربطها رابط مشترك وهو تحقيق نفس غاية أو هدف موحد، وتربط هذه الأجزاء قوانين وتشريعات تنظم عمليات سيرها.

1-3- خصائص النظام: يتصف النظام بمجموعة من الخصائص يمكن تحديد أهمها في:

- ✓ **هدف النظام:** لابد أن يكون لكل نظام في الكون هدف يسعى إلى تحقيقه، والا لا مبرر لوجوده، وبعد تحديد الهدف العام للنظام يمكن أن نحدد الأهداف الفرعية لكل عنصر من العناصر المكونة للنظام والتي يجب أن تعمل معا وبتناسق تام، ليحقق كل عنصر هدفه الذي يسهم في تحقيق الهدف العام للنظام.
- ✓ **مستويات النظام:** يحتوي كل نظام في الكون على عدد من النظم الفرعية مجموعها يمثل النظام الكلي العام، ولأغراض الدراسة والتحليل يفضل أن يتم تحديد النظام العام ثم تحديد النظم الفرعية بداخله، فمخرجات كل نظام فرعي هي مدخلات لنظام فرعي لآخر.

✓ **الكلية والشمول:** يجب النظر الى كل نظام فرعي على انه جزء من الكل أي التأكيد على النظرة الكلية والابتعاد عن النظرة الجزئية في علاقة أجزاء النظام بالنظام الكلي.

✓ **التكيف:** ويقصد به قدرة النظام على الاستجابة لمتغيرات البيئة الخارجية، والنظم المفتوحة وشبه المفتوحة تمتاز بقدرتها على الاستجابة لمغيرات البيئة الخارجية، وتعتبر النظم شبه المفتوحة أكثر قدرة على التكيف والوصول الى حالة التوازن من خلال علاقتها بيئتها، وذلك بسبب قدرتها على السيطرة على متغيراتها من خلال عمليات التغذية العكسية والرقابة.

✓ **حدود النظام:** لكل نظام حدود تفصله عن بيئته الخارجية، بحيث يعمل ضمن إطار تنظيمي معين يفصله عنها، فتحديد حدود النظام يساعد في تحديد صورته الكلية وعزله عن الأنظمة الأخرى مما يسهل من عمليات دراسته وتحليله.

هناك أكثر من تعريف لنظام المعلومات المحاسبية، ويعود ذلك لاختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذا الأخير، فيمكن تعريفه على أنه:

✓ ذلك النظام الذي "يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر، وتحديد الإجراءات التي تتبع في جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية، وطرق تسجيلها، ووسائل الرقابة عليها، وأساليب عرض نتائجها"؛

✓ كما يمكن تعريفه أيضاً على أنه: "الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية، مشتملاً على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات، وتصميم المستندات المؤيدة

للعمليات، والدفاتر التي تسجل بها العمليات، وتحديد الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية في المؤسسة"؛

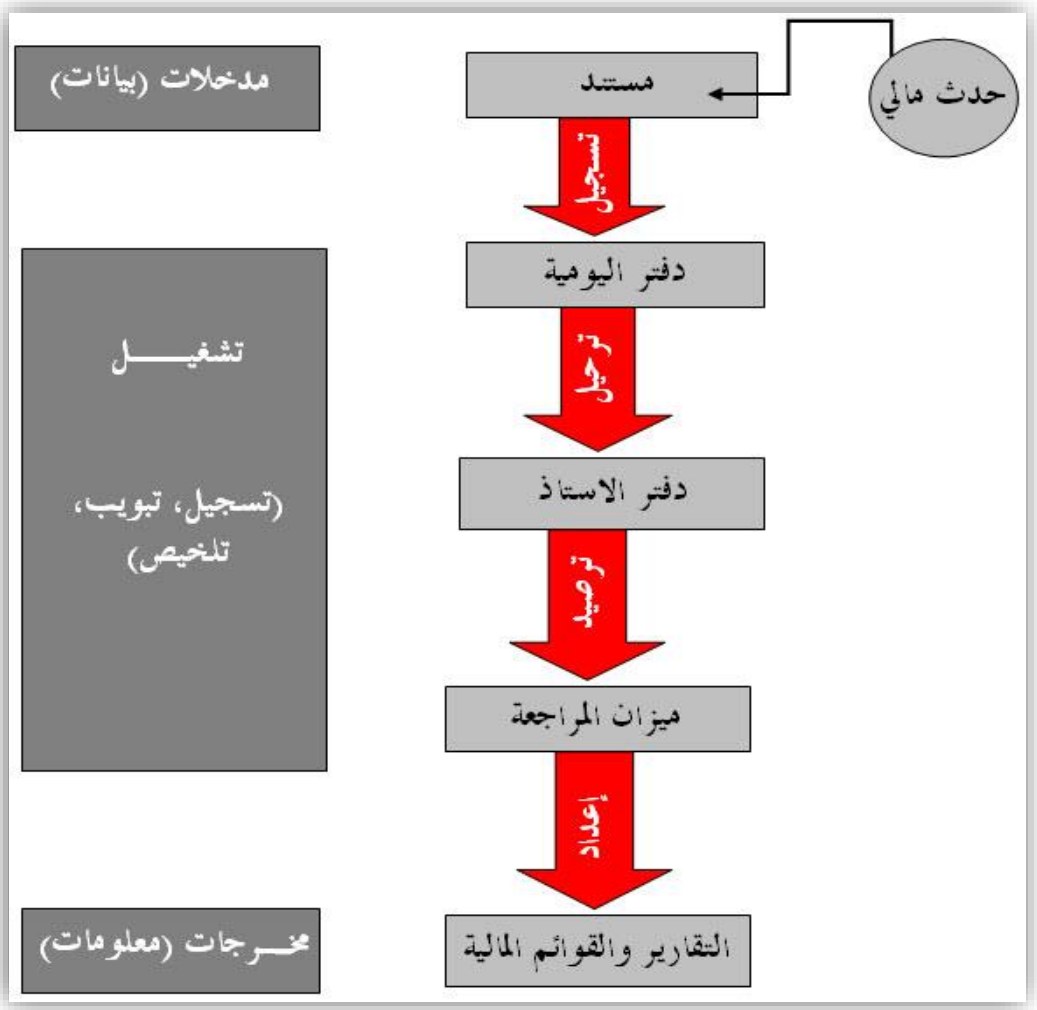
✓ ويمكن إعطائه تعريف آخر على أنه ذلك "الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس، التي تساعد المؤسسة على إعداد المستندات، وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوفات المحاسبية والإحصائية، وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام".

وبصفة عامة يمكننا القول أن نظام المعلومات المحاسبية هو جزء من نظام المعلومات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية، تقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج وداخل هذه الوحدة الاقتصادية، لتشغيل هذه البيانات وتحويلها الى معلومات محاسبية ومالية مفيدة تتيح لمستخدميها اتخاذ قراراتهم سواء كانوا من داخل ذه الوحدة أو خارجها.

ومع أن المبادئ المحاسبية الأساسية قابلة للتطبيق على جميع أنواع الوحدات المحاسبية، إلا أن كل وحدة تحتاج إلى تصميم نظام محاسبي للمعلومات المالية يتفق وخصائصها، ولا يوجد نظام معلوماتي محاسبي ملائم لجميع أنواع المؤسسات، إذ أن هناك مجموعة من العوامل تتعلق بتحديد أي نظام محاسبي، مثل طبيعة نشاط وحجم المؤسسة وشكلها القانوني.

ويتكون نظام المعلومات المحاسبية شأنه في ذلك شأن أي نظام آخر من عناصر تترابط مع بعضها البعض وتعمل معاً لتحقيق الهدف من وجوده، وتتمثل هذه العناصر في كل من المدخلات، التشغيل أو المعالجة وأخيرا المخرجات، والشكل الآتي يوضح أهم مكونات هذا النظام:

مكونات نظام المعلومات المحاسبية



2-2 خصائص النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون

فإن "المحاسبة المالية" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

ويتميز النظام المحاسبي المالي بعدة **خصائص** هي:

- يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح باعداد كشوفات مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، وتشمل الكشوف المالية على ما يلي: الميزانية؛ جدول حسابات النتائج؛ جدول تغيير الأموال الخاصة؛ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر المعلومات المكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه يشمل الفئات التالية:

- التعاونيات؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص على عمليات متكررة.

ملاحظة: يستثني من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا – أهمية النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية:

استندت الممارسات المحاسبية في الجزائر وبصفة إجبارية على كل المؤسسات الاقتصادية إلى المخطط المحاسبي الوطني منذ جانفي 1976 وأن هذا المخطط وضع ليستجيب الى احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه في ذلك الوقت غير أن توجه الجزائر بداية من تسعينيات القرن الماضي نحو اقتصاد السوق بكل ما يحمله هذا التوجه من انفتاح وحرية انتقال للأموال وتنميط المعاملات الاقتصادية الدولية والتي توجت بتفعيل السوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، تم مؤخرا إبرام اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الرامية الى انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، كل هذه التحولات وغيرها تستوجب او تحتم على الجزائر ضرورة توفير معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد بصفة خاصة المستثمرين والمقترضين على اتخاذ القرارات الرئيسية، وحتى يتحقق ذلك لا بد أن تكون هذه المعلومات مقدمة في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن القوائم المالية الحالية

بما تحتويه من معلومات مفيدة لهذه الفئة بقدر ما هي مفيدة وموجهة لتلبية احتياجات مصالح الضرائب من جهة، وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من جهة أخرى.

ومن ثم فإنه من الضروري توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقترضين بالدرجة الأولى من اجل توفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة، عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وحتى يتحقق ذلك فقد كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط المحاسبي الوطني ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار نظري يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف الى:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبة موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة او تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع الى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساليب اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- 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؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- يساعد البنوك في تسيير القروض التي تطلبها المؤسسات في إطار دراسة شاملة للوضعية الملية للمؤسسة طالبة القرض؛

- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛

- يعتمد القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛

- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استخراج قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك بعض النقاط التي يجب مراعاتها؛

- تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات الشركات متعددة الجنسيات، لذلك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95 % من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتجنب المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني استراتيجية تكييف هذه المعايير.

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية؛

- يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح والقياس؛

- تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في الجوانب المالية تكلفة زائدة

ثالثا- فلسفة النظام المحاسبي المالي، أركانه والوثائق المتعلقة به:

بصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية، والوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها، لابد من تحليل فلسفة وتحديد الأركان التي بني عليه وأخير مناقشة مدى إمكانية حمله إجابات كافية للمسائل التي يرهن فيها المخطط المحاسبي السابق محدوديته.

3 -1 - فلسفة النظام المالي المحاسبي: في البداية لابد من الإشارة الى التسمية في حد ذاته فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري و بمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعه و بصفة تستدعي التناسق و التنظيم، هذا على عكس النص السابق الذي أستعمل عبارة المخطط و التي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب النظري أو التنظيمي.

من المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمسة مراحل ومستويات هي [7]:

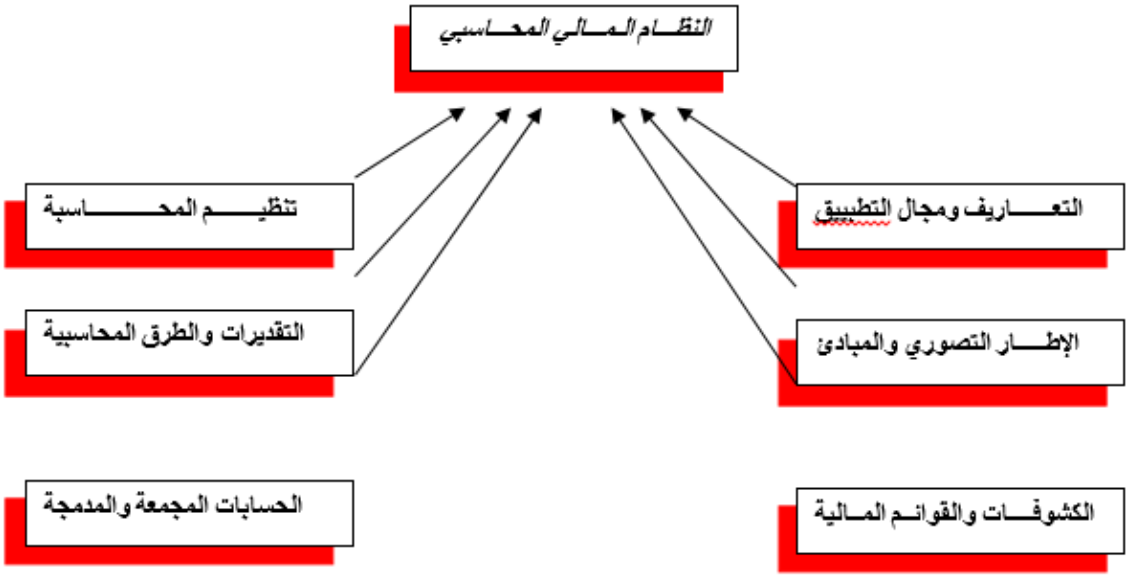
- إصدار النص التطبيقي، والذي يشرح بعض مواد القانون؛ (المرسوم التنفيذي)
- إصدار المعايير المحاسبية، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي؛
- إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية؛
- إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

لغاية منتصف سنة 2009 صدرت المستويات الأربعة الأولى، حيث صدر القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (ج .ر.رقم 2007/74). وصدر المرسوم التنفيذي رقم 156/07 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 (ج. ر. رقم 2008/27) والقرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات. (ج. ر. رقم 2009/19)

والشيء الجديد والجيد مقارنة بفلسفة المخطط المحاسبي الوطني هو صدور نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحرير وتأطير البرامج المحاسبية الآلية وجاء به المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 والجريدة الرسمية رقم 2009/21.

3- 2- أركان النظام المحاسبي المالي: والشكل الاتي يوضح أركان النظام المحاسبي المالي المحاسبي الجديد:

أركان النظام المحاسبي المالي



انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يركز على الأركان الستة المشار اليها وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني وإذا ما أردنا ان نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، خاصة الجديد في النظام المحاسبي فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

- **بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق:** لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة الى ان الكيانات الصغيرة يمكن لها ان تمسك محاسبة مالية مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأس مال وعدد المستخدمين ودون شك عند التطبيق يحدد هذه الكيانات انطلاقا من رقم أعمالها كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد نسبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار.

- **بالنسبة للإطار التصوري:** وهنا يجب الإشارة إلى ان المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي، وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة وهي:

- **محاسبة التعهد؛**
- **استمرارية الإستغلال؛**
- **قابلية الفهم؛**
- **الدلالة؛**
- **المصداقية؛**
- **قابلية المقارنة؛التكلفة التاريخية؛**
- **أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.**

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية واختيار الطريقة الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة.

ويلاحظ على هذه المبادئ أنها متقاربة مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل هيئة المحاسبة المالية الأمريكية.

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة وهو تحديد كل من: قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج؛ محتوى الكشوف (القوائم) المالية وكيفية عرضها.

- **تنظيم المحاسبة:** لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليه ومعمول بها في المخطط المحاسبي (المواد من 10 الى 24 من القانون 11/07).

- **الكشوف المالية:** لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى والأفضل استعمال كلمة القوائم بأربع قوائم وملحقة وهذه القوائم هي:

– الميزانية – حساب النتائج – جدول سيولة الخزينة – جدول تغيير الأموال الخاصة – ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

– **الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:** تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة و حيث انه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996 وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999 بمعنى أن النص الجديد اعتبر أمرا عاديا وجزء من المحاسبة

المالية خاصة مثلما اشرنا في البداية أن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوصفات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

وبالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لا بد أن تكون شيئا مألوفا وعاديا وأما نقطة الحسابات المدمجة او المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة وحتى النص عرف ذلك في المادة 34 من القانون حيث أشار إلى أن الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط اقتصادية مهيمنة تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** يمكن القول أن ثمار النقاش بالنسبة لهذه النقطة أنه يركز على ثبات الطرق، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين: (المادة 30)

الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانون جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07)؛

الحالة الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

إن الحالة الثانية هذه تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا: في حالة إعادة التقييم وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

3-3- مجموعة الوثائق المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية.

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد تتكون مجموعة الوثائق المالية والكشوف المحاسبية من:

- الميزانية وهي جدول ذو عمودين مخصص للأرصدة السنة السابقة بالإضافة الى السنة الحالية؛
- جدول حسابات النتائج تكون الأعباء فيه مرتبة حسب طبيعتها به أرصدة السنة السابقة والحالية؛
- جدول تدفقات الخزينة يتضمن التغيرات التى تحصل في الميزانية أو جدول حسابات النتيجة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة يقدم تحليلا لمختلف التغيرات على مستوى الأموال الخاصة؛
- الجداول الملحقة والموضحة لمحتوى الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم اصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ اقفال السنة المالية؛

يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة بالوحدات ...)، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية؛

يتم عرض القوائم بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة بعمودين وآخر لأرصدة الدورة السابقة والثاني يخص الدورة الحالية.

وسيتم التطرق لهذه القوائم بالتفصيل من خلال المحور الأخير من هذه المطبوعة البيداغوجية.

رابعا- علاقة النظام المالي المحاسبي بمفاهيم جودة المعلومة المحاسبية: إن تحديد أهداف النظام المالي المحاسبي وبنائه على أساس معايير دولية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين .

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة .هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة.

ولقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبنى عليها نظم المعلومات المحاسبية الحديثة لتوفر الخصائص النوعية الدولية، التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية . وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي هذه الخصائص في :ملاءمة المعلومات؛ الوثوق بالمعلومات والشفافية.

كما أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية لا يعتمد على الخصائص الذاتية للمعلومات فقط (الملاءمة والموثوقية) بل يتعداها الى خصائص تتعلق بمتخذي القرارات من (مستخدمي المعلومات. إلى جانب هذه الخصائص أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية"IASB " Standards Board (International Accounting)، مجموعة من الخصائص الثانوية، بما يؤدي إلى الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية كالقدرة على التنبؤ والتغذية المرتدة.

4-1- الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

وهي الخصائص النوعية Qualitative Characteristics- ، التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية و هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة.

وتشمل الخصائص الأساسية خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، وفيما يلي نوضح المقصود من هاتين الخاصيتين:

✓ **الملاءمة:** يمكن تعريف الملائمة بأنها " قدرة تلك المعلومات على التأثير في القرار المتخذ من جانب مستخدميها وذلك بصدد تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو تأكيد أو تصب قرارات وتوقعات سابقة ". ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتوفر فيها خصائص مهمة منها التوقيت الملائم أي أن تصل المعلومة في الوقت المناسب، كذلك يجب أن تعطي المعلومة لمتخذ القرار القدرة على التنبؤ بالمستقبل.

وتكون هذه المعلومات على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، من حيث تأثيرها فيه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية ويتم أحيانا المقايضة بين صفة الملاءمة

وصفة الموثوقية، اذ يمكن ان تكون المعلومات موثوقة لكنها غير ملائمة، ويكون الاعتراف بها مضللا لأصحاب العلاقات إذا تم اتخاذ قرارات بناء عليها. ومثال ذلك الاعتراف الكامل بالخسائر المتوقعة للالتزامات المحتملة الناتجة عن الدعاوى القضائية حيث يعد غير ملائم لكنه موثوق، لارتباطه باحتمالية التحقق وليس بتأكيده، وترتبط بصفة الملاءمة الاهمية النسبية اذ من الضروري عرض المعلومات التي يؤدي حذفها او شطبها إلى تأثير سلبي في القرارات المتخذة حتى لو كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغاية اتخاذ القرارات وتعتمد الأهمية النسبية على الآتي:

- حجم وطبيعة البند؛
- حجم وطبيعة الإلغاء؛
- أو كلاهما.

وهناك ارتباط بين الملاءمة والموضوعية بالنسبة إلى استخدام الكلفة التاريخية إذ أن المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالكلفة التاريخية تكون موضوعية ولكنها غير ملائمة بسبب التضخم غير الاعتيادي الذي يحصل بمرور الوقت، مما يؤثر على المركز المالي للشركة او المنشأة محل التقييم.

- ✓ **التمثيل الصادق:** لتحقق المعلومة هذه الخاصية يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي تريد التعبير عنها، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تمتاز بثلاث خصائص (أن تكون كاملة، حالية من الأخطاء، موضوعية)؛

- **الوصف الحيادي (الخالي من التحيز):** يقصد به عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى، وبصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين.
- **الوصف الكامل (الاكتمال):** يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة.
- **الوصف الخالي من الأخطاء:** يعني أنه لا يوجد أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة، وأنه قد تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية، وفي هذا السياق فإن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في جميع الجوانب، فعلى سبيل المثال لا يمكن تحديد تقدير سعر غير ملحوظ أو قيمة غير ملحوظة على أنه تقدير دقيق أو غير دقيق، لكن يمكن أن يكون تمثيل ذلك التقدير صادقا إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق ، وإذا تم توضيح طبيعة وقيود عملية التقدير، وإذا لم يتم ارتكاب أي خطأ في اختيار وتطبيق هذه العملية.

4-2- الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية:

لكي تكون المعلومة مفيدة يجب توفر خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق معا، فالتمثيل الصادق لظاهرة غير ملائمة أو التمثيل غير الصادق لظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة. ويجب زيادة الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن، غير أن

الخصائص النوعية المعززة سواء كانت مفردة أو مجتمعة لا يمكن أن تجعل من المعلومات مفيدة إذا كانت لا تشتمل على الخصائص الأساسية أي إذا كانت غير ملائمة أو غير ممثلة بصدق.

قيد (التكلفة- المنفعة) على إعداد التقارير المالية المفيدة: تعد التكلفة قيدا شائعا على المعلومات التي يمكن تقديمها عبر التقارير المالية، كما أنّ الإبلاغ عن المعلومات المالية يفرض وجود بعض التكاليف، ومن المهم أن تكون تلك التكاليف مبررة بمنافع الإبلاغ عن تلك المعلومات

الخصائص الداعمة أو المعززة للخصائص النوعية للمعلومات: بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية السابقة هناك العديد من الخصائص التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المالية، ونذكر منها حسب ما ورد في الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) والذي اتفق فيه مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على الخصائص النوعية المعززة التالية:

5-1- القابلية للمقارنة: وذلك من خلال مقارنة للقوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات كآلية سابقة للشركة ذاتها، أو بقوائم مالية لشركات أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل، وكذا تتبّع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، بالإضافة إلى إجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة. وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبة من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كما تقتضي الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.

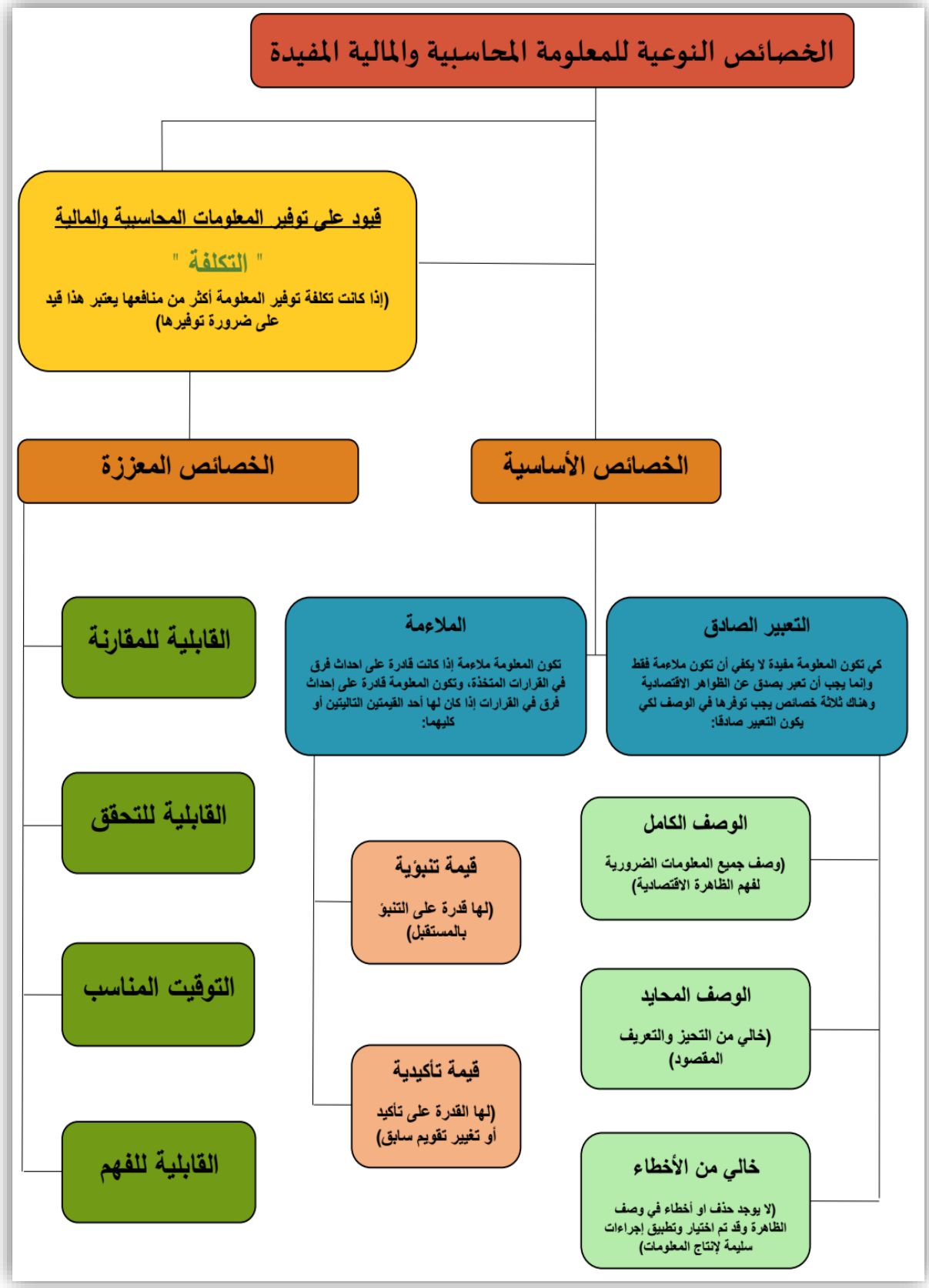
5-2- قابلية التحقق: وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين مختلف المكلفين بعملية القياس مستخدمين في ذلك نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقق وهي وجود إثباتات يتم الرجوع إليها عند محاولة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.

5-3- قابلية الفهم: تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبة مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة والنشاطات الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب أن تكون المعلومات المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات القياسية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية.

5-4- التوقيت الملائم: يجب أن تكون معلومات المحاسبة المالية متاحة لمن يستخدمها حين احتياجها، لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة وقت الحاجة الى استخدامها، وإذا تأخر تقديمها لمدة طويلة بعد وقوع الأحداث بها بحيث تفقد فائدتها في اتخاذ قرارات على أساسها، فمثلا يتم التنبؤ بظاهرة ما اعتمادا على تقديرات المستقبل لهذه الظاهرة، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

وتلخيصا لما سبق التطرق إليه فيما يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية ولتوضيح أكثر لهذه الخصائص ندرج الشكل الآتي:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



فكل هذه الخصائص متى ما توفرت في المعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية من شأنها أن تضمن جودتها وتساهم في الاستفادة منها بخصوص ترشيد القرارات المتعلقة بالإدارة المالية والمحاسبية وكذا تلك المتعلقة بالاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية التي تمتلكها الشركة. غير أن ما يجب الإشارة إليه هو أن جودة المعلومات المحاسبية ونجاعتها يعتمد أساسا على عاملين اثنين هما:

- **جودة المعايير المحاسبية المطبقة:** والمتمثلة حاليا في المعايير المحاسبية الدولية IFRS، والمطبقة على مستوى الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية.

- **استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية:** أي المسؤولون عن الإدارة المالية والمحاسبية للشركة، على تقديم المعلومات المفيدة وفي الوقت المناسبة، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت الملائم.

المحور الثالث- دراسة كيفية سير الحسابات (الأصناف من 1 إلى 7)

أولا- دراسة الصنف الأول حسابات رؤوس الأموال "الأموال الخاصة":

تمثل رؤوس الأموال الخاصة تلك الأموال التي تمتلكها المؤسسة بهدف تسيير نشاطها، ويقسم هذا الصنف من الحساب 10 رأس لمال والاحتياطات، إلى الحساب 18 حسابات الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة، وكل تلك الحسابات تجزأ بدورها إلى حسابات فرعية، وهذه الحسابات يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني للمؤسسة:

❖ **الحساب 10 رأس المال والاحتياطات، وما يماثلها:**

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية تختلف حسب الشكل القانوني الذي يمارس فيه الكيان نشاطه، وذلك كالآتي:

- الحساب 101 رأس المال الصادر (رأسمال الشركة. الأموال المخصصة. أموال الاستغلال):
- الحساب 103 علاوة مرتبطة برأسمال؛
- الحساب 104 فارق التقليم؛
- الحساب 105 فارق إعادة التقييم؛
- الحساب 106 الاحتياطات؛
- الحساب 107 فارق المعادلة؛
- الحساب 108 حساب المستغل
- الحساب 109 رأسمال المكتتب غير المطلوب.

فيما يتعلق بالحساب 101، يجب أن تتم مواءمة عنوانه مع الوضع القانوني للكيان، وذلك كالآتي:

***الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي:**

يسجل الحساب الفرعي " 101 أموال الاستغلال" في جانب الدين الدائن:

- قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثناءه.

- الرصيد المحتمل الدائن من الحساب " 108 حساب المستغل" عند إقفال السنة المالية.

ويسجل في جانبه المدين:

- الرصيد الباقي المدين من الحساب " 108 حساب المستغل " عند إقفال السنة المالية.

تسجل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين الكيان والمستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية "n-1"...) وكذلك الأجر "العادي" للمستغل، المرتبط بعمله عند الاقتضاء، في الحساب "108 حساب المستغل". وعند إقفال السنة المالية، يحوّل الرصيد الباقي من هذا الحساب، ضمن إعداد الكشوف المالية إلى حساب "أموال الاستغلال ".

***الحسابات التي تستخدمها الشركات:**

يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها، وفي الشركات العمومية، يمثل رأس المال الصادر مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية، والتي لم يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية.

يسجل الحساب الفرعي "رأس مال الشركة" في جانبه الدائن مبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة ويعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعا لقرارات الهيئات المختصة. ويقيد في الجانب الدائن لرأس المال الصادر عند حصول ارتفاع في:

- مبلغ الأسهم النقدية أو العينية الذي يقدمه الشركاء (مع طرح العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة، على أن تقيد هذه الأخيرة في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية المميزة "العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة": علاوات إصدار، انصهار، إسهام، تحويل سندات إلى أسهم...

– مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء. ويقيد في الجانب المدين لتخفيضات رأس المال، أيا كان سبب ذلك (اختصاص الخسائر، التسديدات للشركاء ...).

وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس مال الشركة، فإن القسط غير المستدعى منه يقيد في الجانب الدائن للحساب 101 " رأس المال الصادر" بحسم الحساب 109 "رأس المال المكتتب غير المطلوب".

ويقيّد في الجانب الدائن للحساب 109" رأس المال المكتتب غير المطلوب" بحسم الحساب 456 " الشركاء، العمليات على رأس المال" وهذا عند استدعاء رأس المال.

ويمثل الرصيد المدين للحساب "رأس المال المكتتب غير المستدعى" الحسابات الدائنة للشركة على الشركاء.

تقيّد الاحتياطات في الجانب الدائن للحساب 106 "الاحتياطات القانونية، القانونية الأساسية، العادية، المقننة ". وهي من حيث المبدأ، عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للكيان، ما لم يصدر قرار مخالف من الأجهزة المختصة يقيد في الجانب المدين للحساب 106من المدمجات برأس المال،

ما يتم توزيعه على الشركاء، وما يتم اقتطاعه من أجل اهتلاك الخسائر ....

يسجل الحساب 107 " فارق المعادلة " الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

وفعلا فإن المساهمات في الكيانات المشاركة تدرج في الحسابات، ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة، حسب طريقة المعادلة. وتؤدي هذه الطريقة إلى إحلال القسط الذي

تمثله السندات (التي تناسب عادة سعر شراء تلك السندات) محل القيمة المحاسبية لتلك السندات نفسها، وهذا في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك.

والفارق الذي يتحصل من هذه المعالجة المجددة يقيد كاحتياطيات مجمدة (الحساب 107 فارق المعادلة) فيما يخص القسط المطابق لرؤوس الأموال الخاصة، وفي شكل نتيجة مجمدة فيما يخص القسط المطابق للنتيجة.

يحسم من الحساب 109 " رأس المال المكتتب غير المطلوب" في شكل مقابل من الحساب 101 " رأس المال الصادر" وهذا عند الاكتتاب. ويعتمد له كلما تم استدعاء أموال عن طريق الحسم من الحساب 456 "الشركاء، العمليات على رأس المال."

***الحسابات المعمول بها في الكيانات الأخرى غير الشركات والمستغل الفردي:**

يسجل الحساب 101 "الأموال المخصصة"، الأموال التي تخصصها الدولة والجماعات العمومية أو الأجهزة الأخرى المماثلة.

***الحساب المعمول به في جميع الكيانات:**

يسجل الحساب 104 " فارق التقييم" رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية، وفقا للتنظيم.

يسجل الحساب 105" فارق إعادة التقييم" فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية.

- **الحساب 11 الترحيل من جديد:**

يسجل جزء النتيجة (الرابحة أو العاجزة) الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في الحساب 11" ترحيل من جديد" (رصيد دائن في حالة ترحيل جديد رابح، ورصيد مدين في حالة ترحيل من جديد عاجز).

❖ **الحساب 12 نتيجة السنة المالية:**

يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية. ويمثل رصيد الحساب 12 ربحا (أو فائضا). إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (أو عجزا) في حالة العكس (رصيد مدين). ويصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص. أما في المؤسسات الفردية فإن الحساب 12 يحول إلى حساب "رأس المال الفردي" (الحساب 10) في اليوم الأول من إفتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه.

❖ **الحساب 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال:**

تسجل كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- إعانات أخرى التجهيز (131)،
- إعانات أخرى للاستثمار (132)،
- الضرائب المؤجلة على الأصول (133)،
- الضرائب المؤجلة على الخصوم (134)،
- منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة (138).

لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات المنتوجات أو الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالمنتوجات. وهكذا فإن عبء ما لا يرتبط ارتباطا أكيدا بحاصل مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجه في الحساب كعبء بمجرد حدوثه، وأي حاصل لا يرتبط ارتباطا أكيدا بعبء مستقبلي.

- **إعانات التجهيز وإعانات أخرى للاستثمار:**

إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

وهذه الحسابات تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب ما:

- الصنف 2، عندما تطابق الإعانة تحويلا مجانيا لتثبيتات إلى الكيان،

- الصنف 4، حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر) عندما تترتب على الإعانة حركة مالية.

أما إعانات الاستثمار الأخرى فهي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته الطويلة الأجل: لإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديدة... وتكون إعانات الاستثمار موضوع استئناف سنوي حسب الكيفيات المنصوص عليها في النظام المحاسبي.

تدرج إعانات الاستثمار في الحساب كمنتوجات (تحت الحساب 75 المنتوجات العملياتية الأخرى) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض فيها تعويضها. وهذه التكاليف تناسب فيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك مبلغ الاهتلاك.

يمدد احتساب إعانة استثمار تموّل تثبيتا غير قابل للاهتلاك على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف. ولا يذكر في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في حساب النتائج.

- **الضرائب المؤجلة على الأصول - الضرائب المؤجلة على الخصوم:**

الحسابات "الضرائب المؤجلة" موجهة لاستلام المبلغ المحسوب من الضرائب المؤجلة وتقيد فيها الضرائب المفروضة المؤجلة كأصول وخصوم المحددة في كل إقفال للسنة المالية على أساس، التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال دون حساب التحسين والناتجة عن:

- تفاوت زمني بين تثبيت منتوج أو عبء في المحاسبة، وأخذه في الحسبان في القاعدة الجبائية،

- ضروب عجز جبائي أو سلفيات ضرائب قابلة للتأجيل إذا كان من قبل الاحتمال حسمها من أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية،

- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

فالضرائب المؤجلة المناسبة لكل فئة من التفاوت الزمني أو لكل فئة من الخسائر الجبائية أو ديون ضريبة غير مستعملة، تقيد في الحسابات كل على حدا. ولا تكون المقاصة ممكنة في مستوى تقديم الميزانية وحساب النتائج إلا عندما:

- تكون الحسابات المدينة والدائنة تابعة لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة،

- يكون هناك حق نافذ من الناحية القانونية بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

يحسم الحساب 133 " الضرائب المؤجلة على الأصول" بالجانب الدائن من الحساب 692 " فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة).

يعتمد الجانب الدائن من الحساب 134 " الضرائب المؤجلة عن الخصوم" بإجراء حسم من الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة، بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة (حالة منتوج مدرج في الحسابات لكن خاضع للضريبة في السنوات المالية المقبلة).

تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها.

❖ **الحساب 15 مؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية:**

تقيد كل على حدا في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- المؤونات للأعباء،

- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة (التزامات التقاعد).

عند تكوين مؤونة للأعباء، يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.

وعند حصول العبء، يعمد إلى تصفية المؤونة المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ المؤونة موضوع إلغاء باعتماد حساب الاسترجاع (78).

ومهما يكن من أمر فإن حساب المؤونة يتم تقويمه في نهاية كل سنة مالية كالآتي:

- بحسم حسابات المخصصات المطابقة عندما يكون مبلغ المؤونة مزيدا فيه،

- باعتماد الحساب 78 للاسترجاع (منتوج) من نفس مستوى المبلغ المستعمل للتخصيص عندما يكون مبلغ المؤونة منقوصا منه أو ملغى (مؤونة صارت كلها أو جزء منها غير ذي موضوع).

يقيد في الحساب 153 " المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة " مبلغ إلتزامات الكيان في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب الانصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة لأفراد المستخدمين لديها وشركائها ووكلائها الاجتماعيين. واحتساب هذه الأنظمة من المعاش والإحالات على التقاعد أو ما شابه ذلك ذوي الخدمات المحددة يقتضي من الكيان:

- أن تستخدم التقنيات الحسابية لكي تقدر بصورة صحيحة مبلغ المنافع التي يستحقها أفراد المستخدمين في مقابل الخدمات التي أدوها طوال السنة المالية والسنوات السابقة،

- وعليه فإن التقديرات يجب أن تتم حول المتغيرات الديمغرافية (الوفيات، ودوران المستخدمين) والمالية (الزيادات المستقبلية في الأجور وارتفاع تكاليف الرعاية الطبية) ،

-أن تحدد القيمة المعينة لهذه المنافع المستحقة للمستخدمين وأمثالهم .

غير أن تقديرات أو معدلات وحسابات مبسطة يمكن أن توفر قيمة تقريبية ذات مصداقية لتلك الالتزامات الواجب إيرادها في جانب الخصوم. المراد في الحساب " 156 المؤونات لتجديد التثبيتات " موجه لاستلام المؤونات التي أنشأتها الكيانات ذات الامتياز التي يتعين عليها بموجب واجبات تعاقدية، أن تجدد أو تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل أن تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى .

❖ **الحساب 16 الاقتراضات والديون المماثلة:**

تدرج الاقتراضات وما شابهها في الحسابات – أصلا باعتبارها خصوما مالية للكيان بالقيمة الحقيقية لمقابلها المستلم بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد.

وبعد إدراجها الأصلي في الحسابات، يقوم الكيان بتقييم جميع الخصوم بالكلفة المهتلكة ما عدا الخصوم المحتازة لأغراض المعاملات والتي يتم تقديمها بقيمتها الحقيقية. والكلفة المهتلكة لأي أصل أو خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقويم الأصل أو الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات.

– منقوصا منه تسديدات المبلغ الأصلي،

– مزيدا عليه أو منقوصا منه الاهتلاك المتراكم لأي فرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ المستحق أجله،

– ومنقوصا منه عند الاقتضاء كل حسم لانخفاض قيمة (ضياع القيمة) أو عدم قابلية التحصيل.

وهكذا فإن علاوات الإصدار والتسديد وكذلك المصاريف الناجمة عن اقتراضات تدرج في حساب القرض المناسب بصورة تدريجية على مدى مدة القرض. وهذا الاهتلاك يحدد حسب حساب حسابي ويسجل في الجانب المدين لحساب المخصص المالي.

وطريقة نسبة الفائدة الفعلية هي طريقة حساب اهتلاك الأصل أو الخصم المالي.

فنسبة الفائدة الفعلية هي النسبة التي تحين الدفق المرتقب لخروج سيولات الخزينة المستقبلية إلى حين الاستحقاق، بالقيمة المحاسبية الصافية الحالية للأصل أو الخصم المالي وتطابق نسب المردود الداخلي للأصل أو الخصم المالي المعني.

وعند الإثبات الأصلي للاقتراض، فإن المبلغ المقبوض فعلا بعد طرح مصاريف الإصدار وغيرها من الأعباء المحتملة يسجل في حساب الخزينة وفي مقابل:

- المبلغ التعاقدي المطلوب دفعه حقيقة يسجل في قسم فرعي للحساب 16 الاقتراضات،
- الفرق بين مبلغ القرض المحيّن بنسبة الفائدة المعمول بها في السوق أو بنسبة الفائدة الفعلية، ومبلغ القرض المطلوب دفعه يسجل في قسم فرعي للحساب 16اقتراضات المعني.

وهذا الفرق الإيجابي أو السلبي يشكل علاوة للتسديد مطلوبة الاهتلاك على مدى مدة القرض،

- الفرق بين مبلغ القرض المحيّن ومبلغ القرض المقبوض يسجل كأعباء أو كمنتوجات.

وعند تسديد القرض، يحسم حساب القرض المعني من المبلغ الرئيسي المدفوع وحساب "علاوة التسديد المرتبطة" يحسم من مبلغ الفوائد المدفوعة في مقابل حساب الخزينة. وحساب "أعباء الفائدة" يحسم من مبلغ الفوائد الناتجة عن تحيين القرض بواسطة الجانب الدائن لحساب "علاوة التسديد".

والفوارق المحتملة التي تنشأ عن التعديل اللاحق لنسبة فائدة السوق تسجل كأعباء أو كمنتوجات.

والدّين المسجل كمقابل للتصرف في أصل تمت حيازته بواسطة عقد إيجار تمويل وكذلك الودائع والكفالات المستلمة تظهر أيضا في الأقسام الفرعية لهذا الحساب 16 " الاقتراضات والديون المماثلة " يدرج عقد إيجار التمويل في الحسابات لدى المشتري كما لو كان شراء على الحساب وفقا للمبادئ العامة الآتية:

- تسجيل الملك في شكل تثبيت في أصل الميزانية (الحساب 21).

- تسجيل القرض في الحسابات المناسبة لخصم الميزانية (الحساب 167) طبقا للقواعد العامة المعمول بها في إدراج قرض من القروض في الحسابات (الإدراج الأصلي له في الحسابات بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المعينة للمسحوبات المستقبلية إدراجه في الحسابات عند كل إقفال للسنة المالية حسب التكلفة المهتلكة)،

-إدراج أي عبء مالي وأي تسديد تدريجي للقرض في الحسابات،

-إدراج اهتلاك التثبيت وعند الاقتضاء خسائر القيمة في الحسابات،

-إثبات الضرائب المؤجلة المسجلة المرتبطة بإعادة معالجة العقود.

يوجد توضيح لطرق احتساب عقود إيجار التمويل فيما يلي تحت العنوان 21 - التثبيتات العينية - الحالة الخاصة - التثبيتات في شكل إيجار تمويل.

❖ **الحساب 17 الديون المرتبطة المرتبطة بمساهمات:**

من الضروري التمييز بتقسيمات فرعية خصوصية بين:

- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفروع أو الكيانات المشاركة) ،

-الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

وتجدر الإشارة هنا الى وجود خصوصية مشتركة بين الحساب 16 الاقتراضات والديون المماثلة والحساب 17 الديون المرتبطة المرتبطة بالمساهمات حسب ما جاء في الجريدة الرسمية الجزائرية، اذ لا يسجل في هذه الحسابات إلا العمليات المالية (وينبغي ألا تندرج فيها العمليات التجارية) وتدرج هذه الحسابات في خصوم الميزانية مع الفصل بين:

-العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية، والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية،

- العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد .وهذه الحسابات يمكن القيام أيضا بتقسيمها بناء على مبادرة من الكيان مع الفصل بين:

- العمليات التي تمت في الجزائر والعمليات المنجزة خارج الجزائر،

- العمليات المنجزة بالعملة الوطنية والعمليات المنجزة بالعملة الصعبة.

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستحق أجلها المتعلقة بالاقتراضات في أقسام فرعية لكل حساب من حسابات الديون المعنية .

❖ **الحساب 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات والشركات في شكل مساهمة:**

يوضع الحساب 18 تحت تصرف الكيانات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة. ويجب تصفيته عند إقفال السنة المالية.

يستخدم الحساب " 188 حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة" من أجل العمليات المنجزة بواسطة شركات مساهمة أو المماثلة لها (تجمعات، مقاولات ...) ويتم

تجميع حسابات شركة المساهمة في المحاسبة التي يمسكها المسير المسؤول عن تسيير العمليات في هذا الحساب 188.

ثانيا- دراسة الصنف الثاني حسابات التثبيت "الأصول غير الجارية ":

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا الصنف يعبر عن مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة او أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وانما لاستعمالها كوسيلة استغلال الدائم حيث يجب توفر مجموعة من الشروط لاعتبار أصل من الأصول تثبيتا معنويا:

- تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- التقييم الصادق لتكلفة الأصل؛
- احتمال الإبقاء على الأصل في المؤسسة لأكثر من 12 شهرا.

وقد وضعت حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق الحسابات الفرعية الآتية:

- الحساب 20 التثبيتات المعنوية؛
- لحساب 21 التثبيتات العينية؛
- الحساب 22 التثبيتات في شكل امتياز ؛
- الحساب 23 التثبيتات الجاري إنجازها؛
- الحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات؛
- الحساب 27 تثبيتات مالية أخرى.

❖ **حساب 20 التثبيتات المعنوية وفارق الاقتناء:** وفيما يلي نوضح كيفية سير هذا الحساب بكل حساباته الفرعية:

- **التثبيتات المعنوية المولدة بشكل داخلي:** ويسجل قسم فرعي لحساب 20 الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في جانبه المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، حسب الشروط المحددة في هذا التنظيم. ويتم هذا التسجيل في الأصل في مقابل الحساب 73 " الانتاج المثبت للأصول المعنوية) "بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة .(المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة (أوتقاريرها المالية السابقة) لا يمكن دمجها في كلفة أي عملية تثبيت معنوي في تاريخ لاحق.
- **التثبيتات المعنوية الأخرى:** يدرج في الجانب المدين لأي قسم فرعي من الحساب 20 " البرمجيات المعلوماتية وما شابهها " (الحساب 204) ما يأتي:

كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية، أو كلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب "إنتاج مثبت لأصول معنوية" (القسم الفرعي من الحساب 73) (بعد تسجيل الأعباء التي تعنيها في الحسابات حسب الطبيعة).

وعناصر الأصول الأخرى غير الجارية والمعنوية تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية).

205- الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،

208- التثبيتات المعنوية الأخرى .يسجل الحساب 205 الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد: امتياز استخدام علامات، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا. وتكون رخص استغلال البرمجيات المعلوماتية وما شابهها موضوع تسجيل في حساب خاص (الحساب 204).

- **خروج أحد التثبيتات المعنوية:**

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن الوضع خارج الخدمة أو خروج تثبيت معنوي بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة قيمتها والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين (65 القسم الفرعي نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية) أو (75 القسم الفرعي فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية).

- **فارق الاقتناء:**

يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.

وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختيار تناقص للقيمة في فارق اقتناء لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى .

❖ **الحساب 21 التثبيتات العينية:**

المحور الثالث- دراسة كيفية سير الحسابات (الأصناف من 1 إلى 7)

تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة الكيان :

-بقيمة الإسهام،

-بتكلفة الشراء،

-بتكلفة الإنتاج.

مقابل الجانب الدائن حسب الحالة:

-كحساب "رأس المال" (القسم الفرعي لحساب 10)أو من حساب "الشركاء – عمليات حول رأس المال "(القسم الفرعي لحساب 45 – المجمع والشركاء)،

-للحساب 40" – الموردون" أو حسابات أخرى معنية،

-للحساب 73" – الإنتاج المثبت."

يمكن فصل العناصر الآتية إذا كانت ذات مبلغ هام:

- حساب 211 الأراضي،
- حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي،
- حساب 213 البناءات،
- حساب 211 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية،
- حساب 218 التثبيتات العينية الأخرى.

وعند الاقتضاء:

-المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات،

-معدات النقل،

-أثاث المكتب، معدات المكتب، و معدات الإعلام الآلي،

-التغليفات القابلة للاسترجاع.

تحدد الأرباح أو الخسائر المتأتية من الاستغناء عن تثبيت عيني أو خروجه بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحساب 65) القسم الفرعي نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية). أو في الحساب 75 (القسم الفرعي فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية)، التثبيتات التي لا تعود ملكيتها قانونا إلى الكيان ولكنها تناسب مع ذلك تعريف أصل مثبت كما هو مبين في هذا التنظيم يجب أن تكون موضوع تسجيل منفصل في الأقسام الفرعية للحساب 21 عندما يكون الإعلام المقدم على هذا النحو ذا أهمية ومناسبا في آن واحد.

- **حالة خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات في مجال إيجار التمويل:** تظهر هذه التثبيتات والتي لاتعود ملكيتها – قانونا – إلى الكيان، ولكنها تستجيب لتحديد أصل في شكل تثبيتات عينية في الأصل للمستأجر، وفي شكل حسابات دائنة في الأصل المؤجر.
- **الإدراج في الحسابات الحسابات لدى المستأجر:** يظهر الملك الموضوع موضع إيجار– تمويل في الأصول للمستأجر بأضعف مبلغ بين القيمة الحقيقية للملك المؤجر والقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد (وهذه المدفوعات الدنيا تندرج فيها القيمة المحينة لإعادة الشراء في نهاية الإيجار هذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد بأن خيار الشراء يكون مرفوعا). تحدد

القيمة المحّينة بالمعدل الضمني للعقد و إن لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر.

ويمجرد ما يدخل الملك تحت مراقبة المستأجر، يسجل هذا الملك:

- في الجانب المدين لحساب التثبيت،

-في الجانب الدائن لحساب ديون عن عقد إيجار تمويل.

وعند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد، يسجل مبلغ الأتاوة في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- بالجانب المدين لحساب الديون عن عقد إيجار التمويل (الحساب الفرعي 167 (بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي من جهة،

-بالجانب المدين لحساب المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.

ومن ناحية أخرى، فإن الملك يعالج عقب إدراجه الأصلي في الحسابات مثل بقية تثبيتات الكيان: اهتلاك عن مدة الانتفاع، وثبوت خسارة في القيمة عند الاقتضاء.

- **الإيجار -التمويل -رفع خيار الشراء:** عند انقضاء العقد يجب أن نفرق بين حالتين كالاتي:

- إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك، وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون،

- إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء، فإن الملك يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر. وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض قيمة أو ناقص قيمة للمستأجر لأن مدة اهتلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار. وفي هذه الحالة، تتم تصفية حساب الديون (167) المطابقة باعتماد الجانب الدائن للحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيم والتموينات.

- **الإدراج في الحسابات لدى المؤجر:** يظهر مبلغ الأملاك الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى المؤجر في الأصول ضمن حساب "حسابات دائنة " (تثبيتات مالية بالنسبة إلى الجزء الذي تفوق مدته عاما واحدا في الحساب 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل) وليس في حساب تثبيتات عينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكيته للملك على صعيد قانوني. ويساوي مبلغ الحسابات الدائنة مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ موافقا من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك الممنوح كإيجار– تمويل. وفي حالة عقد إيجار تمويل يرتضيه مؤجر أموال غير صانع وغير موزع، فإن هذا المبلغ تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد.

يثبت العائد المالي (جزء الإيجار المكافئ لاستثمار المؤجر) كمنتوج كلما قام المستأجر بدفع الأتاوى على أساس مبلغ يحسب بواسطة صيغة تعبر عن نسبة المردودية الإجمالي للعقد بالنسبة إلى المؤجر (نسبة الفائدة الفعلية الإجمالية).

وهكذا فكل أتاوة تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

-في الجانب الدائن لحساب المنتجات المالية (الحساب 763 - عائدات الحسابات الدائنة)،

-في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي (الحساب 274 - القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل) عن طريق الحسم من حساب الخزينة.

- **عقود عقود إيجار إيجار التمويل التمويل التي يمنحها يمنحها مؤجر صانع أو موزع**

هذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين اثنين من العوائد :

-الربح أو الخسارة الناجمان عن بيع بسيط،

-منتوج مالي عن مدة حياة الإيجار.

فالبيع يدرج في الحسابات حسب القواعد المألوفة للكيان بالنسبة إلى عملية تنازل: يسجل في الجانب الدائن لحساب المنتوجات الناتجة عن البيع (الحساب 70) وفي الجانب المدين لحساب طرف آخر .القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل (الحساب 274).

غير أنه إذا كانت نسب الفائدة المترتبة على عقد الإيجار أقل بصورة محسوسة من النسب المعمول بها في السوق، فإن الربح المنجز عن عملية البيع سيكون مقصورا على الربح الذي يمكن الحصول عليه لو تمت الفاتورة بسعر الفائدة التجارية.

وفي هذه الحالة، فإن مبلغ البيع والدين الدائن يدرج في الحسابات بمبلغ القيم المحّينة بسعر الفائدة التجارية للمدفوعات الدنيا المنصوص عليها في العقد مزيدا عليه عند الاقتضاء

القيمة المتبقية للملك في نهاية العقد (أي القيمة المحّينة لعملية إعادة الشراء عند انتهاء الإيجار المنصوص عليه في العقد).

ومن ناحية أخرى، وخلافا للقواعد المطبقة على إيجارات التمويلات التي يمنحها مؤجر غير صانع وغير موزع، فإن التكاليف المباشرة الأصلية التي يتحملها المؤجر الصانع أو الموزع من أجل التفاوض وإبرام العقد) العمولات، الأتعاب (... تثبت كأعباء في تاريخ إبرام العقد، دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار. و بالتالي أننا نعتبر هذه التكاليف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.

- **الإيجار – التمويل– رفع خيار الشراء:** عند إنتهاء العقد،

–إذا احتفظ المستأجر بالملك ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء فإن هذا الدفع يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني، ويأتي بالتالي لتصفية هذا الحساب،

–إذا أعاد المستأجر الملك إلى المؤجر، فإن المؤجر يسجل الملك المستعاد ضمن أصوله في حساب المخزون أو في حساب التثبيت بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقا من المستأجر (وهذا الحساب الدائن تتم تصفيته على هذا النحو).

ويمكن لهذا الملك المسترجع، حسب وجه الاستعمال المزمع، أن يذكر في مخزونات المؤجر (قصد بيعه في وقت لاحق) أو في تثبيتاته (إذا كان المؤجر يعتزم استخدام الملك بنفسه، أو ينوي عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط) .

❖ **حساب 22 التثبيتات في شكل امتياز:**

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

إن قواعد المحاسبة في مجال امتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز مثل عقود الإيجار الزراعية.

والعمليات المتعلقة بالامتياز تدرج في حسابات صاحب الامتياز، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عمليات صاحب الامتياز تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

واستعمال حسابات فرعية خصوصية سواء في مستوى حسابات الميزانية أم في مستوى حسابات النتائج غالبا ما يتيح هذا الفصل.

والتثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز) الممنوح له (تدرج في الحساب ، 22وتقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيتات المسجلة في 20 و21.

ويمكن أن يكون الحساب 22 كذلك موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضع امتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز موضع امتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي.

ومقابل قيمة الأصول المالية الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن حساب فرعي للحساب 229 " حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية).

يصبح الحساب 229 مدينا بواسطة الجانب الدائن الحساب 282" اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز" كلما تمت الاهتلاكات المطبقة. وعند انتهاء الامتياز، يكون للحساب ، 229رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع امتياز . وتتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والاهتلاك المعنية.

❖ **الحساب 23 التثبيتات الجاري إنجازها:**

الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة مع مقابل يتمثل في حسابات التثبيتات (الحساب21).

لا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات الجاري إنجازها، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية، نظرا لتغيرات التقدير الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال.

- والتثبيتات الجاري إنجازها تتوزع إلى مجموعتين:
- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة مسندة إلى الغير،
- التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة.

أ – التثبيتات التي يتم اقتناؤها لدى الغير:

تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حسابات الأطراف الأخرى المعنية (حسابات الصنف 4) على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف.

ب – التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة:

تسجل التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة والتي لم يتم الانتهاء منها عند انتهاء السنة المالية، في شكل تثبيتات جار إنجازها في مقابل حساب 73 " الإنتاج المثبت" : بالنسبة إلى كلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها (بعد تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء المناسبة لحسابات الصنف 6).

ج – التسبيقات والمدفوعات على الحساب عن طلبيات تثبيتات:

تقيد التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار اقتناء تثبيتات في قسم فرعي للحساب 23 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات بالتثبيتات".

يمكن للكيانات أيضا إدراج هذه التسبيقات في حساب فرعي للحساب 40 " الموردون المدينون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى" شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى الحساب 23 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان تثبيتات .

❖ **الحساب 26 مساهمات مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات:**

يتلقى حساب 26 في جانبه المدين كلفة اقتناء (أو قيمة الاسهام) سندات المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات.

وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا ، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 " مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات" في مقابل حساب الغير أو) الحساب المالي (فيما يخص الجزء المستدعى وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه (الحساب 269 ") عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة "فيما يخص الجزء غير المستدعى على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاه في مقابل الحسابات المالية.

وفي حالة بيع سندات المساهمة، فإن فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتوجات أو كأعباء (القسم الفرعي الحسابين 75 و65).

❖ **الحساب 27 التثبيتات المالية الأخرى:**

تشمل التثبيتات المالية الأخرى (الحساب 27) ما يأتي:

- الحساب 271، السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط الحافظة التي لا ينوي الكيان أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير، وقد يتعلق الأمر بسندات تكابد احتيازها المستديم أكثر مما يرغب فيه،

-الحساب 272، السندات التي تمثل حق الدين الدائن مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم،

-الحساب 273، السندات المثبتة لنشاط الحافظة: ونشاط الحافظة يتمثل بالنسبة إلى كيان ما في استثمار كل أصوله أو جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها في

أمد يطول أو يقصر، مردودية مرضية، ويمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة سنداتها،

-الحساب 274 القروض التي هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية يلتزم الكيان بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد إيجار- تمويل هي بمثابة قروض،

-الحساب275 ، الودائع والكفالات التي تشكل ديونا دائنة قابلة للتماثل لقروض،

-الحساب 276 ، الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة التي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة،

-الحساب 279، عمليات التسديد الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة.

هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقومة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل.

يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأصلي في الحسابات، باستثناء فئات الأصول الثلاث الآتية التي يجب إدراجها في الحسابات بتكلفتها المهتلكة.

-القروض و الحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا يحوزها لأغراض معاملات،

-التوظيفات المالية الأخرى المحدد أجل استحقاقها والتي ينوي الكيان حيازتها إلى حين استحقاقها، وتمتلك القدرة على ذلك،

-وكل أصل مالي ليس به سعر مسعر في سوق للأصول والذي لا يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة.

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستوفاة أجل استحقاقها في أقسام فرعية ملائمة في الحسابات حسب طبيعتها.

تسجل تسديدات أصول مجموع هذه الحسابات الدائنة أو الديون في الجانب الدائن لكل حساب من الحسابات المذكورة في مقابل الحسابات المالية .

❖ **الحساب 28 اهتلاك التثبيتات:**

تقيّد اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 " اهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي تتضمنها. وفي المقابل، تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات. وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإن حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى الحساب 20 و21 المعني. وتهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها. ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق .

❖ **الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات:**

يتم اعتماد الحساب29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (باستغلال)، أو (الحسابات المالية أو الاستثنائية)، المعنية (الحساب 68).

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

-الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد مبلغ خسارة القيمة،

-الجانب الدائن لحساب 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع).

ثالثا- دراسة الصنف الثالث حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

"قيم الاستغلال":

يؤخذ بمعيارين للتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها) ،

- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته الداخلية للتسيير .على المستوى المحاسبي، نأخذ بمبدأ الفصل بين - :البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها (الحساب 30).

- المواد الأولية والتوريدات (الحساب 31) المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة،

- التموينات الأخرى (الحساب 32) ومنها المواد القابلة للاستهلاك (321) و اللوازم القابلة للاستهلاك (الحساب 322) التغليفات (الحساب 326) التي هي المواد

والأشياء التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتوجات المعالجة أو المصنوعة،

- سلع قيد الإنتاج (الحساب 33)

-خدمات قيد الإنتاج (الحساب 34)

-المنتجات التي صنعها الكيان (الحساب 35)ومنها المنتجات الوسيطة (الحساب351) والمنتجات التامة المصنعة (الحساب 355) والمنتجات المتبقية أو مواد الاسترجاع (الحساب 358)،

-المخزونات المتأتية من التثبيتات (الحساب 36) التي تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية (وهذا الحساب يحسم منه ما يعتمد به حساب التثبيت المعني)،

-المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية: المخزونات المودعة أو المستودعة، والمخزونات السائرة في الطريق (الحساب37) ،

اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات (طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد غير الدائم) يعود إلى قرار التسيير.

- **الإدراج في الحسابات في إطار الجرد المتناوب:**

*** تسجيل التموينات و البضائع المستهلكة:**

1) في هذه الفترة، يخصم من الحساب 38 المتعلق بـ "المشتريات المخزنة" مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالشراء بالتقييد في الجانب الدائن لحساب موردين أو حساب خزينة وفق احتياجات الإعلام والتسيير .يقسم الحساب ، 38بحسب نفس التصور الخاص بالحسابات 60"مشتريات مستهلكة" والحسابات الأخرى للمخزونات 380" البضائع المخزنة" و381 " المواد الأولية واللوازم المخزنة " و382 " التموينات الأخرى المخزنة."

2) ينبغي، لدى اختتام الفترة، و بعد إجراء جرد خارج المحاسبة – :الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة: التقييد في الجانب الدائن حسابات 30 "البضائع" و 31 " المواد الأولية و اللوازم " و32 "تموينات أخرى " بالخصم من حسابات 60 الموافقة (حسابات المشتريات المستهلكة)،

– ترصيد الحسابات 38" مشتريات مخزونة "بالخصم من الحسابات 60" مشتريات مستهلكة" (600 مشتريات بضائع، 601 مواد أولية، 602 تموينات أخرى")،

–معاينة مخزونات نهاية الفترة المخصومة من حسابات المخزونات (الحسابات 30 ، 31،....) 32 بالتقييد في الجانب الدائن لحسابات 60.

*** تسجيل المنتوجات المصنوعة أو قيد الصنع:**

1) أثناء الفترة لا تسجل أية كتابة خصوصية في (الصنف 3) (العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة).

2) و في نهاية الفترة، و بعد إجراء جرد خارج المحاسبة، ينبغي كما هو الشأن بالنسبة لتسجيل التموينات والبضائع المستهلكة، الشروع في إلغاء مخزون بداية الفترة:

- التقييد في الجانب الدائن حسابات 33 " سلع قيد الإنتاج"، " 34 خدمات قيد الإنجاز" و 35" مخزون المنتوجات" بالخصم من حسابات 72 " الإنتاج المخزون أو المنتقص من المخزون" المناسبة.

- معاينة مخزون نهاية الفترة بالخصم من حسابات المخزونات و التقييد في حسابات 72 الموافقة.

ب) الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد الدائم:

تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية. كما تسمح هذه الطريقة فيما يتعلق بالمنتوجات التامة الصنع، بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المبيعة والعائدات المتعلقة بها.

*** تسجيل التموينات و البضائع المستهلك المستهلكة:**

1) أثناء الفترة: يقيد في الجانب المدين لحسابات 38 " المشتريات المخزنة " مبلغ المشتريات والمصاريف التكميلية للمشتريات بالتقييد في الجانب الدائن حساب الموردين أو حساب خزينة كما هو الشأن في إطار جرد تناوبي.

تعمل حسابات المخزونات (30 مخزونات البضائع، 31 المواد الأولية واللوازم، 32 تموينات أخرى) تعمل كحسابات مخزن: يقيد في جانبها المدين مدخولات إلى المخزن بالتقييد في الجانب الدائن للحساب 38 وتقييد السلع التي تخرج بالخصم من الحساب المدين لحسابات 60 المشتريات المستهلكة (600" مشتريات البضائع المبيعة"، 601"المواد الأولية" و602" تموينات أخرى").

2) في نهاية الفترة:

وبعد التحليل، تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر بشكل خارج عن المحاسبة وبين المخزون الذي يظهر في الجانب المدين حسابات المخزونات ، 31، 30، 32، 35وذلك لتقييد مبلغ هذه الأخيرة بالقيمة المثبتة في الجرد المادي.

تثبت الفوارق المبررة والتي ينظر لها على أنها عادية، تثبت في مقابل الحسابات 60 أو، 72وتسجل الفوارق الأخرى في الحساب 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري، أو الحسابات 757 منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير.

***تسجيل المنتجات المصنوعة أو قيد الصنع:**

1) أثناء الفترة:

تعمل حسابات المخزونات 35 " مخزونات المنتجات" و عند الاقتضاء حسابات 34 " خدمات قيد الإنتاج" و 33 " سلع قيد الإنتاج كحسابات مخزن، تخصم من الجانب المدين حسابات السلع المدرجة في المخزن بالتقييد في الجانب الدائن الحسابات 72 " إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون و تقيد في الجانب الدائن المخروجات بالخصم من الجانب المدين لذات الحسابات 72.

2) في نهاية الفترة:

بعد التحليل، تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي، المقدر بشكل خارج عن المحاسبة، وبين المخزون الظاهر في الجانب المدين خصم الحسابات 33 أو 34 أو 35 في المحاسبة، لتقييد مبلغ هذه الحسابات إلى القيمة المثبتة في الجرد المادي.

كما يسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد في الحساب 72 " إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون."

ج) تكون المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها، موضوع الإدراج في المحاسبة في حساب 37 "مخزونات في الخارج" إلى أن يتم تسلمها لدى مخازن الكيان أو إلى نهاية العملية (في حال إيداعها للبيع).

وفي نهاية الفترة، وإذا لم يتم ترصيد الحساب يعد الكيان جدولا مفصلا يتضمن المخزونات الموافقة.

د) ولدى تشكيلها تقيد خسائر قيمة المخزونات في الجانب الدائن لحسابات 39 التي أنشئت وفق طبيعة العناصر المخزونة:

- خسائر قيمة مخزونات البضائع،

-خسائر قيمة مخزونات المواد الأولية و اللوازم،

-خسائر قيمة التموينات الأخرى،

-خسائر قيمة مخزونات قيد الإنتاج،

-خسائر قيمة مخزونات المنتوجات.

وفي المقابل، من الجانب المدين حسابات المخصصات المعنية.

ويعاد تسوية حساب خسائر القيمة الخاصة بطبيعة كل العناصر المخزونة، في نهاية كل سنة مالية بـ:

- الخصم من الجانب المدين حسابات المخصصات الموافقة لها إذا رفع مبلغ المؤونة،

-التقييد في الجانب الدائن لحساب 78 (بنفس مستوى الحساب المستخدم للمخصصة) وإذا كان مبلغ المؤونة مخفضا أو ملغى (إذا صارت خسارة القيمة كليا أو جزئيا بدون موضوع).

يظهر في الميزانية مبلغ المخزونات الصافي، بعد طرح خسائر القيمة.

تنسب أرصدة الحسابات 39 بخفضها من مبلغ المخزونات المعنية عند إخراج المخزونات من الأصل.

رابعا- دراسة الصنف الرابع حسابات حسابات الغير:

❖ **الحساب 40 الموردون والحسابات الملحقة:**

ترد تحت الحساب40 ، الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات.

وحسب الحاجة، تفتح حسابات فرعية للحساب 40 مثل:

- الحساب401 " موردو المخزونات والخدمات"،
- الحساب403 "موردو السندات الواجب دفعها"،
- الحساب 404 " موردو التثبيتات"،
- الحساب 405 " موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها"،
- الحساب 408 " موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها"،
- الحساب 409 " الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى.

يقيد في الجانب الدائن للحساب الفرعي 401 لحساب 40 " موردو المخزونات والخدمات" مبلغ فواتير شراء البضائع أو تأدية الخدمات بالخصم من الجانب المدين لـ:

* الحساب 38 بالنسبة للمشتريات المخزونة،

* الحسابات المعنية من الصنف 6 (مبالغ خارج الرسوم القابلة للاسترجاع) بالنسبة للمشتريات غير المخزونة أو الخدمات،

*الحساب الفرعي 44" الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم" بخصوص مبلغ الرسوم القابلة للاسترجاع.

-يخصم من الجانب المدين بالتقييد في الجانب الدائن:

*حساب خزينة عند التسويات التي يقوم بها الكيان لمورديه،

*حساب من الصنف 3 (38)

*حساب من الصنف 6 بمبلغ الأموال المتلقاة بمناسبة عودة البضائع إلى الموردين أو التخفيضات أو التنزيل أو الحسومات المحصل عليها (و حساب الرسم على القيمة المضافة المعني)،

*حساب "موردو سندات للدفع" (حساب فرعي لحساب 40) أثناء قبول سفتجة أو تسليم سند لأمر. يرصد الحساب 403" موردو السندات الواجب دفعها " بالتقييد في الجانب الدائن لحساب خزينة أثناء تسوية السند.

يقيّد في الجانب الدائن من الحساب 408" مورّدو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها" عند قفل السنة المالية، مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم تُبلّغ، مع

احتساب الرسم على القيمة المضافة، والتي يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير، بواسطة القيد في الحسابات المدينة من أصناف 4 (رسوم قابلة للاسترجاع) و6.

ويقيد في الجانب المدين من الحساب 409 "المورّدون المدينون : التسبيقات المدفوعة على الحساب ، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات للتحصيل، وغيرها من الديون" عند قفل السنة المالية، مبلغ المستحقات المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم يتم تبليغها، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة، والتي يكون مبلغها مؤكدا وقابلا للتقدير بما فيه الكفاية ، بواسطة القيد في الحسابات الدائنة من أصناف 4 (رسوم واجبة الدفع) والصنف 6.

يجب أن تظهر التسبيقات والدفعات على الحساب المدفوعة بناء على طلبيات التثبيتات في الموازنة تحت فصل: تثبيتات جارية، وليس تحت فصل المورّدين .وبناء على ذلك تكون هذه التسبيقات على التثبيتات عموما مقيدة في المحاسبة ضمن الحساب 238" تسبيقات ودفعات على الحساب مدفوعة بناء على طلبيات التثبيتات" وليس في الحساب 409.

❖ **الحساب 41 الزبائن والحسابات الملحقة:**

ترد ضمن الحساب 41 الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان.

وتنشأ أقسام فرعية للحساب 41 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي، على النحو الآتي:

- الحساب 411 "الزبائن "
- الحساب 413 "الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها"،
- الحساب 416 "الزبائن المشكوك فيهم"
- الحساب 417 "الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها"،
- الحساب 418 الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد"،
- الحساب 419 "الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات المطلوب منحها والموجودات الأخرى الواجب إعدادها ."تعدل هذه الأقسام الفرعية أو توسّع بحسب حاجات كل كيان.

– الحساب 411 "زبائن": يقيد في حسابه المدين مبلغ فواتير بيع السلع أو تقديم الخدمات من خلال القيد في الحساب الدائن:

* أحد الأقسام الفرعية من الحساب 70 " المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتوجات الملحقة" (المبلغ دون احتساب الرسم على القيمة المضافة المجموعة)،

* قسم من الأقسام الفرعية من الحساب 41 عن الديون بعنوان التغليف والعتاد المودع،

* قسم من الأقسام الفرعية من الحساب 44 بعنوان الرسم على القيمة المضافة المجموعة،

* يقيد في حساب الدائن من خلال القيد في الحساب المدين لـ:

* حساب الخزينة عند إجراء عمليات التسوية المستلمة من الزبائن،

*أحد الأقسام الفرعية من الحساب 70 عن مبلغ الأموال التي يعدها الكيان عند رجوع البضائع من الزبائن، أو عن مبلغ التخفيضات والتنزيلات والانتقاصات الممنوحة (مع حساب الرسم على القيمة المضافة المعنية)،

*حساب "زبائن السندات المرتقب استلامها" عند موافقة الزبائن على السفتجة أو استلام السند لأمر.

يقيد في الجانب المدين من الحساب 413" الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها" من خلال القيد في الجانب الدائن "الزبائن" عند دخول السفتجات في الحافظة.

ويمكن أن يقسم إلى:

- سندات في الحافظة،

-سندات مخصومة غير مستحقة الأداء،

-سندات مستحقة الأداء عند تسليمها للتحصيل .يقيد في الجانب الدائن من الحساب 413:

-عند تحصيل السند، من خلال القيد في الجانب المدين لحساب الخزينة،

-في حالة التسليم للخصم، من خلال القيد في الجانب المدين لقسم فرعي من الحساب 41 " سندات مخصومة غير مستحقة " الأداء ومن خلال القيد في الجانب المدين للأعباء المالية فيما يخص الجزء المتعلق بفوائد الخصم.

وبالموازاة مع ذلك، يُسجّل مبلغ السفتجات المخصومة غير المستحقة الأداء ومبلغ سندات المستحقة الأداء المسلّمة للتحصيل في الجانب المدين لحساب الخزينة من خلال القيد في الجانب الدائن لقسم فرعي من الحساب 519" المساهمات المصرفية الجارية."

وفي حالة عدم الدفع عند حلول أجل الاستحقاق، يُعاد تسجيل مبلغ السندات في الجانب المدين لحساب "الزبائن" في مقابل حساب "الزبائن، سندات للاستلام."

يقيد في الجانب المدين من الحساب 416" الزبائن المشكوك فيهم" من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 411 " الزبائن" مقدار مبلغ الديون المشكوك فيها أو المتنازع فيها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد.

يسجل الجانب 417" الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جار إنجازها" في الجانب المدين مقابل منتوجات صافية جزئية، خارج الرسوم، التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل، غير أنه لا يمكن من الجانب التعاقدي أن تكون موضوع إعداد فواتير.

ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب من خلال القيد في الجانب المدين لحساب الزبون المطابق عند إعداد الفاتورة.

تقيد في الجانب المدين من الحساب 418" الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد"، عند قفل الفترة المحاسبية مبلغ الديون المقتطعة في الفترة المقفلة والتي لم يتم إعداد المستندات الثبوتية بشأنها)الفواتير، الخصم،..) مع احتساب الرسوم . كما يسجل هذا الحساب الفوائد الجارية والمستحقة للزبائن على حسابات دائنة لهم والتي لم تتم تسويتها.

ويقيد في الجانب الدائن من هذا الحساب عند إعداد الفواتير من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الغير المعنيين.

يسجل الحساب 419" الزبائن الدائنون – التسبيقات المستلمة، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها" في الجانب الدائن (مع احتساب الرسوم) عند إقفال السنة المالية، الأموال المقرر إعدادها والمقيدة في الفترة المقفلة، والتي يكون مبلغها معلوما بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير، من خلال القيد في الجانب المدين للحسابات المعنية في الصنفين (4 رسوم قابلة للاسترجاع) و7(منتوجات).

يسجل الحساب 419" زبائن دائنون:"

- التسبيقات أو الدفعات المدفوعة على الحساب التي يستلمها الكيان على الطلبيات المقرر تسليمها أو الأشغال الواجب تنفيذها أو الخدمات الواجب تقديمها،

-الأرصدة الأخرى أو المبالغ الزائدة المقبوضة.

وعملا على مراعاة قاعدة عدم تعويض عناصر الأصول والخصوم في تقديم الكشوف المالية، فإنه ينبغي بالفعل، القيام عند نهاية السنة المالية بنقل الأرصدة الدائنة للزبائن التي تطابق المبالغ الزائدة المقبوضة أو الأموال الموجودة في الحساب 419 الذي يجب أن يرد مبلغه في خصوم الميزانية.

❖ **الحساب 42 المستخدمون والحسابات الملحقة:**

تنشأ الأقسام الفرعية للحساب 42 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي، على النحو الآتي:

- 421 المستخدمون، الأجور المستحقة،
- 422 أموال الخدمات الاجتماعية،
- 423 مساهمة الأجراء في النتيجة،
- 425 المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة،
- 426 المستخدمون، الودائع المستلمة،
- 427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور،

- 428 المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها.

رواتب المستخدمون

تقيد في الجانب الدائن من الحساب "المستخدمون، الرواتب المستحقة" الرواتب الإجمالية الواجب دفعها للمستخدمين من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية (631 أجور المستخدمين).

يقيد في الجانب المدين منه:

- مبلغ التسبيقات والدفعات المدفوعة للمستخدمين من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 425"المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة"،

-مبلغ الاعتراضات التي يتم تبليغها إلى الكيان في حق أفراد من مستخدميه من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 427" المستخدمون، الاعتراضات على الأجور"،

-حصة الأعباء الاجتماعية التي تقع على عاتق المستخدمين من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 43" الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة"،

-الضرائب المقتطعة من الأجور من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب 442" الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى"،

-مبلغ الدفعات المنجزة على المستخدمين من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب في الخزينة.

أساليب أخرى في إدراج رواتب المستخدمون في المحاسبة:

يمكن ألاّ يسجل في الحساب 421" المستخدمون، الأجور المستحقة" أيضا إلاّ المبلغ الصافي الواجب دفعه (وليس المبلغ الإجمالي) بناء على كشوف دفع الراتب.

وفي إطار هذا الأسلوب، فإن حسابات الأعباء 63 (الحساب الفرعي – 631 أجور المستخدمين) يقيد في جانبها المدين حينئذ من خلال القيد في الجانب الدائن للحسابات المفتوحة لكل واحد من الأطراف الأخرى المستفيدة.

- الحساب 421 المستخدمون، الأجور المستحقة (المبلغ الصافي المدفوع)،
- الحساب 422 أموال الخدمات الاجتماعية،
- الحساب 425 المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة،
- الحساب 427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور،

❖ **الحساب 43 الهيئات الاجتماعي الاجتماعية والحسابات الملحقة،**

عمليات أخرى تخص المستخدمين:

يقيد في الجانب الدائن من حساب "المستخدمون –الاعتراضات" مبلغ الأموال التي تكون موضوع اعتراضات حصل عليها الغير في حق أفراد من

مستخدمي الكيان، من خلال القيد في الجانب المدين من حساب " المستخدمون – الرواتب المستحقة". ويقيد في جانبه المدين مبلغ هذه الأموال، أثناء دفعها إلى الأطراف الأخرى المستفيدة من الاعتراض، من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

تقيد في الجانب الدائن من حساب " أموال الخدمات الاجتماعية" المبالغ المستحقة للخدمات الاجتماعية (المطاعم، لجان المؤسسات،..) من خلال القيد في الجانب المدين من حساب الأعباء الاجتماعية. ويقيد في جانبه المدين مبلغ الدفعات التي أُنجزت لصالح هذه الخدمات الاجتماعية من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

يُنقل الحساب "المستخدمون- الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المقرر استلامها" عند قفل السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة (أمثلة : ديون الكيان إزاء مستخدميه بعنوان العطل الواجب دفعها، علاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها، التي تسجل في الحساب مقابل حساب أعباء المستخدمين).

يرصد حساب " المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المقرر استلامها" عند الدفع الفعلي، في مقابل حساب "المستخدمون – الرواتب المستحقة"، والتسويات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يُردّ هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية .

❖ **الحساب 43 الهيئات الاجتماعي الاجتماعية والحسابات الملحقة**

يقيد في الجانب الدائن من حسابات " 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة " على الترتيب ما يأتي:

– المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين... من خلال القيد في الجانب المدين من حسابات الأعباء حسب كل طبيعة معنية،

– المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات المذكورة أعلاه لصالح المستخدمين من خلال القيد في الجانب المدين من حساب " المستخدمون – الرواتب المستحقة."

ويقيد في جانبها المدين عمليات التسديد التي تمت لصالح هذه الهيئات من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

يُنقل الحساب 438 " الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها" عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة (مثل: الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعطل المدفوعة، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين).

يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي، في مقابل حسابات الهيئات الاجتماعية المعنية، والتسويات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يُردّ هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية .

❖ **الحساب 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة:**

إن العمليات الواجب قيدها في الحساب 44" الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة"، هي على العموم، العمليات التي جرت مع كيانات تعتبر كسلطة عمومية. وتسجل عمليات البيع والشراء التي تبرم مع هذه الكيانات وفق شروط جارية ومألوفة في الحساب 40" – مورّدون وحسابات ملحقة" وفي الحساب 41" زبائن وحسابات ملحقة" في نفس الفصل الذي سجلت فيه العمليات التي تتم مع المورّدين الآخرين والزبائن الآخرين.

ويقسم هذا الحساب بحسب وظيفة الحاجات إلى حسابات فرعية مثل:

– الحساب 441" الدولة والجماعات العمومية الأخرى – الإعانات المطلوب استلامها"،

– الحساب 442 " الدولة – الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى"،

– الحساب 443 " العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية"،

– الحساب 444 " الدولة – الضرائب على النتائج"،

- الحساب 445 " الدولة – الرسوم على رقم الأعمال"،

- الحساب 446" الهيئات الدولية"،

- الحساب 447" الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة" ،

- الحساب 448" الدولة – الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)".

يقيد في الجانب الدائن من الحساب "الدولة – الضرائب على الأرباح" مبلغ الضريبة على الأرباح المستحق الأداء في مقابل الحساب 695.

ويقيد في جانبه المدين مبلغ التسديدات التي أنجزت في مقابل حساب الخزينة .

يستلم الحساب 445" الدولة – الرسوم على رقم الأعمال":

- من جهة، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المجموعة لصالح الدولة (أثناء تسجيل البيوع المنجزة والتسليمات المنفذة لصالحها الخاص)،

-من جهة أخرى، مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيلها حسب الأحكام القانونية (أثناء تسجيل المشتريات).

يرصد قسما "الرسم على القيمة المضافة المجموعة "و "الرسم على القيمة المضافة القابلة للحسم"، عند حلول أجل استحقاقها:

– إمّا في مقابل قسم الحساب 44" – الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها" إذا نتج رصيد دائن،

–وإمّا في مقابل قسم الحساب 44 " – دين الرسم على القيمة المضافة" إذا نتج رصيد مدين واجب التحصيل في وقت لاحق (من خلال الخصم من الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها أو من خلال المطالبة بالتسديد الفعلي).

يوجه قسم الحساب 44" الرسم على القيمة المضافة الواجب تسويتها" إلى استلام مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للحسم من الأعباء الواجب دفعها والمسجلة في حسابات الأطراف الأخرى المعنية، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المجموعة على المنتوجات المقرر استلامها والمقيدة في حسابات الأطراف الأخرى المعنية.

ويكون هذا القسم موضوع نقل في الأقسام الفرعية من "الرسم على القيمة المضافة المجموعة "و"الرسم على القيمة المضافة القابلة للحسم" عند حدوث الفعل الذي نتجت عنه الجباية، مع مراعاة التعديلات الضرورية المسجلة في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يُردّ هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

تقيد في الجانب المدين من الحساب 441" الدولة والجماعات العمومية الأخرى – الإعانات المطلوب استلامها"، في نهاية السنة المالية، الإعانات المكتسبة والتي لم يتم تحصيلها من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب المنتوجات (إعانات الاستغلال) أو المنتوجات التي أُدخلت في دفاتر المحاسبة مسبقا (إعانات الاستثمار).

ويسدد هذا الحساب في مقابل حساب الخزينة أثناء تحصيل المبالغ المعنية.

وتُدخل الإعانات العمومية عادة في دفاتر محاسبة المنتوجات عن السنة المالية التي تُلحق بها التكاليف التي يُفترض أنها تعوّضها.

غير أن هذا الإلحاق لا يرخص بإدخال الإعانات التي لم يتم اقتناؤها في دفاتر المحاسبة كإعانات متوقع استلامها، أي التي لا تعني التزاما من الطرف الدافع، أو التي لم يستوف الكيان شروط الاستفادة من منحه إياها عند قفل السنة المالية.

يُفتح الحساب 446" الهيئات الدولية" من لدن كيانات تكون عموما منظمات غير حكومية تقوم بإبرام اتفاقيات تمويل مباشرة مع هيئات دولية. وتدخل في دفاتر محاسبة الحساب 446 حينئذ جميع العمليات التي تُنجز مع هذه الهيئات، باستثناء تلك التي تتم باعتبارها مورّدا أو زبونا والتي تسجل على الترتيب في الحساب 40" مورّدون" وفي الحساب 41" زبائن".

وفي هذا السياق، يبقى نمط سير هذا الحساب مرهونا بالبنود التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي المنصوص عليه في إطار الاتفاقية المبرمة مع الهيئة، وطبيعة المشروع المموّل، ويقوم الكيان في الواقع بالتصرف إمّا باسمه الخاص وإمّا كوكيل عن مقدّم الأموال.

يقيد في الجانب الدائن من الحساب 447" الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة" مبلغ جميع الضرائب والرسوم الأخرى التي يدفعها الكيان، ولا سيما منها

الرسم على النشاط المهني، والدفع الجزافي، من خلال القيد في الجانب المدين من حسابات الأعباء المعنية. ويقيد في جانبه المدين مبلغ عمليات التسوية التي أنجزت في مقابل حساب في الخزينة.

يُنقل الحساب 448" الدولة – الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)" عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة (مثل: الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل والمرتبطة بالعطل المدفوعة الأجر، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين.

يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي، في مقابل الحسابات ، 44مع تسجيل التسويات الضرورية في الحسابات المعنية. كما يمكن أن تُردّ العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

❖ **الحساب 45 المجمع والشركاء:**

يشمل هذا الحساب بحسب الحاجات، الأقسام الفرعية الآتية:

-الحساب 451"عمليات المجمع"،

-الحساب 455" الشركاء – الحسابات الجارية"،

-الحساب 456" الشركاء – العمليات على رأس المال"،

-الحساب 457" الشركاء – الحصص الواجب دفعها"،

-الحساب 458" الشركاء – العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع".

لا تسجل حسابات "المجمع والشركاء" العمليات المنجزة كمورّدين أو زبائن والتي تسجل على الترتيب في الحساب 40 " مورّدون" أو في الحساب 41" زبائن".

يسجل الحساب 451 " عمليات المجمع" في جانبه المدين مبلغ الأموال التي يقدمها الكيان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة، ويسجل في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي تضعها كيانات المجمع تحت تصرف الكيان بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

يسجل الحساب 455 " الشركاء – الحسابات الجارية"، في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتا تحت تصرف الكيان.

تستلم الأقسام الفرعية عن "الفوائد الجارية" عند قفل السنة المالية مبلغ الفوائد الجارية غير المستحقة الوفاء.

يخصص الحساب 456 " الشركاء – العمليات على رأس المال" لاستلام مبلغ المساهمات المقدمة من الشركاء (في الجانب الدائن) ويرصد من حسابات رؤوس الأموال المعنية.

يقيد في الجانب الدائن من الحساب 457" الشركاء -الحصص الواجب دفعها" مبلغ الأرباح التي قررت الأجهزة المختصة توزيعها، من خلال القيد في الجانب المدين، حسب الحالة:

- من الحساب 12 " نتائج السنة المالية" ،
- من الحساب 106" الاحتياطات"،
- من الحساب 11 " الترحيل من جديد".

يسجل الحساب 458 " الشركاء، العمليات المنجزة بالاشتراك معا أو في تجمع" عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات المساهمة أو المماثلة (المجموعات).

❖ **الحساب 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين:**

يشمل هذا الحساب بحسب الحاجات، الأقسام الفرعية الآتية:

- الحساب 462" الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات"،
- الحساب 464 " الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية وأدوات مالية مشتقة"،
- الحساب 465 " حسابات دائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية أو أدوات مالية مشتقة"،
- الحساب 467 " الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة"،

– الحساب 468 " الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها."

أثناء التنازل عن أصول غير جارية غير السندات المثبتة في نشاط الحافظة، فإنه يُدخل في دفاتر المحاسبة، مباشرة، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه:

– في الجانب المدين من حساب فرعي في الحساب "65أعباء عملياتية أخرى" (الحساب 652" نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية") إذا كان هذا الفارق سلبيا،

– في الجانب المدين من حساب فرعي في الحساب " 75منتوجات عملياتية أخرى " (الحساب 752"فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية") إذا كان هذا الفارق إيجابيا.

أثناء التنازل عن أصول مالية، فإنه يُدخل في دفاتر المحاسبة، مباشرة، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية بعد استعادة فوارق التقييم المحتملة الواردة في رؤوس الأموال الخاصة:

– في الجانب المدين من حساب الأعباء المالية (الحساب 667" الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية") إذا كان هذا الفارق سلبيا،

– في الجانب الدائن من حساب المنتوجات المالية (الحساب 767" الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية") إذا كان هذا الفارق إيجابيا.

تسجل هذه العمليات التي تتم معالجتها بصفة وكيل في حساب الغير 46 المفتوح باسم الموكّل (الحساب الفرعي 467" الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة") ولا ترد في دفاتر المحاسبة إلا مكافأة الوكيل ضمن نتيجة الحساب الفرعي 706" تقديم الخدمات الأخرى" إذا كان نشاط الوكيل يمثل النشاط الرئيسي للكيان، في الحساب 708 " منتوجات الأنشطة الملحقة" في الحالات الأخرى.

يُنقل الحساب 468" الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها خارج الضرائب" عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة. وتقدم هذه الحسابات مع احتساب الرسم على القيمة المضافة (ينقل مبلغ الرسم على القيمة المضافة المتصل بذلك في مقابل القسم الفرعي للحساب 44" الرسم على القيمة المضافة").

يرصد هذا الحساب عند التسوية الفعلية، في مقابل الحسابات الأخرى 46 المعنية، مع تسجيل التعديلات الضرورية في الحسابات المعنية. كما يمكن أن تُردّ العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

- **الحساب 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية:**

توضع الحسابات 47 وهي الحسابات الانتقالية أو الانتظارية تحت تصرف الكيانات لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات الآتية:

– العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها أو العمليات التي تتطلب معلومة إضافية .كل عملية تسجيل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الآجال. وهذا الحساب لا يظهر في الكشوف المالية.

❖ **الحساب 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات:**

يتضمن هذا الحساب بحسب الحاجات الفروع الآتية:

– الحساب 481 " المؤونات – الخصوم الجارية"،

– الحساب 486" الأعباء المعاينة مسبقا"،

– الحساب 487" المنتوجات المعاينة مسبقا."

تستقبل الحسابات 486" الأعباء المعاينة مسبقا "و487" منتوجات معاينة مسبقا" عند إقفال السنة المالية، التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة (بالنسبة لمبالغها خارج الرسوم القابلة للاسترجاع) وتصحح هذه الحسابات كما تقيد التكاليف و المنتوجات في الحسابات حسب النوع المعني وذلك أثناء السنة المالية حيث يتم نقلها وفقا لمبادئ استقلالية السنوات المالية وضمّ التكاليف إلى المنتوجات.

– **مؤونات الخصوم الجارية**

عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481" المؤونات – الخصوم الجارية" عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف 68" المخصصات للاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة".

وعندما تتحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة (القيد في الجانب المدين للحساب 48 عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب مالي أو حساب الغير) وتم تصفية الحساب 481 الخاص بالمؤونة كما يأتي:

عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب المنتوجات 78" الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات" عندما تتجاوز المؤونة التكلفة.

عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المطابق عندما تكون المؤونة غير كافية.

تسترد المؤونة عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب المنتوجات 78" استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات " إذا تبين بأنّ لا مبرر لوجودها.

- **الحساب 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير:**

عند إثبات خسارة القيمة عن حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 المنشأة حسب طبيعة الحسابات الدائنة المعنية:

- حساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن،

- حساب 495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء،

- حساب 496 خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين

- حساب 498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة).

يضبط حساب خسارة القيمة المتعلق بكل حساب للغير في نهاية كل سنة مالية عن طريق:

- القيد في الجانب المدين لحسابات المخصصات المطابقة عندما يرتفع مبلغ خسارة القيمة،

-القيد في الجانب الدائن للحساب 78 "الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات" عندما ينخفض مبلغ خسارة القيمة أو يلغى (عندما تصبح خسارة القيمة كلية أو جزئيا لا مبرر لوجودها).

وعند حلول تاريخ تسديد الدين الذي كان موضوع خسارة في القيمة، فإن خسارة القيمة المثبتة سابقا ترصد عن طريق القيد في الجانب الدائن من الحساب 78.

وعندما يتبين بأن الدين غير قابل للاسترداد، تقيد خسارة القيمة في مبلغ الدين ويقيد الفارق المحتمل في الحساب 654" خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل".

خامسا- دراسة الصنف الخامس الحسابات المالية:

50- القيم المنقولة للتوظيف

إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير. وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان مع نية الحفاظ عليها باستمرار .وينقسم هذا الحساب إلى الفروع المقترحة الآتية:

501- " الحصص في المؤسسات المرتبطة"،

502- " الأسهم الخاصة"،

503- " الأسهم الأخرى أو السندات"،

506- " السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل"،

508 -" قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة"،

509 -" التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة".

تقيد في الجانب المدين لحسابات "القيم المنقولة للتوظيف" تكلفة اقتناء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية.

وفي حالة سندات التوظيف التي تسدد جزئيا قيمتها الاسمية، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات، أما القسم غير المطلوب فيقيد في الجانب الدائن للحساب 509" التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير

المسددة) "وسيتم ترصيد هذا الحساب كلما تم دفع المبالغ المطلوبة، في مقابل حسابات الخزينة).

وبالنسبة لسندات التوظيف القابلة للتفاوض فورا و المقيمة حسب قيمة السوق عند تاريخ وقف الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات الظاهرة في المحاسبة يسجل:

– في الجانب المدين للحساب 50 في مقابل الحساب "765فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة "إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة،

– في الجانب الدائن للحساب 50 في مقابل الحساب 665" فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة" إذا تعلق الأمر بنقص القيمة.

وفي حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد الحساب 50 القيمة الخام المصححة لدخول زيادة القيمة أو نقص القيمة الخفيتين في الجانب المدين وثمن التنازل في الجانب الدائن ليحول:

– مقابل القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المالية 667" الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية" إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل.

– مقابل القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات المالية 767" الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية" إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل. ويستقبل الفرع 502

" الأسهم الخاصة " في الجانب المدين تكلفة اقتناء السندات التي يمتلكها الكيان بصفة مؤقتة وفقا للشروط المحددة في التشريع الوطني.

وينبغي الإشارة إلى أنه عند تقديم الميزانية يظهر هذا الحساب في فصل خاص مع حسم رؤوس الأموال الخاصة إلا إذا تعلق الأمر بالاسترداد عن طريق شراء الأسهم بمبالغ غير معبرة قصد منحها للأجراء في إطار اتفاقية أو عقد.

وعند إقفال السنة المالية، تقيد الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل استحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف، في الجانب المدين للحساب 518 "الفوائد المنتظرة". ويتم ترصيد هذا الحساب عند حلول أجل الاستحقاق.

- **الحساب 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها:**

يستعمل الكيان بالنسبة لكل حساب مالي يحوزه، تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب 51" البنوك – والمؤسسات المالية وما يماثلها". وتطابق حركات القيد في الجانب المدين، المبالغ المالية المستلمة وحركات القيد في الجانب الدائن، المبالغ المصروفة من الصندوق.

وتقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند إقفال السنة المالية، في الحساب 518 "الفوائد المنتظرة".

و يرصد هذا الحساب عند حلول الأجل وتصبح الفوائد مستحقة.

إن المساهمات المالية الجارية مثل القروض على الحسم تسجل في الجانب المدين لحساب البنك المعني بقرض الحساب 519" المساهمات البنكية الجارية".

52- الأدوات المالية المشتقة

تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل (بالتراضي أو الموحدة) والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.

ولا تؤدي الأدوات المتفرعة إلى تحويل الأداة المالية الابتدائية الخفية عند بداية سريان العقد، ولا يتم التحويل بالضرورة عند حلول أجل العقد.

وعند اقتناء أدوات مالية متفرعة، يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52" - الأدوات المالية المشتقة" مع التمييز عند الاقتضاء في هذه الحسابات بين طبيعة هذه الأدوات (أدوات مالية مشتقة قابلة للتداول فورا في سوق تضمن السيولة وأمن المعاملات، أدوات الضمان وأدوات مالية مشتقة أخرى) في مقابل الحسابات المالية المعنية.

إن التغيرات في قيمة العقود المحررة في الأسواق المنظمة، والمثبتة في التصفية اليومية للهوامش المدينة والدائنة، يتم قيدها في حساب النتائج الخاص بالأعباء والمنتوجات المالية.

غير أنه خروجا عن هذا المبدأ، تسجل التغيرات في قيمة العقود أو الخيارات المثبتة في هذه الأسواق والمنجزة على سبيل الضمان في الحساب 52 وتنقل إلى حساب النتائج

خلال مدة سريان العنصر المضمون وذلك بكيفية تناظرية مع نمط إدراج المنتوجات والأعباء في الحسابات الخاصة بهذا العنصر.

وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والمقيمة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات المضمونة والواردة في المحاسبة، يتم تسجيله:

- في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحساب " 76منتوجات مالية" (الفرع 765" فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة") إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة،

- في الجانب الدائن للحساب 52 في مقابل الحساب 66" الأعباء المالية" (الفرع ، 665فارق التقييم عن الأصول المالية، نواقص القيمة) ، إذا تعلق الأمر بنقص القيمة،

- وفي حالة التنازل عن أدوات مالية مشتقة، فإن رصيد الحساب 52(القيمة الخام للدخول في الجانب المدين وثمن التنازل في الجانب الدائن) يتم تحويله:

في مقابل القيد في الجانب المدين للحساب 66- "الأعباء المالية" (الفرع 667" الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية ") إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل،

- في مقابل القيد في الجانب الدائن للحساب 76 - "منتوجات مالية" (الفرع 767) إذا تعلق الآمر بفائض قيمة التنازل.

❖ **الحساب 53 الصندوق:**

يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه الكيان في الجانب المدين لحساب الصندوق.

ويقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب. ويكون رصيده دائما مدينا أو سلبيا.

❖ **الحساب 54 وكالات التسبيقات والاعتمادات:**

يسجل الحساب 54" وكالات التسبيقات والاعتمادات" المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون والاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.

وينقسم الحساب 54 إلى الفرع 541" وكالات التسبيقات والفرع 542" الاعتمادات".

ويسجل في الجانب المدين للحساب 541 مبلغ الأموال المسلمة إلى محاسبي الوكالات عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الصندوق.

ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- مبلغ المصاريف المنجزة لحساب الكيان عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الغير أو الأعباء.

- مبلغ نقل الأموال المسلفة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الخزينة.

ويسجل الحساب 542 الاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو باسم عون من أعوان الكيان. ويتم ترصيده عند إنجاز الاعتماد.

❖ **الحساب 58 التحويلات الداخلية:**

إن الحساب 58" – تحويلات داخلية" هو حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة ويتم ترصيده بعد انتهاء هذه العمليات.

ويهدف هذا الحساب على الخصوص إلى تمكين عملية التمركز دون خطر الاستعمال المزدوج من:

– تحويل الأموال من حساب خزينة (صندوق أو بنك) إلى حساب خزينة آخر (بنك أو صندوق) ،

–وبصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة.

❖ **الحساب 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية:**

إن طبيعة الحساب 59 وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب 49. فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل.

وبالفعل وكغيرها من الأصول الأخرى فإن الأصول المالية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال المدة، تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحصيل.

إن الأصول المالية الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمها الصحيحة والتي تخضع إلى اختيار لخفض القيمة قصد التأكد من خسارة محتملة في القيمة هي:

- الحسابات الدائنة لدى البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المثيلة،

-وكالات التسبيقات والاعتمادات.

وعند إثبات الخسارة في القيمة، يتم قيدها في حسابات مالية دائنة للحساب "59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية."

وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين للحساب "686المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -العناصر المالية."

وفي نهاية كل سنة مالية يضبط حساب المؤونة المتعلق بكل حساب مالي عن طريق:

- القيد في الجانب المدين لحساب المخصصات عندما يرتفع مبلغ المؤونة،

-القيد في الجانب الدائن لحساب الاسترجاع المالي عندما يكون مبلغ المؤونة منخفضا أو ملغى (تصبح المؤونة بصفة كلية أو جزئية لا مبرر لوجودها).

وعندما تصبح الخسارة نهائية تقيد خسارة القيمة في الجانب الدائن للحساب المالي المطابق، بمعدل مبلغ الخسارة المسجلة. ويلغى الرصيد المحتمل للحساب المالي عن طريق القيد في الجانب المدين للحساب "668 الأعباء المالية الأخرى."

سادسا- الصنف السادس حسابات الأعباء:

تعرض المنتوجات والتكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق.

ويعتبر تقسيم المنتوجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

وفي مجال التطبيق، يسمح نظام المحاسبة التحليلية البسيطة أو حتى مجرد جدول التوزيع بالنسبة للكيانات الصغيرة، بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التصنيف حسب الوظيفة والعكس بالعكس.

وتعرض أدناه الحسابات المخصصة للتسجيل المحاسبي للتكاليف حسب طبيعتها .

الانتساب حسب الطبيعة:

- **الحساب 60 المشتريات المستهلك المستهلكة:**

يختلف تسيير الحسابات 60 (المواد الأولية المستهلكة والتموينات المستهلكة الأخرى والسلع المبيعة) المتعلقة بالمشتريات المخزنة المستهلكة، باختلاف نظام الجرد المعمول به في الكيان: سواء أكان جردًا متناوبًا أو جردًا دائمًا.

لقد تم تحديد تسيير هذه الحسابات على مستوى تسيير حسابات التخزين (الصنف 3).

إن تقويم المخزونات المستهلكة يحسب بسعر الاقتناء وبتكاليف الشراء الإضافية (النقل، العمولة، التأمين ... الخ) التي تضاف إلى سعر الشراء، وصافي التخفيض، التنزيل والحسم المحصلة.

إن مشتريات الدراسة والخدمات الأخرى، بما في ذلك اقتناء التجهيزات والأشغال، تدمج مباشرة ضمن الأعمال، كما أن الأشغال أو المنتوجات المصنعة من طرف الكيان تسجل في الحسابات 60.

كما أن المقتنيات غير القابلة للتخزين (الماء، الطاقة، ...) أو غير المخزنة من طرف الكيان مثل تلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، تسجل هي الأخرى في الحسابات 60" مشتريات مستهلكة ". إن العناصر المسجلة ضمن المشتريات غير القابلة للتخزين (الحساب 60) والتي لم يتم استهلاكها عند قفل السنة المالية، تسجل كأعباء مثبتة مسبقا في الجانب المدين للحساب 48.

- **الحسابين 61 و62 الخدمات الخارجية:**

- تسجل في الحسابين 61 و62 التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير.

إن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات 61 و62 دون التفريق بينهما.

كما أن هذين الحسابين يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج وتسجل تكاليف الإيجار بعنوان عقود الإيجار العادي ضمن هذين الحسابين.

❖ **حساب 63 أعباء المستخدمين:** تحتوي أعباء المستخدمين:

* رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب.

وتقيد في الجانب المدين المستحقات العينية في الحساب 638" أعباء المستخدمين الأخرى " في مقابل الجانب الدائن حساب المنتوج 758 سلع التسيير العادية الأخرى ". أو في اعتماد حسابات الأعباء المعنية.

* اشتراكات الصناديق الاجتماعية وصناديق الاحتياط، المرتبطة بهذه الرواتب،

* التكاليف الاجتماعية الأخرى، مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ولجان الشركات)،

* التكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل ، في حالة المؤسسة الفردية.

❖ **الحساب 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:**

الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، هي أعباء تتعلق بما يأتي:

- من جهة، تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية،

- ومن جهة أخرى، تتعلق بمدفوعات تقرّها السلطة العمومية لا سيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية أو الاجتماعية.

كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا القسم لأنها مسجلة في الحساب 69 "الضرائب على النتائج وما يماثلها."

❖ **الحساب 65 الأعباء العملياتية الأخرى:**

إن العناصر الموجودة في الحساب 65 تعتبر بطبيعتها مشكّلة لناتج النشاطات العادية للكيان.

ويسجل هذا الحساب ما يأتي:

* إتاوات عن التنازل ، البراءات، الرخص ، العلاقات ، التصرفات ، أنظمة البرمجة المعلوماتية، الحقوق والقيم المماثلة. (الحساب 651)،

* ناقص القيم المستخرج عند تحويل أصل مثبت غير مالي (الحساب رقم 652 خروج تثبيتات عينية أو معنوية ، سندات مساهمة) ،

* أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم (الحساب 653)،

* الخسائر نتيجة الحسابات الدائنة غير القابلة للتحصيل (الحساب 654)،

*حصة الناتج عن التعاملات المشتركة (الحساب 655).

* غرامات السوق، غرامات ضريبية أو جزائية، الهبات والتبرّعات المسموح بها (الحساب 656).

الحساب 655: " حصّة النتائج عن المعاملات المشتركة".

تحسب أعباء شركة المساهمة أو مثيلاتها (تجمعات، مقاولات) وسلعها ضمن أعباء وسلع المسّير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المساهمة بصفة حصرية ويكون ذلك معروفا قانونيا لدى الغير،

إذا تعلق الأمر بربح، تسجل حصة نتائج المساهمين المشاركين الآخرين في حسابات المسير وتقيد في الجانب المدين للحساب 655 في مقابل الجانب الدائن لحساب 458" الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع"، وإذا تعلق الأمر بخسارة تسجل في الجانب الدائن لحساب 458 في مقابل الجانب الدائن للحساب 755،

وبنفس الطريقة، تسجل حصة نتيجة كل شريك غير مسير ضمن حسابه في الحسابين 755أو655 عن طريق الجانب المدين أو الدائن لحساب 458.

❖ **حساب 66 الأعباء المالية:**

- يتفرع هذا الحساب حسب الحاجة إلى الإعلام لغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء كالآتي:

* حساب 661 "أعباء الفوائد"،

* حساب 664 "الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات"،

*حساب 665 " فارق التقييم على أصول مالية – نواقص القيمة" ،

* حساب 666 " خسائر الصرف" ،

*حساب 667 " الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية" ،

* حساب 668 " الأعباء المالية الأخرى".

– يقيد في الجانب المدين لحساب " أعباء الفوائد " مجموع الفوائد المرتبطة بفترة المحاسبة على الاقتراض، الديون و عمليات التمويل.

– يقيد في الجانب المدين " فارق التقويم أدوات مالية – ناقص القيمة " في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقويم هذه الأصول أو الخصوم المالية و تقديرها بقيمتها الحقيقية، وهذا عندما يظهر هذا التقويم قيمة ناقصة، والتي تحتسب وفقا للتنظيم الحالي، ضمن نتيجة المدة.

كما أن هذا الحساب لا يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقوم بقيمتها المهتلكة، أو التي يقتطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المحاسبية، مباشرة من رؤوس الأموال.

ويسجل الحساب 664 " الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات" الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات والتي لا يمكن تحصيلها، كما أن الحسابات الدائنة

المرتبطة بالمساهمات تمثل الحسابات الدائنة وليدة بسبب القروض الممنوحة للكيانات التي يكون فيها للمقرض (سندات مساهمة أو أشكال أخرى للمساهمة).

❖ **الحساب 67 العناصر غير العادية –الأعباء:**

لا يستعمل الحساب 67" العناصر غير العادية – الأعباء إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة. فالغرض من وجود هذا الحساب هو ضرورية تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي ومبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدة.

❖ **الحساب 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:**

– يقيد في الجانب المدين للحساب 68 في مقابل حسابات الاهتلاك، خسارة القيمة والمؤونات المعنية.

❖ **الحساب 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها:**

يقيد في الجانب المدين الحساب 69 المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق الشركة:

الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية والضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات.

كما يسجل هذا الحساب الأعباء المتعلقة لمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج الكيان (قانونية أو تعاقدية).

حالة الاقتطاع حسب الوظيفة:

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

إن حالات تجميعات الأعباء المتلقاة غالبا، هي كالآتي:

تجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو حسب النشاطات مثال: المشتريات، الإنتاج، التوزيع والإدارة.

- تجميع حسب وسيلة الاستغلال.

مثال: مخزن ومصنع ومكتب.

- تجميع حسب المنتوجات أو الخدمات.

مثال: الورشات أو نوع الورشات.

-تجميع حسب مركز المسؤولية.

مثال: مديرية عامة، إدارة، مديرية تجارية، مصلحة دراسات، مصلحة تقنية.

- تجميع حسب المنطقة الجغرافية.

- أخذا بعين الاعتبار وجوب إظهار المعلومات المتعلقة بمبلغ بعض الأعباء العينية في حساب النتائج أو في ملحق الكشوف المالية فإن متابعة حسابات الأعباء حسب الوظيفة غالبا ما تجرى وفقا لطريقة تقنين متعددة:

كل عبء يكون محل اقتطاع مزدوج، عند تسجيله في المحاسبة، وهذا على أساس تقنين عيني حسب قائمة مكونة مفروضة من جهة، وعلى أساس تقنين حسب الوظيفة وفقا لقائمة مدّونة خاصة بالكيان من جهة أخرى.

سابعا- الصنف السابع حسابات المنتوجات:

70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة:

تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة، حسب سعرها الصافي والرسم المحصل على القيمة المضافة، مع حسن تنزيلات وتخفيضات الأسعار الممنوحة . تقسم الحسابات، وفقا لاحتياجات الكيان، كي يتسنى تمييزها، مثلا: مجموعات المنتوجات (حسب طبيعتها، حسب النظام الضريبي، حسب نظام الإنتاج،...)

- المبيعات المحلية والمبيعات المخصصة للخارج.

- التنازلات بأسعار مكلفة.

- المبيعات داخل المجمع والمبيعات خارج المجمع.

- المبيعات المرتبطة بالنشاط الرئيسي والمنتوجات المرتبطة بالنشاطات الفرعية.

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

❖ **الحساب 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون:**

يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن.

فمتغيرات مخازن المؤونات والسلع، تقيد هي الأخرى في الحسابات "603 تغيرات المخزونات (التموينات والسلع) ".

تقيد متغيرات المخزونات في هذه الحسابات، في إطار جرد متناوب، وتقتطع من قيمة المنتوج المخزن الأولية، وتقرض من قيمة المنتوج المخزن النهائية.

ويمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) وهذا ما بين بداية الفترة ونهايتها.

تظهر الحسابات 72 ضمن حساب النتائج تحت فصل " المنتوجات".

❖ **الحساب 73 الإنتاج المثبت:**

يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي وعناصر الأصل العيني، التي أنشاها الكيان والمسجلّة في الأصول غير الجارية)الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة).

كما يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن مبلغ المصاريف الملحقة الداخلية التي يتحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت (نقل، منشآت، تركيب ...الخ).

❖ **الحساب 74 إعانات الاستغلال:**

يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة المعنية.

❖ **لحساب 75 المنتوجات العملياتية الأخرى:**

تعتبر العناصر حسب الطبيعة التي تظهر في الحساب ، 75مكونة لناتج النشاطات العادية للكيان .تسجل الحساب 75 في الجانب الدائن، ضمن إعاناته، ما يأتي:

* 751 الأتاوى عن الامتياز والبراءات، والتراخيص والعلامات والتصرفات، وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة،

* 752 فائض القيمة الناتج عند التنازل عن أصول مثبتة غير مالية (تثبيتات عينية أو معنوية، سندات المساهمة) ،

* 753 الرواتب التي يحصلها الكيان باسم وظائفها الإدارية (متصرف إداري، مسّير...) لدى كيانات أخرى من نفس المجمع الذي ينتمي إليه،

* 754 حصّة إعانات الاستثمار التي تحول إلى ناتج،

* 755 حصة ناتج العمليات المشتركة،

* 756 تحصيلات على الحسابات الدائنة المستهلكة،

* 757 المنتوجات الاستثنائية في عملية التسيير (مثال: تعويضات التأمين المحصّلة) ،

* 758 منتوجات التسيير العادية الأخرى (مثل :عائدات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية، التراجع، الغرامات، التبرعات المسموح بها، ...) ،

ويسجل الحساب 755" حصة ناتج العمليات المشتركة " على مستوى حسابات المسير، عمليات حصة الخسارة الواجب اقتطاعها من شركاء المحاصة، وعلى مستوى الشركاء المساهمين يسجل حصة الأرباح التي تعود إليهم. (أنظر تسيير الحساب 655).

❖ **حساب 76 المنتوجات المالية:**

يقسم الحساب 76 حسب الحاجة إلى الإعلام، لإظهار طبيعة أو أصل الأعباء:

- حساب 761 " منتوجات المساهمات" ،

- حساب 762 " عائدات الأصول المالية" ،

- حساب 765 " فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة" ،

- حساب 766 " أرباح الصرف" ،

- حساب 767 " الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية" ،

- حساب 768 " منتوجات مالية أخرى".

يسجل في الحساب الدائن للحساب " فارق التقييم على العناصر المالية – فائض القيمة" في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقييم هذه الأصول أو الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية.

إذا كان هذا التقييم يظهر فائض قيمة الذي يجب أن يدرج حسب هذا التنظيم في نتيجة الفترة.

كما لا يتضمن هذا الحساب الأدوات المالية الواجب تقويمها حسب قيمتها المهتلكة أو التي يجب أن يقتطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال.

❖ **الحساب 77 العناصر غير العادية -منتجات-:**

لا يستعمل الحساب 77" العناصر غير العادية – المنتجات" إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط الكيان.

وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية، على حدة.

❖ **الحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات:**

يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات من خلال القيد في الجانب المدين القيمة والمؤونات المعنية، عند التموين عندما يصبح هذا التموين أو خسارة القيمة المثبتة مسبقا بدون موضوع.

ثامنا- تمارين مختارة حول التسجيل المحاسبي وسير الحسابات من الصنف 1 إلى غاية الصنف 7:

تمرين رقم (1): بتاريخ 2020/01/01 أنشأ علي وشركاؤه مؤسسة إنتاجية (صناعية) برأسمال قدره 1000.000دج، تم شراء مباني بقيمة 400.000دج، معدات وأدوات 200.000دج، مواد أولية بمبلغ 100.000دج، مخزونات بضاعة بمبلغ 80.000دج، وقد وضع بالبنك والصدوق مناصفة جزء من رأس المال وقدر بمبلغ 200.000دج.

- المطلوب إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل: - إعداد الميزانية الافتتاحية

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2020/01/01

رقم الحساب	الأصول	المبلغ	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
	أصول غير جارية	**600.000**			
213	مباني	400.000			
215	معدات وأدوات	200.000		**أموال خاصة**	1000.000
	أصول جارية	**400.000**	101	رأسمال الشركة	1000.000
30	بضاعة	80.000			
31	مواد أولية	100.000			
512	بنك	120.000			
53	صندوق	100.000			
	المجموع	1000.000		المجموع	1000.000

- وفي نهاية السنة كانت المعطيات المتعلقة بهذه كالتالي: مباني 500.000دج، معدات 400.000دج، مواد أولية 100.000دج، منتجات مصنعة 200.000دج، عملاء

70.000دج، البنك 120.000دج، الصندوق 80.000دج، موردو المخزونات 300.000دج، رأس المال 1000.000دج.

- إعداد الميزانية الختامية مع إظهار النتيجة؟

الحل : نتيجة الدورة = الأصول – الخصوم

= (500.000+400.000 +50.000+ 250.000+ 70.000 +120.000 +80.000) – (1.000.000 +300.000)

نتيجة الدورة = 1.470.000 –1.300.000 = 170.000دج

الميزانية الختامية بتاريخ 2010/12/31

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول غير جارية	**900.000**	**أموال خاصة**	**1170.000**
مباني	500.000	رأسمال الشركة	1000.000
معدات وأدوات	400.000	نتيجة الدورة	170.000
أصول جارية	**570.000**	**خصوم جارية**	**300.000**
مواد أولية	50.000	موردو المخزونات	300.000
منتجات مصنعة	250.000		
عملاء	70.000		
بنك	120.000		
صندوق	80.000		
المجموع	**1470.000**	**المجموع**	**1470.000**

تمرين رقم (02): في 2020/01/01 بدأ التاجر نشاطه التجاري وخصص لذلك مباني تجارية بقيمة 300.000 دج، معدات وأدوات ب 30.000 دج، أموال بالبنك 50.000 دج ومخزونات من البضائع 50.000دج. وخلال السنة قام المستغل بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2020/02/12 تم السحب من مخزون البضاعة بقيمة 3.000 دج لاستهلاكه الشخصي العائلي.

- بتاريخ 2020/06/14 تم وضع في بنك المؤسسة مبلغ 10.000دج من أمواله الخاصة.

- بتاريخ 2020/12/31: كانت النتيجة الدورة ربح لسنة 2020 بمبلغ 4.000دج تم دمجها في رأس المال الصادر.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية مع ترصيد الحسابات بالتاريخ المناسب.

الحل:

أرقام الحسابات		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2020/01/01		
213		ح/ مباني	300.000	
215		ح/ معدات وأدوات	30.000	
30		ح/ بضاعة	50.000	
512		ح/ بنك	50.000	
	101	ح/ أموال استغلال		430.000
		رأسمال المؤسسة		
		2020/02/12		
108		ح/ المستغل	3.000	
	30	ح/ بضاعة		3.000
		سحب بضاعة للاستهلاك الشخصي		
		2020/06/14		

		ح/ البنك		
512		ح/ المستغل	10.000	
	108	مدفوعات المستغل للمؤسسة		10.000
		2020/12/31		
		ح/ المستغل		
108		ح/ أموال الاستغلال	10.000	
	101	ترصيد حساب المستغل		10.000
		2020/12/31		
		ح/ نتيجة الدورة ن		
120		ح/ أموال الاستغلال	4.000	
	101	ترصيد نتيجة الدورة		4.000

تمرين رقم (03): بتاريخ 2021/01/01 تم تأسيس شركة عبد المهيمن وشركاؤه، وكانت الحصص كما يلي: أموال جاهزة بمبلغ 400.000، أراضي بقيمة 50.000، مباني بقيمة 200.000، معدات نقل بقيمة 120.000، معدات وأدوات بقيمة 50.000.

بتاريخ في2021/11/10 قدرت القيمة السوقية لمعدات النقل بقيمة 150.000.

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية في اليومية:

الحل:

أرقام الحسابات	البيان	المبالغ

مدين	دائن		مدين	دائن
		2021/01/01		
456		ح/ الشركاء	820.000	
	109	ح/ رأس المال غير المطلوب		820.000
		رأسمال المؤسسة		
		2021/01/01		
211		ح/ أراضي	50.000	
213		ح/ مباني	200.000	
215		ح/ معدات وأدوات	50.000	
218		ح/ معدات نقل	120.000	
53		ح/ الصندوق	400.000	
	456	ح/ الشركاء		820.000
		سحب بضاعة للاستهلاك الشخصي		
		2021/11/10		
218		ح/ معدات النقل	30.000	
	105	ح/ فرق إعادة التقدير		30.000
		مدفوعات المستغل للمؤسسة		

تمرين رقم (04): في2021/01/01 بدأ محمد نشاطه عن طريق شراء مباني بمبلغ 400.000 دج، معدات وأدوات بمبلغ 40.000دج، وكان لديه أموال بالبنك بمبلغ 50.000 دج ومخزونات من البضائع بمبلغ 80.000 دج. وقد قام أحمد بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2021/02/12، تم العمل على تخفيض رصيد البنك بمبلغ 4000 دج بشكل نهائي (تخفيض في رأس المال). وذلك كون رصيد البنك مرتفعا مقارنة باحتياج نشاط المؤسسة.
- بتاريخ 2021/05/07 تم وضع مبلغ في صندوق المؤسسة قدر بـ 6.000 دج من أمواله الشخصية.
- بتاريخ 2021/08/21 تم سحب بضاعة من المؤسسة بـ 8.000 دج لاستهلاكه الشخصي.
- بتاريخ 2021/12/31 كانت نتيجة الدورة خسارة بمبلغ 1.000 دج.

المطلوب: تسجيل الحسابات في دفتر اليومية.

أرقام الحسابات		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	21/01/01	مدين	دائن
213		ح/ مباني	400.000	
215		ح/ معدات وأدوات	40.000	
30		ح/ بضاعة	80.000	

	50.000	ح/ بنك		512
570.000		ح/أموال الاستغلال	101	
		القيد الافتتاحي		
		2021/02/12		101
	40.000	ح/ أموال الاستغلال	512	
40.000		ح/ بنك		
		تخفيض في رأسمال المؤسسة		
		21/05/07		
	6.000	ح/ صندوق		53
6.000		ح/ المستغل	108	
		مدفوعات المستغل للمؤسسة		
		21/08/21		
	9.000	ح/ المستغل		108
9.000		ح/ بضاعة	30	
		مسحوبات المستغل من المؤسسة		
		21/12/31		
	3.000	ح/ أموال الاستغلال		101
3.000		ح/ المستغل	108	
		ترصيد حساب المستغل		

		21/12/31		
101		ح/ أموال الاستغلال	3.000	
	129	ح/ نتيجة الدورة		3.000
		ترصيد نتيجة الدورة		

تمرين رقم (05): قامت مؤسسة الفتح للدراجات والدرجات النارية بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2021/01/13 شراء أراضي بقيمة 270.000 نقدا؛
- بتاريخ 2021/02/11 اقتناء برنامج للاعلام الآلي بمبلغ 200.000دج تم سداده نقدا؛
- بتاريخ 2021/02/16 عمل مهندس المؤسسة على انجاز برنامج خاص بنظام الأجور بلغت تكلفة إنجازه 120.000؛
- بتاريخ 2021/02/16 شراء شاحنة بقيمة 150.000 تسدد بعد 3 أشهر؛
- بتاريخ 2021/03/26 استأجرت حافلة لنقل عمالها في إطار عقود الايجار- تمويل مدة العقد خمس سنوات قيمة العقد 150.000، على أن يتم تسديد مبلغ 2500 شهريا كايجار، أما المصاريف المالية فبلغت 1000.

المطلوب: سجل مختلف العمليات التي قامت بها هذه المؤسسة في يوميتها.

الحل:

مدين	دائن		مدين	دائن
		2021/01/13		
211		ح/ أراضي	270.000	
	53	ح/ الصندوق		270.000
		شراء أراضي		
		2021/06/11		
204		ح/ برنامج الاعلام الآلي	200.000	

	53	ح/ الصندوق		200.000
		شراء برنامج اعلام آلي		
		2021/02/11		
204		ح/ برامج إعلام آلي	120.000	
	731	ح/ إنتاج مثبت لاصول معنوية		120.000
		تثبيت البرنامج		
		2021/02/16		
215		ح/ معدات نقل	150.000	
	404	ح/ موردو القيم الثابتة		150.000
		شراء معدات نقل		
		2021/03/26		
215		ح/ معدات نقل	150.000	
	167	ح/ ديون عقد الايجار- تمويل		150.000
		تأجير معدات نقل		
		2021/03/26		
167		ح/ ديون عقد الايجار- تمويل	25.000	
	512	ح/ البنك		25.000
		سداد الايجار الشهري لمعدت النقل		
		2021/03/26		
668		ح/ مصاريف مالية أخرى	100	
		ح/ البنك		100
		سداد المصاريف المالية لمعدات نقل		

تمرين رقم (06): قامت نفس المؤسسة بالتمرين رقم (05) بدفع مصاريف لتطوير منتوجها الرئيسي كانت كالتالي:

- مصاريف متعلقة بالدراسات والأبحاث ب60.000دج بشيك بنكي، إستهلاك مواد أولية ب100.000دج، أجور للعمال بشيك بنكي 70.000دج.

المطلوب تسجيل الأعباء السابقة.

الحل:

مدين	دائن		مدين	دائن
		//		
601		ح/ مواد ولوازم مستهلكة	100.000	
617		ح/الدراسات والأبحاث	60.000	
631		ح/أجور المستخدمين	70.000	
	31	ح/موادو لوازم		100.000
	512	ح/بنك		130.000
		مصاريف التطوير المثبتة		
		//		
203		ح/ مصاريف التطوير المثبتة	230.000	
	731	ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوية		230.000
		تثبيت مصاريف التنمية		

تمرين رقم (07): خلال سنة 2020 قامت مؤسسة جنى للحلويات بالعمليات التالية:

- اشترت بتاريخ 2020/03/01 برنامج معلوماتي لاستعماله في المعالجة المحاسبية للاجور ب170000 دج على الحساب.
- أنتجت بتاريخ 2020/06/11 برنامج معلوماتي بوسائلها الخاصة لتسيير المخزون، وقد تحملت بذلك أجور للمستخدمين قدرت بمبلغ 50.000دج وتم سدادها بشيك

بنكي، كما وتحملت مصاريف استقبال خبراء من خارج البلاد قدرت بمبلغ 20.000دج وتم سدادها بشيك بنكي كذلك.

الحل:

مدين	دائن		مدين	دائن
		2020/03/01		
204		ح/ برامج إعلام آلي	170.000	
	404	ح/ موردو التثبيتات		170.000
		شراء برنامج معلوماتي		
		2020/06/11		
625		ح/ تنقلات، مهمات و استقبالات	20.000	
631		ح/أجور مستخدمين	50.000	
	512	ح/ بنك		70.000
		مصاريف الانتاج		
		//		
204		ح/ برامج إعلام آلي	70.000	
	731	ح/ إنتاج مثبت لاصول معنوية		70.000
		تثبيت البرنامج		

التمرين رقم (08): خلال السنة (N) قامت مؤسسة ياسر للحلويات بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2020/06/11 اشترت مواد أولية داخل أغلفة مستهلكة نقدا، ثمن المواد الأولية 210000 دج، والأغلفة غير المسترجعة بـ 40.000 دج، وقد استفادت من تخفيض تجاري بقيمة 25.000 دج، وقدر الرسم على القيمة المضافة بـ 19%.

- بتاريخ 2020/06/17 اشترت أغلفة مستهلكة وزنها 2500 غ بسعر 100 دج للغرام بشيك بنكي.
- بتاريخ 2020/07/11 اشترت بضاعة ثمنها 30.000 دج (1.000 كلغ سعر الكلغ الواحد 300 دج) داخل أغلفة متداولة قابلة للاسترجاع قيمتها 1765، وقد استفادت من تخفيضين الأول تخفيض تجاري بنسبة 5 %، والثاني تخفيض مالي بنسبة 10 %، وقد قدر الرسم على القيمة المضافة بـ 19%.
- بتاريخ 2020/07/15 قامت المؤسسة بارجاع الأغلفة المتداولة إلى المورد، ولنفترض الحالات الآتية:
  - ارجاع الأغلفة المتداولة للمورد سالمة بنسبة 100% واستعادت الأمانات المدفوعة؛
  - ارجاع الأغلفة المتداولة للمورد متدهورة جزئيا واستعادة مبلغ 765 دج فقط من الأمانات المدفوعة؛
  - عدم ارجاع الأغلفة المتداولة للمورد (متدهورة كليا)؛
  - الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة من طرف المؤسسة (سالمة 100%)، على سبيل شرائها من المورد.

المطلوب: سجل القيود المناسبة في يومية هذه المؤسسة.

الحل:

أرقام الحسابات		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2020/06/11	مدين	دائن
381		ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم	225.000	
4456		ح/ الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع	42.750	
	53	ح/الصندوق		267.750
		شراء مواد أولية		
		//	225.000	
31		ح/ مواد أولية ولوازم		225.000
	381	ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم		
		ادخال المواد الأولية للمخزن		
		2020/06/17		
382		ح/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة	250.000	
4456		ح/ الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع	47.500	
	512	ح/ البنك		297.500
		شراء أغلفة مستهلكة بشيك		
		2020/06/17		
326		ح/أغلفة مستهلكة	250.000	
	382	ح/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة		250.000
		إدخال الأغلفة المستهلكة إلى المخزن		

		2020/07/11		
	285.000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	1.765	ح/ موردون: أمانات مدفوعة		4019
	48.735	ح/ الدولة: رسوم قابلة للاسترجاع		4456
307.000		ح/ موردو المخزونات		
28.500		ح/ تخفيضات مالية مستلمة	401	
		شراء بضاعة على الحساب مع تخفيض مالي وأمانة مدفوعة	7680	
		//		
	285.000	ح/ بضاعة		30
285.000		ح/ مشتريات بضاعة	380	
		إدخال البضاعة للمخزن		

إرجاع الأغلفة المتداولة:

المبالغ		البيان	أرقام الحسابات	
دائن	مدين	2020/07/15	دائن	مدين

401		ح/ موردو المخزون	1.765	
	4096	ح/موردون: أمانات مدفوعة		1.765
		ارجاع الأغلفة المتداولة للمورد سالمة		
		2020/07/15		
401		ح/ موردو المخزون	765	
6136		ح/ نقص أو خسائر على الأغلفة	1.000	
	4096	ح/ موردون: أمانة مدفوعة		1.765
		تخفيض في رأسمال المؤسسة		
		2020/07/15		
6136		ح/ نقص أو خسائر على الأغلفة	1.765	
	4096	ح/ موردون: أمانات مدفوعة		1.765
		عدم ارجع الأغلفة المتداولة وخسارة الأمانة		
		2020/07/15		
2186		ح/ أغلفة متداولة	1.765	
	4096	ح/ موردون: أمانات مدفوعة		1.765
		الاحتفاظ بالأغلفة المداولة (سالمة 100%)		
		على سبيل شرائها من المورد		

تمرين رقم (09): إليك المعلومات التالية والمتعلقة بتأسيس مؤسسة صناعية بتاريخ 2021/01/01:

التركيبات التقنية 6500000، المباني 333000000، الأراضي 435000000، القروض البنكية طويلة الأجل 4000000، تجهيزات الإنتاج 23450000، معدات وأدوات 14500000، موردون 1425000، مخزون التموينات الأخرى 225000، مخزون المواد الأولية 7250000، دائنو التثبيتات 1100000، الصندوق 190000، البنك 2900000، معدات النقل 8250000، مخزون البضاعة 1500000.

خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- بتاريخ 06-04-2020 اشترت المؤسسة مواد أولية بقيمة 650000 دج بشيك بنكي مع تمام التسليم، الرسم على القيمة المضافة 7%.
- بتاريخ 08 -04-2020 اشترت برمجية للمحاسبة التحليلية بقيمة 2500000دج على الحساب، الرسم على القيمة المضافة 17%.
- بتاريخ 16-04-2020 شراء تجهيزات صناعية بقيمة 1750000 دج على الحساب، مصاريف النقل 95000 دج، رسوم جمركية 115000 دج، الرسم على القيمة المضافة 17%.
- بتاريخ 18-04-2020 إدخال نصف المواد الأولية الظاهرة بالميزانية الافتتاحية إلى ورشات الإنتاج من أجل التصنيع.
- بتاريخ 19-04-2020 نتج عن عملية التصنيع منتجات تامة بقيمة 6000000دج، نصف مصنعة بقيمة 2500000دج، بقايا الإنتاج بقيمة 350000دج.

- بتاريخ 21-04-2020 بيع 1/3(ثلث) المنتجات المصنعة بهامش ربح 25٪ بشيك بنكي، الرسم على القيمة المضافة يقدر بـ 17%.
- بتاريخ 26-04- 2020 تم رد (نصف) المواد الأولية المشترات بتاريخ 06-04-2020 نظرا لوجود عيوب تقنية فيها.

المطلوب:

- حساب مبلغ الأموال الخاصة وإعداد الميزانية الافتتاحية
- تسجيل العمليات يومية المؤسسة
- الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

الحل:

1. حساب مبلغ رأس مال الشركة:

∑الأصول = ∑ الخصوم

∑الأصول = ح1+ح2+ح3+ح4+ح5

∑الأصول = 3090000+0+8875000+824700000

∑الأصول =836665000

∑ الخصوم=ح1+ح4

∑ الخصوم=2525000+4000000

∑ الخصوم=6525000

وعليه: ح101=∑الأصول - ∑ الخصوم

ح101=830140000

2. الميزانية الافتتاحية في 04-04-2011:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية	824700000	**رؤوس الأموال الخاصة**	**834140000**
التركيبات التقنية	55000000	رأس مال الشركة	830140000
الأراضي	435000000	القروض البنكية	4000000
البناءات	333000000		
معدات وأدوات	14500000		
معدات نقل	3250000		
تجهيزات مكتب	23450000		
الأصول الجارية	**3875000**	**الخصوم الجارية**	**2525000**
بضائع	1500000	موردو المخزونات	1425000
مواد أولية	7250000	والخدمات	1100000
تموينات أخرى	225000	موردو التثبيتات	
البنك	2900000		
الصندوق	190000		
المجموع	**835665000**		**835665000**

-تسجيل العمليات في اليومية:

أرقام الحسابات		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	2020/01/01	مدين	دائن

	836665000	ح/ الأصول		
836665000		ح/الخصوم		
		تسجيل القيد الافتتاحي (قيد الميزانية)		
		2020/04/06		
	650000	ح/ مشتريات مواد أولية		381
	110500	ح/ رسم قابل للاسترجاع		4456
760500		ح/ البنك	512	
		شراء مواد أولية بشيك		
		//		
	650000	ح/ مواد أولية مخزنة		31
650000		ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		استلام المواد الأولية ودخولها للمخزن		
		2020/04/08		
	2500000	ح/البرمجيات		204
	425000	ح/رسم قابل للاسترجاع		4456
2925000		ح/ موردو التثبيتات	404	
		شراء برمجيات على الحساب		
		2020/04/16		

	1750000	ح/ معدات وأدوات		215
	95000	ح/ معدات النقل		624
	115000	ح/ رسوم جمركية		645
	122500	ح/ رسم قابل للاسترجاع		4456
8850000		ح/ موردو المخزونات	404	
		ح/ دائنو التثبيتات		
		شراء تجهيزات صناعية على الحساب		
		2020/04/18		
	3625000	ح/ مواد أولية مستهلكة		601
3625000		ح/ مواد أولية	31	
		استلام وإدخال نصف المواد الأولية للورشات		
		2020/04/19		
	6000000	ح/ منتجات تامة		355
	2500000	ح/ منتجات نصف مصنعة		351
	350000	ح/ بقايا ونفايات		358
8850000		ح/ انتاج مثبت	72	
		ادخال المنتجات إلى المخزن		
		2020/04/21		
	2925000	ح/ البنك		512
2500000		ح/ انتاج مباع	701	

425000		ح/ رسم محصل	4457	
		بيع ثلث المنتجات بهامش 25% ربح		
		//		
	2000000	ح/ تغير المخزون من المنتجات		724
2000000		ح/ منتجات مصنعة	355	
		خروج المنتجات		
		2020/04/26		
	380250	ح/ البنك		
55250		ح/ مشتريات مواد أولية		512
55250		ح/ رسم قابل للاسترجاع	381	
		رد نصف المواد المشتراة	4456	
		//		
	325000	ح/ مشتريات مواد أولية		381
325000		ح/ المواد الأولية	31	
		اخراج المواد المردودة		

كما سبق وتمت الإشارة إليه، فالقوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي بصفة عامة ومخرجات النظام المالي المحاسبي الجزائري بصفة خاصة. وقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي الأول (رقم 01) توجيهات حول عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وبذلك فهو يضمن المقارنة مع كل من القوائم المالية للمؤسسة في الفترات السابقة ومع المؤسسات الأخرى، وتضمن هذا المعيار كذلك المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية وتوجيهات عن هيكلها والمتطلبات الدنيا لمحتواها، كما تضمن وصفا لمكونات هذه القوائم والتي تكوّن في مجملها المجموعة الكاملة والمتكاملة من القوائم المالية. ويرتكز هذا المعيار على المحاور الآتية:

- تحديد أسس عرض القوائم المالية مع التأكد من قابليتها للمقارنة؛
- التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، أشكالها، طرق إعدادها، والحد الأدنى من المعلومات التي يتم عرضها؛
- وضع أساس يتم من خلاله تصنيف مكونات القوائم المالية وتحديد السياسات المحاسبية الواجب إتباعها في إعداد القوائم المالية؛
- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية؛

وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي فإنّه: "تُعِدُّ الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة كل من الميزانية؛ حساب النتائج؛ التدفقات النقدية؛ تغيرات الأموال الخاصة؛ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج. وفيما يلي سيتم التطرق إلى هذه القوائم بالتفصيل من حيث تعريفها- شكلها ومحتواها:

5-1- الميزانية المالية (قائمة المركز المالي): يطلق على الميزانية المالية كذلك تسمية قائمة المركز المالي، وفيما يلي نتطرق إلى تعريفها، مزاياها، مكوناتها بالتفصيل وشكلها حسب ما ينص عليه القانون:

✓ **تعريف الميزانية:** الميزانية المالية عبارة عن جدول يتم من خلاله إعداد وعرض البنود في شكل قائمة رأسية تبوّب فيها كلّ من الأصول والخصوم، حيث تعدّ من أجل بيان الوضع المالي لمؤسسة ما في تاريخ معين بإظهار جميع الأرصدة والممتلكات للمؤسسة وكذلك الالتزامات القائمة عليها في نفس التاريخ. وهي بذلك تمثّل حوصلة سنوية لمختلف عناصرها المتمثلة في الأصول والعناصر المقابلة المتمثلة في الخصوم. وتعبّر الميزانية عن عملية جرد لعناصر الأصول والخصوم، كما تعبّر عن الآجال التي ترتب حسبها هذه العناصر أي أنه يتم احترام مبدأي السيولة والاستحقاق عند اعدادها.

إذن فبما أن المؤسسة عبارة عن كيان قانوني مستقل، أي أنها تتمتع بشخصية معنوية، لها ذمتها المالية المستقلة عن الملاك، فهي مجبرة على القيام بإجراء جرد سنوي لذمتها المالية من أجل إعلام الآخرين: الملاك، الموردين والبنوك...إلخ، عن وضعيتها المالية، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي للمؤسسة وبصفة خاصة درجة سيولتها ودرجة مرونة هيكلها المالي، واحتمالات المستقبل ودرجة المخاطرة، وإجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المختلفة وحساب معدل العائد على الاستثمار والوثيقة التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة معينة تدعى الميزانية.

وتعرف الميزانية أيضا بأنها : "تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة، وهذه المعلومات تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات ويطلق عليها الميزانية لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين، ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة، وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة.

✓ **مزايا الميزانية المالية:** تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية. و. معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.

✓ **مكونات الميزانية المالية:** بحسب المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1)، تتكون **الأصول** من الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها صفة الديمومة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية.

أما **الخصوم** فتتكون الخصوم من الأموال الخاصة إضافة إلى الالتزامات الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.

وتعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وهذا بسبب أهميتها المتمثلة فيما يلي:

- ✓ توضيح المركز المالي للمؤسسة من خلال تقديم ما لها من حقوق وما عليها من التزامات؛
- ✓ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها المستحقة الدفع؛
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الديون إلى حقوق الملكية؛
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من خلال إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛
- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية ومعايير المحاسبة الدولية.

وحسب الجريدة الرسمية الجزائرية فالميزانية تصف بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الأتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

- ✓ **في الأصول:**
  - التثبيتات المعنوية،
  - التثبيتات العينية،
  - الإهتلاكات،
  - المساهمات،
  - الأصول المالية،

- المخزونات،
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- الزبائن، والمدينين الأخرين والأصول الأخرى المماثلة (عباء مثبتة مسبقا)،
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

✓ **في الخصوم:**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،
- الموردون والدائنون الأخرون،
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)،
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة،
- الفوائد ذات أقلية.

– يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

– معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،

- مبالغ للدفع والاستلام،
  - الشركة الأم،
  - الفروع،
  - الكيانات المساهمة في المجمع،
  - جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين ...).
  - في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم،
  - عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا،
  - القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية،
  - تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،
  - عدد الأسهم التي يملكها الكيان، فروعه والكيانات المشاركة،
  - الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع،
  - حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام).

– تجمع ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتقدمها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقاتها النسبية، أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط السابقة من النشاط، وتظهر على الأقل ما يلي:

- في الأصول:
  - وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي،

- مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي،
- سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف،
- التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى،
- التوظيفات النقدية الأخرى،
- سندات التوظيف،

- في الخصوم:

- الودائع المستلمة من البنوك الأخرى،
- الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية،
- المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين،
- شهادات إثبات الودائع،
- السندات لأمر، السفتجة، والخصوم الأخرى المثبتة في ملف،
- أموال أخرى مقترضة.

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أم تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي. وهكذا فإن أصلا وخصما تتم مقاصتهما، والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما يكون الكيان:

- يمتلك حقا نافذا من الوجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات، يعتزم إما إخمادها على أساس واضح، وإما إنجاز الأصل وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

وفيما يلي نقدم شكلا للميزانية المالية بكل مكوناتها حسب ما جاء في العدد 19 من الجريدة الرسمية الجزائرية الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 والمتعلق بالقرار المؤرخ في 26 ماي 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، حيث يوضح النموذج الآتي العناصر المدرجة في جانب الأصول في الميزانية، والنموذج الذي يليه يوضح جانب الخصوم.

ميزانيـــة السنة المالية المقفلة في: .....

الأصل	ملاحظة	N	N	N	N-1
		إجمالي	اهتلاك رصيد	صافي	صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء– المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					

ميزانيـة
السنة المالية
المقفلة في:

أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

.....

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

الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

5-2- حساب النتائج (قائمة الدخل): تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، بل في كثير من الأحيان ينظر إليها بأهمية أكثر من قبل الأطراف التي تعنى باتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والاستثمار خاصة، وتعرض قائمة حساب النتائج نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة, وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي (IAS1)، ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة. وفيما يلي نوضح تعريفها، مميزاتها، مكوناتها، وشكلها حسب ما ورد بالجريدة الرسمية الجزائرية:

✓ **تعريف قائمة حساب النتائج**: عرّف النظام المحاسبي المالي جدول حساب النتائج من خلال الجريدة الرسمية سابقة الذكر حساب النتائج على أنه" بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية".

✓ **مميزات قائمة الدخل**: تحقق قائمة الدخل الميزات والخصائص التالية:

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛

- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع أرباح للملاك؛
- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها؛
- التعرف على نشاطات المنشأة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها؛
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على استمرارية المنشأة أو بناء على تصفيتها؛
- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

✓ **مكونات قائمة حساب النتائج**: حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) يقدم نموذجين لقائمة الدخل حسب الطبيعة وحسب الوظيفة ،كما يبين النظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي :

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات اهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- مخصصات اهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
    - **في حالة حساب النتائج المدمجة:**
- حصة المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.
    - المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج، وإما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية:
- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في السهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة الى شركات المساهمة.
    - وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة. مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.
    - تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

- تتأتى النتيجة غير العادية من منتوجان وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة).

– يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء. وبغض النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط، فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

- منتوجات الفوائد وما شابهها.
- أعباء الفوائد وما شابهها.
- الحصص المستلمة.
- الأتعاب والعمولات المقبوضة.
- الأتعاب والعملات المدفوعة.
- المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات، حسب كل فئة منها.
- الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعملية الصرف.
- منتوجات الاستغلال الأخرى.
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
- أعباء الإدارة العامة.
- أعباء الاستغلال الأخرى.

- تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج. فإذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة طبق لأحكام النقطة 220-5. وإذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا (مثل: الأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية مختارة في محفظة معاملات تجارية). وإذا كان مثل تلك المقاصة

يفرضها التنظيم أو يأذن بها (مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية طبقا للنقطة 121- 12 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في النقطة 137- 5.

- تحتسب النتيجة الأعباء أو منتوجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية.

وهكذا فإن كل الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية.

- ✓ **شكل قائمة حساب النتائج**: فيما يلي نقدم الشكل الذي يجب أن تعرض به قائمة حساب النتائج سواء كان حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، وذلك طبعا لما جاء بلجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية في عددها الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، والتي تضمنها القرار المؤرخ في 26 ماي 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها:

حســـاب النتـــــائج (حسب الطبيعة)

الفترة من.....إلى.....

البيـــــــــــــان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية.			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			

10- النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية **11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج** **(1)** **ومنها حصة ذوي الأقلية (1)** **حصة المجمع (1)**			

حســـــــاب النتـــائج (حسب الوظيفة)

الفترة من.....إلى.....

البيـــــــــــــــان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

✓ **قائمة التدفقات النقدية:** هي تلك القائمة المالية التي تبين لنا بالتفصيل حجم التدفقات التي تتكون من النقدية الداخلة إلى المؤسسة، النقدية الخارجة عنها و النقدية المنتجة من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، من خلال هذا التعريف البسيط نستطيع استنتاج الأجزاء الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية وهي:

- صافي النقد من الأنشطة التشغيلية.
- صافي النقد من الأنشطة الاستثمارية.
- صافي النقد من الأنشطة التمويلية.

وقد تم التطرق لقائمة التدفقات النقدية من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7)، حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، ويتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمؤسسة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية. كما سبق وذكرنا.

✓ **مزايا قائمة التدفقات النقدية** : تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية:

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصاف التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية؛
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المؤسسات المختلفة؛
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛

- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، وكذلك سياسات المؤسسات النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة وكمقترضة.

✓ **مكونات قائمة التدفقات النقدية:** حسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS 7) فإنّ طبيعة تدفقات النقدية تصنف إلى ثلاث مجموعات وهي:

- **المجموعة الأولى وتتمثل في تدفقات الأنشطة التشغيلية:** وهي عبارة عن كل التدفقات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات والتي لا تعتبر نشاطات استثمارية أو تمويلية، مثل المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات، والعمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى، والمدفوعات النقدية للموردين والموظفين.
- **المجموعة الثانية وتتمثل في تدفقات الأنشطة الاستثمارية:** وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتنازل عنها، وغيرها من التوظيفات الأخرى غير المحتوات ضمن العناصر المعادلة للخزينة.
- **المجموعة الثالثة وتتمثل في تدفقات الأنشطة التمويلية:** وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات التي تخص رأس المال من حيث الحصول على رأس مال جديد وهيكل الاقتراض في المؤسسة ومن أمثلتها المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم والسندات والقروض وأوراق الدفع والرهونات العقارية وغيرها.

حسب النظام المحاسبي المالي فالهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة.

❖ يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.
- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة الغير المرتبطة لا بالاستثمار والتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب ...)
- تقريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات تغيرات الزبائن المخزونات تغيرات الموردين . . .)
- التفاوتات او التسويات.
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار او التمويل (قيمة التنازل الزائدة او الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.
- الموجودات المالية هي:
- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).

- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير والبالغة السيولة السهلة التحويل إلى السيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها)
- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف

-السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.

-العناصر السريعة وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

✓ **شكل قائمة التدفقات النقدية:** فيما يلي نقدم الشكل الذي يجب أن تعرض به قائمة التدفقات النقدية سواء بالطريقة المباشر أو غير المباشرة حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية في عددها الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، والتي تضمنها القرار المؤرخ في 26 ماي 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها:

جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

البيـــــــــان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات من اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية.			
المسحوبات من اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة. **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)** تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب +ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية. تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

البيـــــان	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
✓ الاهتلاكات و الأرصدة			
✓ تغير الضرائب المؤجلة			
✓ تغير المخزونات			
✓ تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
✓ تغير الموردين والديون الأخرى			
✓ نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			

الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

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

5-4- قائمة تغيرات الأموال الخاصة: تعتبر قائمة تغير الأموال الخاصة بمثابة حلقة الربط بين قائمة المركز المالي "الميزانية المالية" وقائمة حساب النتائج"قائمة الدخل"، فمع تعدد مصادر التغير في الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، وتسمى كذلك بقائمة تغيرات حقوق الملكية وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة.

- ✓ **تعريف قائمة تغير ات الأموال الخاصة:** أوجب معيار المحاسبة الدولي(IAS1) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة مستقلة عن القوائم الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة، إضافة لبنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة حساب النتائج، وتعرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"
- ✓ **أهداف قائمة الأموال الخاصة:** معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملحق جدول يبين تطور الأموال الخاصة. وقد جعل المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) من خلال فقرته 86 من هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، اذ يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزّة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة، وتتمثل الأهداف المتعلقة بإعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة في:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الأصول.

✓ **مكونات قائمة الأموال الخاصة:** تقدم قائمة تغيرات الأموال الخاصة المعلومات الواجب إدراجها حسب النظام المحاسبي الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد ....)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

✓ **شكل قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** فيما يلي نقدم الشكل الذي يجب أن تعرض به قائمة تغيرات الأموال الخاصة حسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية في عددها الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، والتي تضمنها القرار المؤرخ في 26 ماي 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها:

قائمة تغيرات الأموال الخاصة

البيـــــــــــان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق اعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر N-2						

تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الاخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N- 1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

5-5- قائمة الملاحق: يعدّ الملحق جزء من الكشوف المالية، وهو وثيقة تلخيص توفّر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات

تعدّ عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها الكشوف المالية، بيد أنّ ما يسجّل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحلّ محل ما يسجّل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية. ويجب أن يحتوي فقط على معلومات ذات دلالة، تؤثر على أحكام مستعملي القوائم فيما يخص الذمة المالية، الوضعية المالية و نتيجة المؤسسة.

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخصّ النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضّحة وكلّ مخالفة لها مفسّرة ومبرّرة)؛
- مكمّلات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق هما الطابع الملائم للإعلام وكذا أهميته النسبية.

مما سبق يمكننا القول أنّ الملحق قائمة مهمة جدا تساعد متخذي القرارات، بحيث يجب ألا تشتمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

قـــائمة المراجع

الكتب:

1. ابراهيم السيد، (2013): المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، (الطبعة الأولى)، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن.
2. أحمد نعمه عبد النافعي، (2020): المحاسبة عن المشتقات المالية الاستثمار في شركات التأمين، (الطبعة الأولى)، دار التعليم الجامعي.
3. رضوان حلوة حنان، (2006): النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير– دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية
4. إبراهيم سلطان، (2005): نظم المعلومات الإدارية، (الطبعة الأولى)، الدار الجامعية، الإسكندرية.
5. أحمد حسين علي حسين، (2004): نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
6. تامر خميس، (2019): اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، (الطبعة الأولى)، دار تويتة للنشر والتوزيع، مصر.
7. الامام جمال الدين أبي الفضل محمد، (2009): لسان العرب، المجلد الثاني عشر، دار الكتاب العلمية، بيروت.
8. محمد بن يعقوب الفيروز آبادي مجد الدين، (1998): القاموس المحيط، (الطبعة السادسة)، مؤسسة الرسالة، بيروت
9. كامل صكر القيسي، (2017): النظام المالي في العهد الأموي، (الطبعة الأولى)، دار الكتب العلمية، بيروت لبنان
10. أحمد فوزي ملوخية، (2009): نظم المعلومات الإدارية، (بدون طبعة) مركز الاسكندرية للكتاب، مصر
11. جمال عبد الله محمد، (2014): نظم المعلومات الادارية، (الطبعة الأولى)، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
12. عباس مهدي الشيرازي، (1990): نظرية المحاسبة، (الطبعة الأولى)، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
13. خالد جمال الجعارات، (2008): معايير التقارير المالية الدولية 2007– IAS, IFRS–، (الطبعة الأولى)، إثراء للنشر والتوزيع.

قـــائمة المراجع

14. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، (2008): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطابع الدستور التجارية، الأردن.

15. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (2014): معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي- الجوانب النظرية والعلمية- (الطبعة الثالثة)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

16. حسين القاضي، مأمون حمدان، (2008): المحاسبة الدولية ومعاييرها، (الطبعة الأولى)، دار الثقافة للنشر، الأردن.

17. بوقرة رابح، (2007): محاضرات في نظرية القرار، (الطبعة الأولى)، دار المحمدية للنشر، الجزائر.

18. علي فلاح الزعبي واحمد دودين، (2015): الاسس والاصول العلمية في ادارة الأعمال، (الطبعة الأولى)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن.

19. محمد القدومي ومحمد هاني محمد وزيد عبوي، (2014): المفاهيم الإدارية الحديثة، (بدون طبعة)، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

20. طارق عبد العال حماد، (2008): دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، (الطبعة الأولى): الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر

21. تامر خميس، (2019): تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، (الطبعة الأولى)، دار توتة للنشر والتوزيع، مصر.

22. بو يعقوب عبد الكريم، (1999): اصول المحاسبة العامة، (الطبعة الأولى)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

23. شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، (2020): الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية- الجزء الثاني-، (الطبعة الأولى)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر

24. شعيب شنوف، (2009): محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية- الجزء الأول-، (الطبعة الأولى)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر.

25. شعيب شنوف، (2008): محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، (الطبعة الأولى)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر.

26. مشري حسناء، (2021): أساسيات المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر.

27. وليد ناجي الحيالي، (2007): نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك.

28. سعود جايد مشكور العامري، قاسم محمد عبد الله البعاج وآخرون، (2014): المحاسبة الضريبة– أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق، (الطبعة الأولى)، دار الضياء للنشر، العراق.

29. أكرم إبراهيم حماد، (2012): المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، (الطبعة الأولى)، أمواج للطباعة والنشر والتوزيع

30. إبراهيم جابر السيد، (2014): محاسبة التلوث البيئي، (الطبعة الأولى)، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن.

31. طلال حجاوي، سالم الزوبعي، (2020): القياس المحاسبي ومحدداته، (الطبعة الأولى)، اليازوري للنشر، الأردن.

32. طلال حجاوي، سالم الزوبعي، (2016): القياس المحاسبي ومحدداته، (الطبعة الأولى)، دار كتاب للنشر والتوزيع، الأردن.

33. عبد الرزاق محمد قاسم، (2003): نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن.

34. عطا الله أحمد الحسبان، (2013): نظم المعلومات المحاسبية، (الطبعة الأول)، دار اليازوري العلمية، الأردن

35. وليد بن محمد الشباني، (2014): مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، (الطبعة الأولى)، العبيكان للنشر، جامعة الملك سعود.

36. إبراهيم جابر السيد، (2013): المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، (الطبعة الأولى)، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

37. احمد محمد نور، (2000): مبادئ المحابة المالية، (الطبعة الأولى)، الدار الجامعية، مصر.

البحوث، لرسائل والأطاريح:

1. إسماعيل رزقي، (2010): أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر – دراسة حالة مؤسسة عمومية اقتصادية– رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر

2. عبد القادر عيادي، (دون سنة نشر): نشأة وتطور المحاسبة في ظل تطبيق نظرية الوكالة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، مجلد33 (العدد 2)، جامعة زيان عاشور الجلفة

3. سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، (2017): التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، (العدد 23)، جامعة تلمسان، الجزائر.

4. صليحة عماري، (2007): فعلية المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة وإمكانية تطبيقها بالبنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم لتسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر.

5. مدني بن بلغيث، (2004): اهمية الاصلاح المحاسبي في ظل اعمال التوحيد الدولية –حالة الجزائر –، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.

6. رفيق يوسفي، (2011): النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجيستير غير منشورة

7. عمر قيزة، (2019): تجليات مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، (العدد 1).

8. ايمان الحياري، (2018): نظم المعلومات المحاسبية، خصائصها وأهم أهدافها، مجلة محطات، أنظر الرابط:

https://www.mah6at.net, consulté le 02-10-2019

9. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، (2010): المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، (العدد 6)،.

10. جرد نور الدين، آيت محمد مراد، (2018): قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي لملي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 5، (العدد 1)

القوانين ولمراسيم:

الجريدة الرسمية الجزائرية، (العدد 19)، الصادرة بتاريخ 25-03-2009.

المادة 25 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.