



## العنوان

# عمليات الاندماج بين حسابات التكاليف والحسابات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة تيندال

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

الاستاذ المشرف:

د. سعودي بلقاسم

إعداد الطالبة:

زوازة سماح

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا ومناقشا	أستاذ مساعد أ	أ/ غربي حمزة
مقررا ومشرفا	استاذ محاضر أ	د/ سعودي بلقاسم

السنة الجامعية: 2014/2013

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللهم علمني أن أحب الناس كلهم كما أحب نفسي  
وعلمي أن أحاسب نفسي قبل أن أحاسب الناس  
اللهم علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة  
وأن الانتقام هو أول مراتب الضعف  
يارب إني أعوذ بك من الغرور إذا نجحت  
و أعوذ بك من اليأس إذا أخفقت بل ذكرني أن اليأس هو تجربة تسبق النجاح  
يا رب أعطني التواضع فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي  
وإذا أساءت إلى الناس فامنحني شجاعة الاعتذار  
وإذا أسأت إلى نفسي فامنحني شجاعة التوبة.

الطالبة: زوازة سماح

# شكر وعرفان

قبل كل شيء احمده الله الذي وفقني لإتمام هذا العمل  
كما أتوجه بالشكر للوالدين الكريمين اللذين لهما الفضل الكبير لوصولي  
إلى هذا المستوى  
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور سعودي بلقاسم  
الذي لم يدخر جهداً في مساعدتي  
ولم يبخل علياً بنصائحه القيمة وتوجيهاته الثرية والشكر الجزيل للجنة المناقشة التي  
سيكون  
لها دور كبير في تقويم و تثمين هذا البحث  
وكل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو دعاء كريم.

# سماح

# إهداء

إلى من أرضعتني الحب والحنان  
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض....والدتي الحبيبة  
إلى من علمني أن الحياة كفاح وأن الصبر مفتاح النجاح  
وأن النجاح أمل إلى من اثر على نفسه من أجلنا .... والدي العزيز  
اهدي ثمرة جمدي  
إلى عائلتي الصغيرة إخوتي: نورة، سمية، لخصر، محمد وخاصة المشاكس المدلل ياسين  
إلى صديقاتي: بشرى، سلمية، سمراء، أم السعد، فوزية، خديجة، سهيلة.  
والى كل من أضفى على قلبي البهجة و الفرح  
ولكل الأصدقاء والأهل و الأحباب.

# سماح



# فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر
	إهداء
أ-ج	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف</b>
5	تمهيد
6	<b>المبحث الأول: المفاهيم والاسس العلمية للنظام المحاسبي المالي</b>
6	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي
7	المطلب الثاني: خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي
8	المطلب الثالث: استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية
11	<b>المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي</b>
11	المطلب الأول: مجال التطبيق
12	المطلب الثاني: المبادئ، الاتفاقيات المحاسبية، ومدونة الحسابات
15	المطلب الثالث: دراسة الحسابات المالية
20	<b>المبحث الثالث: المفاهيم والأسس العلمية لمحاسبة التكاليف</b>
20	المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف
21	المطلب الثاني: أركان ووظائف محاسبة التكاليف
25	المطلب الثالث: دراسة حسابات الأعباء
28	المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
31	<b>خلاصة الفصل</b>
	<b>الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و الجرد المتناوب للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي</b>
33	تمهيد
34	<b>المبحث الأول: الأسس العلمية للمخزون</b>
34	المطلب الأول: مفهوم وأنواع المخزون

35	المطلب الثاني: دراسة حسابات المخزون
38	المطلب الثالث: مكونات تكلفة المخزون
40	المبحث الثاني: أسلوب الجرد الدائم للمخزونات
40	المطلب الأول: مفهوم أسلوب الجرد الدائم للمخزون
41	المطلب الثاني: دراسة حسابات المخزون وفق أسلوب الجرد الدائم
46	المطلب الثالث: طرق وأساليب تقييم المخزون
50	المبحث الثالث: أسلوب الجرد المتناوب للمخزونات
50	المطلب الأول: مفهوم أسلوب الجرد المتناوب للمخزون
51	المطلب الثاني: التبيوب النوعي والوظيفي لعناصر التكاليف
60	المطلب الثالث: دراسة حسابات المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب
66	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة تيندال - المسيلة -
68	تمهيد
69	المبحث الأول: لمحة عن مؤسسة تيندال بالمسيلة
69	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
70	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
72	المطلب الثالث: طبيعة نشاط المؤسسة
76	المبحث الثاني: أسلوبي الجرد الدائم والجرد المتناوب لمخزون المؤسسة محل الدراسة
76	المطلب الأول: أنواع المخزونات بمؤسسة تيندال
78	المطلب الثاني: أسلوب الجرد الدائم خلال السنة لمخزونات المؤسسة
82	المطلب الثالث: أسلوب الجرد المتناوب في نهاية السنة لمخزونات المؤسسة
84	خلاصة الفصل
	الخاتمة العامة
	النتائج
	الاقتراحات

	أفاق الدراسة
	قائمة المراجع
	الملاحق

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	مكونات النظام المحاسبي المالي	(1-1)
25	وظائف محاسبة التكاليف	(2-1)
33	العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف	(3-1)
52	تبويب عناصر التكاليف حسب التبويب النوعي	(1-2)
53	تبويب عناصر التكاليف حسب التبويب الوظيفي	(2-2)
54	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج	(3-2)
75	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيندال	(1-3)

### فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29	الاختلافات بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف	(1-1)
53	أهم عناصر تكاليف الفترة في مجموعات	(1-2)

قائمة الاختصارات

<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Statement
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>SCF</b>	Système Comptable Financier
<b>FIFO</b>	First In First Out
<b>PCG</b>	Plam Comptable Général

مقدمة

## مقدمة عامة:

إن التطورات الاقتصادية التي عرفها العالم بصفة عامة في ظل معايير المحاسبة الدولية، والجزائر بصفة خاصة بتبنيها للنظام المحاسبي المالي، بمختلف مؤسساتها منذ جانفي 2010 يعد من الدوافع الأساسية لوضع معايير تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم تقنيات التسيير لاهتمامها بالتكلفة، وعنصر أساسي في ثنائية البقاء (جودة، تكلفة منخفضة)

يعتبر المخزون احد أهم عناصر النظام المحاسبي المالي باعتباره دعامة رئيسية وعامل مهم لتدفق المواد والسلع المخزنة، ولغرض تحقيق التسيير الأمثل للمخزون والذي يعمل على ضمان استمرارية المؤسسة، أصبح الاهتمام يتمثل في إدخال حسابات التكاليف داخل نطاق القيد المزدوج وهو ما يطلق عليه نظام الاندماج أو النظام المتكامل.

حيث أن أسلوب الاندماج يتوقف على النظام المتبع في المؤسسة، فهناك من المؤسسات من يتبع نظام الجرد الدائم و من يتبع أسلوب الجرد المتناوب في نهاية السنة.

لذلك يجب الأخذ بكل من التبويب النوعي والوظيفي لبنود التكاليف والمصاريف، وذلك بإثبات عناصر المصروفات والتكاليف عند تحملها على أساس التبويب النوعي، على أن يتبع ذلك لكل فترة مالية، وتزيح البنود بواسطة إدارة التكاليف بالمؤسسة، وفي ظل النظام المحاسبي المالي أصبح لزاما على إدارة المؤسسة إثبات قيود يومية متعلقة بالمصاريف والتكاليف على أساس نوعي بجانب إثبات قيود يومية على أساس وظيفي، ويرجع الهدف من التبويب النوعي والوظيفي لبنود التكاليف إلى قياس تكلفة الأنشطة الإنتاجية، التسويقية، الإدارية، والرأسمالية بالمؤسسة، ومن ثم إعداد حسابات تحليلية وختامية باعتبارها أنها مبنوية وظيفيا وليس نوعيا.

وانطلاقا من هذا الدور الذي يمكن أن يؤديه كلا من أسلوب الجرد الدائم والجرد المتناوب بالمؤسسة لغرض الحفاظ على المخزونات كأحد أهم العناصر الأساسية بالمؤسسة، ومن خلال ذلك يتمثل الإشكال الذي سنعمل على بحثه ومعالجته من خلال دراستنا في السؤال المحوري التالي:

**ماهي إجراءات عمليات الاندماج بين حسابات التكاليف والحسابات المالية في المؤسسة؟**

ويقودنا هذا السؤال المحوري إلى طرح مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بأسلوب الاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي؟
  - ما القيود اليومية المتعلقة بالمصاريف والتكاليف على أساس التبويب النوعي والوظيفي؟
  - ما هو الهدف من التبويب النوعي والتبويب الوظيفي؟
  - ما هي الحسابات التحليلية والختامية التي يتم تبويبها على الأساس الوظيفي؟
- ولمعالجة إشكالية البحث اقترحنا مجموعة من الفرضيات نراها في تقديرنا اقرب استجابة لما طرح في الإشكالية.

### فرضيات البحث

تتلخص الفرضيات التي يحاول الباحث اختبارها في ما يلي:

- 1- يتوقف أسلوب الاندماج على نظام جرد المخزون المتبع في المؤسسة.
- 2- إمكانية قياس تكاليف الأنشطة الإنتاجية، التسويقية، الإدارية، والرأسمالية بالمؤسسة يكون من خلال التبويب النوعي والوظيفي لبنود التكاليف.
- 3- في ظل النظام المحاسبي المالي يتم إجراء القيد اليومية على الأساس الوظيفي للمصاريف وبنود التكاليف بجانب إثبات القيود اليومية المتعلقة بالمصاريف و بنود التكاليف على الأساس النوعي.
- 4- إعداد الحسابات التحليلية والختامية يتم على أساس التبويب الوظيفي وليس على أساس التبويب النوعي.

### أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولة معالجة موضوع اندماج حسابات التكاليف والحسابات المالية من خلال أساليب جرد المخزونات. كما يستمد البحث أهميته من الاتجاه الوطني نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن العمليات في ظل هذا النظام وتعتبر العمليات على المخزون من أهم العمليات التي تساعد في التسجيل المحاسبي وإبراز أهمية حسابات التكاليف والحسابات المالية لنشاط المؤسسة والتي من خلالها تسعى لرقبها ورفقها الاقتصاد الوطني حيث أن النظام المحاسبي المالي هو أساس اقتصاد أي بلد من خلال تفعيل أسس النظام في تطبيق وتسجيل مختلف عمليات المؤسسات

### أهداف البحث

يهدف الباحث إلى:

- إجراء عملية اندماج بين حسابات التكاليف و الحسابات المالية.
- تسليط الضوء على حسابات التكاليف و الحسابات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- تسليط الضوء على مكونات تكلفة المخزون،التبويب النوعي والوظيفي لبنود حسابات التكاليف وكذا أساليب جرد المخزونات.

ولذلك فإن هذا البحث يهدف إلى القيام بما يلي:

- تحسيس المؤسسات للاهتمام بأسلوبي جرد المخزونات من حيث توقيت إجرائها.
- تسليط الضوء على أهداف التبويب النوعي والوظيفي لبنود عناصر التكاليف.
- إظهار الفروقات في التسجيلات المحاسبية بين الأسلوبين.

### أسباب اختيار الموضوع

هناك العديد من الدوافع الذاتية وجملة من الدوافع الموضوعية جعلت منا نختار هذا الموضوع ويمكن إيجازها فيمايلي:

#### ❖ أسباب ذاتية

- الميول الشخصي للبحث في هذا المجال
- اكتساب معلومات ومعارف جديدة فيما يخص هذا الأسلوب

#### ❖ أسباب موضوعية

- ندرة الدراسات وقلة الباحثين الذين تطرقوا لهذا الموضوع
- إثراء مكتبة جامعتنا بمرجع متخصص في هذا الميدان وسد الفراغ الموجود حول الموضوع
- تحسيس المؤسسات الجزائرية بأهمية هذا الموضوع وبالتالي زيادة الاهتمام به.

### منهج البحث

لتحقيق هدف البحث اعتماد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع والإلمام بالمفاهيم النظرية لكل من النظام المحاسبي المالي وإطاره التصوري ومحاسبة التكاليف وكذا أسلوبي جرد المخزونات ، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي

### خطة البحث

لقد تم معالجة جوانب هذا البحث من خلال فصلين نظريين وفصل تطبيقي

سنتناول في الفصل الأول الأسس العلمية للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

أما الفصل الثاني سنتطرق فيه للأسس العلمية للمخزون وأسلوب الجرد الدائم والجرد المتناوب للمخزونات  
والفصل الثالث سيكون دراسة حالة في مؤسسة تيندال بالمسيلة.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي  
المالي ومحاسبة التكاليف

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### تمهيد:

كان للتحويلات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال إلى اقتصاد السوق وما واكبها من انفتاح اقتصادي وتحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لا سيما في قطاع المحروقات، أثرا بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحويلات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودًا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هاته الجهود بصدور نظام محاسبي مالي الذي أصبح ساري التطبيق ابتداء من جانفي 2010، متضمن لإطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وحدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحضي بصفة القبول الدولية كما احتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات وتعد المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة خاصة في ما يتعلق بحسابات التكاليف والحسابات المالية ومالها من دور لتلبية احتياجات الإدارة.

وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم والأسس العلمية للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### المبحث الأول: المفاهيم والأسس العلمية للنظام المحاسبي المالي

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي لمختلف المؤسسات الجزائرية باستثناء الجماعات المحلية بداية من 01 جانفي 2010 حيث يهدف هذا المشروع لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجزائرية والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC). إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري

### المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية" تعد نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و نجاحته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.<sup>1</sup> طبقا لأحكام المادتين 06 و 07 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والمواد من 2 إلى 28 من المرسوم التنفيذي رقم 156 /08 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، يسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.<sup>2</sup>

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:

- تطوير المعايير.
- تحضير الكشوف المالية.
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية - إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، رقم 74 المادة رقم 03، ص. 03.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 06 من الفقرة 1.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### المطلب الثاني: خصائص ومميزات النظام المحاسبي المالي

في البداية لا بد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار التصوري أو النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة، تستدعي التناسق والتنظيم، على عكس عبارة المخطط التي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيمي<sup>1</sup>. كما أن النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير الدولية التي تسعى إلى توحيد التطبيقات المحاسبية والمالية تجعل من المعلومات المقدمة في الكشوف المالية قابلة للمقارنة في الزمان والمكان. كما نجد من مميزات النظام أنه قابل للتعديل وإدماج المتغيرات الجديدة<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن تلخيص مميزات النظام المحاسبي المالي فيما يلي<sup>3</sup>:

- وجود إطار فكري للمحاسبة يحدد بصفة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية، يعرف المصطلحات: الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، الأعباء و المنتوجات.
- وجود قواعد تقييم وتسجيل لكل العمليات.
- وصف محتوى كل واحدة من الكشوف المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسات مع العلم أنها تقدم طبقاً لتلك المقترحة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للمؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.
- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة ما يتعلق بمسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي.

- توسيع مجال التطبيق فكل المؤسسات ملزمة بتقديم حساباتها مهما كان قطاع نشاطها وجمعها.
- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين.

- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية بمعنى الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل دون إجراء أي تعديل عليها.

### المطلب الثالث: استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي

كان مقرراً تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2009 وتأجل ذلك إلى جانفي 2010 حسب ما ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في المادة رقم 62 منه. تضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي النصوص التشريعية والتنظيمية التالية:

<sup>1</sup>فانزة بولعجين، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص. 91.

<sup>2</sup>معتصم دحو: فاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل IAS-IFRS، جامعة البليدة، 2009، ص. 04.

<sup>3</sup>جمال عمورة، الاهتلاكات وتدهور قيمة التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل (IAS-IFRS)، جامعة البليدة، اكتوبر 2009، ص. 03.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

أولاً: صدور القانون رقم (11/07) المؤرخ في نوفمبر 2007

حيث تضمن هذا القانون 43 مادة تضمنت مايلي:

\_ الفصل الأول:تضمن التعريفات ومجال التطبيق في 04 مواد (من المادة 02 إلى 05)

\_ الفصل الثاني:تضمن الإطار التصوري المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في 4 مواد (من 06 إلى 09)

\_ الفصل الثالث:تضمن تنظيم المحاسبة في 14 مادة (من 10 إلى 24).

\_ الفصل الرابع: تضمن الكشوف المالية في 06 مواد(من 25 إلى 30).

\_الفصل الخامس: تضمن الحسابات المدمجة والحسابات المدمجة في 06 مواد (من المادة 31 إلى 36).

\_ الفصل السادس: تضمن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية في 04 مواد(من المادة 37 إلى المادة 40).

\_ الفصل السابع: تضمن الأحكام الختامية في 03 مواد(من المادة 41 إلى المادة 43).<sup>1</sup>

ثانياً: صدور المرسوم التنفيذي رقم (156/08) المؤرخ في 26 ماي 2008

يتضمن المرسوم تطبيق أحكام القانون المتضمن أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، جاء هذا القانون في 44 مادة تضمن مايلي:<sup>2</sup>

\_ الإطار التصوري للمحاسبة المالية حيث تم عرضه من خلال أهدافه.

\_ تعريف الطرق المحاسبية والمبادئ المتعلقة بها.

\_ المبادئ المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وخصائص المعلومة الواردة فيها.

\_ المبادئ المحاسبية.

\_ تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات، خصومها، تحديد المنتوجات، الأعباء، رقم الأعمال والنتيجة.

\_ الإطار العام للمعايير المتعلقة بالأصول والخصوم، قواعد التقييم ومعايير ذات صبغة خاصة.

\_ تعريف الكشوف المالية ومحتوياتها.

\_ الحسابات المدمجة.

\_ مسك المحاسبة المالية المبسطة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة.

<sup>1</sup> مداني بن بلغيث، تسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010، ص. 05.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، رقم

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### ثالثا: القرار رقم (71) المؤرخ في 26 جويلية 2008

حدد هذا القرار قواعد التقييم، المحاسبة، محتوى الكشوف المالية، عرضها، كذا مدونة وقواعد سير الحسابات، يعتبر القرار وثيقة أكثر شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء في أربعة أبواب هي:<sup>1</sup>

- \_ الباب الأول: تضمن قواعد تقييم الأصول الخصوم الأعباء المنتوجات وحساباتها.
- \_ الباب الثاني: عرض الكشوف المالية.
- \_ الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها.
- \_ الباب الرابع: المحاسبة البسيطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

### رابعا: القرار رقم (72) المؤرخ في 26 جويلية 2008

يحدد القرار أسقف رقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة. كما تضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين بالنسبة للمؤسسات التي تستطيع مسك محاسبة مالية مبسطة بالنسبة للنشاط التجاري، الإنتاجي الحرفي نشاط الخدمات ونشاطات أخرى.<sup>2</sup>

### خامسا: إصدار المرسوم التنفيذي رقم (110/09) المؤرخ في 07 افريل 2009

يحدد المرسوم شروط وكيفية مسك المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي جاء في المرسوم في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي. كما تناول الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير هذه البرامج.

### سادسا: التعلية رقم (02) الصادرة بتاريخ 29 اكتوبر 2009

صدرت التعلية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي تضمن مبادئ عامة حول الانتقال إلى النظام الجديد بحيث يجب إعداد وعرض الكشوف المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استناداً للنظام المحاسبي المالي، أرفقت التعلية بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي، بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله.<sup>3</sup>

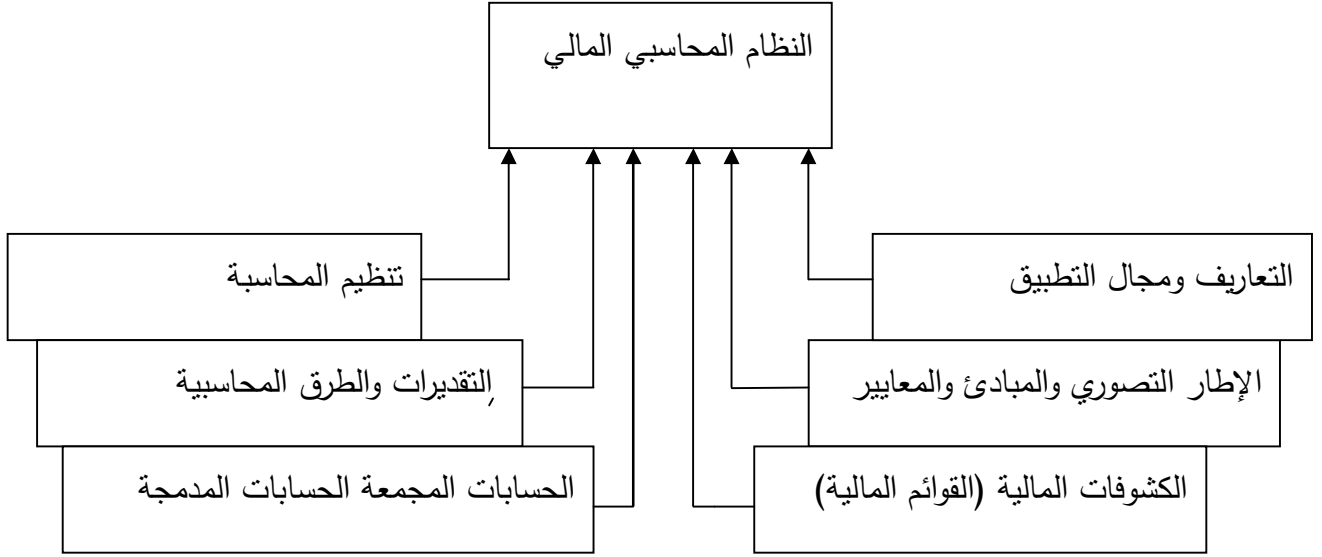
<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، العدد 19.

<sup>2</sup> مداني بلغيث، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص. 07.

<sup>3</sup> مرجع نفسه، ص. 08.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

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



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على القانون رقم 11/07 متضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74.

انطلاقاً من الشكل يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأهداف الأخرى غير المعالجة بموجب معيار أو تأويل. يعرف الإطار التصوري حسب المادة السابعة من القانون رقم (11/07):

\_ مجال التطبيق

\_ المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية

\_ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

المطلب الأول: مجال التطبيق

حدد النظام المحاسبي المالي وفق للمواد (02 04 05) من القانون (11/07) المؤرخ في 25 جانفي 2007 مجالات تطبيقه كمايلي:

- المادة رقم (02): تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.
  - المادة رقم (04): تلزم الكيانات التالية بمسك المحاسبة المالية:
    - الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
    - التعاونيات
    - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية متكررة.
    - كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
  - المادة رقم (05): يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها، عدد مستخدميها، ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.
- حسب المادة (02) من نفس القانون يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، مرجع سابق، ص، ص، 03، 04.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

المطلب الثاني: المبادئ، الاتفاقيات المحاسبية، ومدونة الحسابات

تتناول هذه النقطة المبادئ المحاسبية الأساسية و الاتفاقيات المحاسبية، ومدونة الحسابات.

### 1- المبادئ المحاسبية الأساسية

حددها مشروع النظام المحاسبي المالي ب 12 مبدأ تتمثل فيما يلي:

- **مبدأ الدورة المحاسبية:** ينص هذا المبدأ على مدة السنة المالية المحاسبية (12 شهرا) تغطي السنة المدنية، غير أنه لمؤسسة معين إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، في الحالات الاستثنائية تكون مدة السنة المالية اقل أو أكثر من 12 شهرا ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.<sup>1</sup>
- **مبدأ استقلالية الدورات:** تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها أو التي تليها. تنسب الأحداث إلى السنة الخاصة بها من أعباء و إيرادات. ولا تتم أية تسوية لحدث طرا بعد إقفال السنة المالية وليس له تأثير على أصول وخصوم تلك السنة، أما إذا كان له تأثير على قدرات مستعملي الكشوف المالية يجب أن يكون موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية.
- **قاعدة الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتلك التي تخص المساهمين والملاك، لذلك الكشوف المالية تأخذ بعين الاعتبار معاملات المؤسسة فقط.
- **قاعدة الوحدة النقدية:** تسجل الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا بوحدة قياس وحيدة هي الدينار الجزائري. الذي يمثل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، أما المعلومات الغير قابلة للقياس الكمي ولها اثر مالي تذكر بالملحق، لذلك يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.
- **مبدأ الأهمية النسبية:** حسب هذا المبدأ يجب أن تحتوى الكشوف المالية كل معلومة مهمة يكون لها تأثير على حكم مستخدميها بحيث يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة من حيث الطبيعة أو الوظيفة، تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع الاقتصادي والأهمية النسبية للأحداث المسجلة. يمكن عدم تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.<sup>2</sup>
- **مبدأ الحيطة والحذر:** هذا المبدأ الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك لتفادي أن تتقل ممتلكات المؤسسة أو نتائجها مع شرط أن لا تؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المادة رقم 30، ص. 06.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، المواد 09، 10، 11، 12، 13.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- مبدأ الثبات في إتباع النسق: يقتضي هذا المبدأ دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، لا يبرر الخروج عن هذا المبدأ إلا البحث عن معلومة أفضل أو إذا تغير التنظيم.
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.
- مبدأ تغليب الواقع على الشكل القانوني: حسب هذا المبدأ تقيّد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقاً لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بالشكل القانوني. فمثلاً عملية قرض الإيجار تعتبر عملية الإيجار التي لا تنقل فيها الملكية من النظرة القانونية ومن الناحية الاقتصادية تعتبر عملية بيع أو شراء.<sup>1</sup>
- مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر المنتجات، إلا إذا تمت المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول، الخصوم، الأعباء، والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.<sup>2</sup>
- مبدأ التكلفة التاريخية: وفق هذا المبدأ تقيّد عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية. أي بقيمة الحصول عليها، كما يمكن تقييمها بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) في حالات خاصة مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية.<sup>3</sup>
- مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تعطي الكشوف المالية صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة باحترام المبادئ والقواعد المحاسبية. يكون بمقدورها تقديم معلومات ذات صلة بالوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية.<sup>4</sup>

### 2- الاتفاقيات المحاسبية

- استمرارية الاستغلال

يتم إعداد البيانات المحاسبية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المنظور. علماً أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.

- محاسبة التعهد

بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.<sup>5</sup>

### 3- تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء

يمكن تعريفها كما جاءت في نص مشروع النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المواد 14 15 16 17 18.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، المادة 15.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 16.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 - من الملحق الخاص بالمصطلحات، ص 85.

<sup>5</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، العدد 27، مرجع سابق، ص 11.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- تعريف الأصول: الأصول هي كل الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر منها المؤسسة مزايا اقتصادية مستقبلية (منافع اقتصادية). تقسم الأصول إلى أصول جارية وأخرى غير جارية. فالأصول الغير جارية هي الأصول الدائمة في المؤسسة الموجهة لخدمة نشاطها بصفة دائمة. أما الأصول التي ليس لها هذه الصفة فتعتبر أصولا جارية.

- تعريف الخصوم: الخصوم هي الالتزامات الحالية للمؤسسة والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. هناك خصوم جارية وأخرى غير جارية بحيث تكون الخصوم جارية عندما يتوقع تسويتها خلال دورة الاستغلال أو تسدد خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

- تعريف الأموال الخاصة: هي فائض الأصول عن الخصوم الجارية وغير الجارية<sup>1</sup>

- تعريف النواتج: تتمثل في زيادة المزايا الاقتصادية التي تتحقق خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم كما تمثل المنتجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من وزير المالية.<sup>2</sup>

- تعريف الأعباء: تتمثل الأعباء في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصولا وفي شكل زيادة الخصوم تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

كما عرف النظام المحاسبي المالي رقم الأعمال على انه مبيعات البضاعة والمنتجات المباعة، السلع والخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم، أما المؤسسات الغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم. أما النتيجة الصافية: فتعرف على أنها الفرق بين مجموع النواتج والأعباء المالية يكون الفرق مطابقا للتغير في الأموال الخاصة.<sup>3</sup>

### 4- مدونة الحسابات

جاءت مدونة الحسابات كأحد مكونات النظام المحاسبي المالي وهي نسخة مقربة من PCG لسنة 1982 والذي بدوره تم تحيينه وفق IFRS/IAS. والمدونة عبارة عن قائمة مقسمة إلى مجموعات رئيسية متجانسة موزعة كمايلي:<sup>4</sup>

- المجموعة الأولى: رؤوس الأموال

- المجموعة الثانية: الأصول الثابتة

<sup>1</sup>Ministeres finances, le projet de système comptable financier, conseil national de la comptabilité, juillet, 2006, p 09.

<sup>2</sup>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 25.

<sup>3</sup>مرجع نفسه، المواد 26-27، ص 13، 14.

<sup>4</sup> KPMG Algerie le nouveau système comptable financier alger 24 mais 2009 p 01.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- المجموعة الثالثة: المخزونات
- المجموعة الرابعة: المتعاملين أو حسابات الغير
- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية
- المجموعة السادسة: الأعباء
- المجموعة السابعة: الإيرادات.

### المطلب الثالث: دراسة الحسابات المالية

تتمثل في الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في اجل قصير وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي تكتسبها المؤسسة بغرض الحفاظ عليها باستمرار وخصص لها د/ 50 القيم المنقولة للتوظيف، ويتم تجزئته إلى الحسابات الفرعية التالية:

- د/ 501 الحصة في المؤسسات ذات الصلة
  - د/502 أسهم خاصة أو حصة خاصة
  - د/503 أسهم أو سندات أخرى تمنح حق الملكية
  - د/506 سندات وسندات الخزينة وسندات الصندوق قصيرة الأجل
  - د/508 قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون مشابهة
  - د/ 509 الدفعات الباقي تسديدها من القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة.
- تقيد في الجانب المدين لحسابات القيم المنقولة للتوظيف تكلفة شراء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية.

وفي حالة سندات التوظيف التي تسدد جزئيا قيمتها الاسمية فان القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات، أما القسم غير المطلوب فيقيد في الجانب الدائن للحساب 509 الدفعات الواجب تسديدها من القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة. (ويتم تصفية هذا الحساب كلما تم دفع المبالغ المطلوبة في مقابل حسابات الخزينة).

بالنسبة لسندات التوظيف القابلة للتداول فورا والمقدرة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات، فان الفارق بين القيمة وقيمة السندات المبينة في المحاسبة يسجل:

❖ في الجانب المدين للحساب 50 في مقابل الحساب 765 فارق التقييم في الأصول المالية القيم الزائدة إذا تعلق الأمر بالقيم الزائدة.

❖ في الجانب الدائن للحساب 50 في مقابل الحساب 665 فارق التقييم في الأصول المالية القيم الناقصة إذا تعلق الأمر بالقيم الناقصة.

في حالة التنازل عن سندات التوظيف فان رصيد الحساب 50 (القيمة الخام المصححة لدخول القيم الزائدة أو القيم الناقصة الخفيتين في الجانب المدين وثن التنازل في الجانب الدائن ليتم صبه:

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- مقابل القيد في الجانب المدين لحساب الأعباء 667 " الخسارة الصافية في التنازل عن أصول مالية" إذا تعلق الأمر بالقيمة الناقصة للتنازل.
- مقابل القيد في الجانب الدائن لحسابات الإيرادات المالية 767 "الأرباح الصافية في التنازل عن أصول مالية" إذا تعلق الأمر بالقيمة الزائدة للتنازل.
- ويستقبل الفرع 502 "أسهم خاصة أو حصص خاصة" في الجانب المدين تكلفة اقتناء السندات التي تمتلكها المؤسسة بصفة مؤقتة وفقا للشروط المحددة في التشريع الوطني. وتجر الإشارة إلى انه عند تقديم الميزانية يرد هذا الحساب في عنوان خاص مع حسم رؤوس الأموال الخاصة إلا إذا تعلق الأمر بالاسترداد عن طريق شراء الأسهم بمبالغ زهيدة قصد منحها للأجراء في إطار اتفاقية أو عقد.
- وعند إقفال السنة المالية تقيد الفوائد الجارية غير المستحقة على القيم المنقولة للتوظيف في الجانب المدين للحساب 518 "الفوائد الجارية" ويتم تصفية هذا الحساب عند حلول اجل الاستحقاق.<sup>1</sup>

### • الحساب 51 البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة

تستعمل المؤسسة بالنسبة لكل حساب مالي تحوزه تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب 51 بنوك مؤسسات مالية ومؤسسات مماثلة وتطابق حركات القيد في الجانب المدين المبالغ المالية المستلمة وحركات القيد في الجانب الدائن المبالغ المصروفة من الصندوق

- /ح 511 قيم للتحويل

- /ح 512 بنوك حسابات جارية

- /ح 515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

- /ح 517 هيئات مالية أخرى.<sup>2</sup>

إن المساهمات المالية الجارية مثل القروض على الحسم تسجل في الجانب المدين لحساب البنك المعنى بقرض الحساب 519 مساهمات بنكية جارية.

### • الحساب 52 الأدوات المالية المتفرعة

تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الوعد بالبيع والعقود الآجلة والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطراً واحداً أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.

وعند اقتناء أدوات مالية متفرعة يتم تسجيل تكلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 "أدوات مالية متفرعة" مع التمييز عند الاقتضاء في هذه الحسابات الفرعية بين طبيعة هذه الأدوات في مقابل الحسابات المالية المعنية.

<sup>1</sup>النظام المحاسبي المالي ، لجنة المنشورات الزرقاء،أفريل،2010،ص،ص. 148 149.

<sup>2</sup>عبد الرحمان عطية،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ،ط2،دار جيطلي للنشر والتوزيع،برج بوعرييج،الجزائر،2011،ص. 118.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- بالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فوراً والمقدرة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات. فان الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات المضمونة والواردة في المحاسبة يتم تسجيله:
- ❖ في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحساب 76 "إيرادات مالية أخرى" (الفرع 765 فارق التقييم في الأصول) إذا تعلق الأمر بالقيم الزائدة.
  - ❖ في الجانب الدائن للحساب 52 في مقابل الحساب 66 "أعباء مالية أخرى" (الفرع 665 فارق التقييم في الأصول) إذا تعلق الأمر بالقيم الناقصة.
  - وفي حالة التنازل عن أدوات مالية متفرعة فان رصيد الحساب 52 (القيمة الخام للدخول في الجانب المدين وثمان التنازل في الجانب الدائن) يتم صبه:
  - ❖ في مقابل القيد في الجانب المدين للحساب 66 "أعباء مالية أخرى" ( الفرع 667 الخسارة الصافية في التنازل عن الأصول) إذا تعلق الأمر بالقيمة الناقصة للتنازل.
  - ❖ في مقابل القيد في الجانب الدائن للحساب 76 "إيرادات مالية أخرى" (الفرع 767) إذا تعلق الأمر بالقيمة الزائدة للتنازل.<sup>1</sup>

### • الحساب 53 الصندوق

ويعني الأموال السائلة المحتفظ بها في المؤسسة وهذه الأموال عادة ما تكون قيمتها ضئيلة، إن حساب الصندوق يكون مدينا بالمبالغ المحصلة نقدا كما يكون دائنا بالمبالغ المسددة نقدا أما رصيد الصندوق فيكون مدينا أو معدوما ولا يمكن أن يكون دائنا.<sup>2</sup>

### • الحساب 54 صناديق التسبيقات والاعتمادات

يسجل الحساب 54 صناديق التسبيقات والاعتمادات القيود المتعلقة بالأموال التي يديرها مديرو الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان المؤسسة.

وينقسم الحساب 54 إلى:

- د/ 541 صناديق التسبيقات

- د/ 542 الاعتمادات.<sup>3</sup>

### • الحساب 58 التحويلات الداخلية

قسم هذا الحساب إلى:

- د/ 581 تحويلات مالية

- د/ 588 تحويلات داخلية أخرى

<sup>1</sup> النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص. 150، 151.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص. 119.

<sup>3</sup>، النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص. 152.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

---

إن الحساب 581 هو حساب وسيط ما بين حسابات النقدية بين البنك والصندوق.

### • الحساب 59 خسارة القيمة في الأصول المالية الجارية

الأصول المالية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها العادلة عند إفقال المدة تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحويل.

إن الأصول المالية الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها العادلة والتي تخضع إلى اختيار لخفض

القيمة قصد التأكد من خسارة محتملة في القيمة هي:

- الديون لدى البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المثيلة.

- صناديق التسيقات والاعتمادات.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص. 120.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### المبحث الثالث: المفاهيم والأسس العلمية لمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرًا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حد المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

#### المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح وهذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية. فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدًا ومن الواجب دراستها والاهتمام بها بدقة لكونها تعتبر العنصر الرئيسي والذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل وبشكل اقتصادي ومحاسبة التكاليف واحدة من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

#### 1- مفهوم محاسبة التكاليف

لقد تعددت مفاهيم محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية ومواكبتها للتطورات من ناحية أخرى، لذا فإن تعدد المفاهيم يرجع إلى رغبة كل كاتب في إبراز بعض النواحي وفي حقيقة الأمر هم يتفقون جميعًا من حيث الدور، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهم المفاهيم كمايلي:

- **المفهوم الأول:** هي نظام معلومات يقوم على مجموعة من الإجراءات التي يتم إتباعها وتنفيذها لتجميع وتشغيل البيانات المالية لاستخراج معلومات إدارية محددة تعرض في صورة تقارير وقوائم تصدر بشكل مناسب الغرض الذي أنشئ من أجله وهو تحديد تكلفة الوحدات المنتجة.<sup>1</sup>
- **المفهوم الثاني:** محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.<sup>2</sup>
- **المفهوم الثالث:** محاسبة التكاليف هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة بهدف تحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة ومختلف النتائج التحليلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>طلعت بن ظافر، دليل نظام محاسبة التكاليف في مصانع الألبان ومنتجاتها في الدول العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، المنظمة العربية للتنمية الصناعية 2004، ص 06.

<sup>2</sup>A.Rappin et J.poly.comptabilite analytique d'exopitation DUNOD، Paris.France 1996 p 10.

<sup>3</sup>Sahraoui. AliComptabilite de gestion. Berti editionalger 2004 p 09

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاجاً وبيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.<sup>1</sup>

### 2- أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

1- قياس تكلفة الوحدات المنتجة: يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية إن من أهم وظائف و أغراض محاسبة التكاليف بتجميع بيانات التكاليف وتسجيلها.<sup>2</sup>

2- الرقابة على التكاليف: يعني التحقق من حسن سير العمل وفقاً للأهداف والبرامج المحددة مقدماً وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة.

3- الرقابة المانعة: قدرتها على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفاً وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

4- الرقابة المصححة: وتتم بعد الانتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفاً.

5- ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: عملية اتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أركان ووظائف محاسبة التكاليف

سنقوم في هذا المطلب بعرض الأركان الرئيسية لمحاسبة التكاليف وأهم وظائف محاسبة التكاليف

#### 1- الأركان الرئيسية لمحاسبة التكاليف

إن تصميم أي نظام للتكاليف وتحديد أركانه التي يقوم عليها يتطلب ضرورة القيام بدراسة عامة للعمليات الصناعية و الهيكل الإداري في المؤسسة، لتحديد مراكز التكاليف ووحدات التكاليف وعناصر التكاليف. وتحديد وحدات القياس وعناصر القياس وهذا التحليل الفني لأركان نظام التكاليف يحدد الأركان الرئيسية لأي نظام تكاليف.

ويمكن حصر الأركان الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في الجوانب الثلاثة التالية:

- دليل مراكز التكاليف.

- دليل وحدات التكلفة.

- دليل عناصر التكاليف.

<sup>1</sup> عطا الله خليل بن ورا، صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، ط1، دار زهران للنشر

والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص. 07.

<sup>2</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص. 15.

<sup>3</sup> عطا الله خليل بن ورا، صالح الرزق، مرجع سابق، ص. 10.

# الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

## 1-1 دليل مراكز التكاليف

يعتبر التنظيم الإداري الجيد احد المقومات الأساسية لنجاح أي مشروع في تحقيق أهدافه بيسر وسهولة، ويحب أن يساعد التنظيم في تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال التقسيم السليم للمؤسسة، وتحليل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية على أساس التقسيم الإداري وتوفير المعلومات الملائمة التي تمكن من وضع الخطط ووسائل تنفيذها والرقابة عليها.

ومن الضروري ربط نظام التكاليف بالتنظيم الإداري للسلطات والمسؤوليات وتوفير خريطة تنظيمية للمؤسسة تبين الوحدات الإدارية القائمة، والتي تمثل وحدات الرقابة ومراكز مسؤولية بما يتلاءم مع الواقع العملي للمؤسسة وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن تقدير وتحديد تكاليف المنتجات لكل مركز. ومن ثم تقييم أداء المسؤولين عن مختلف المراكز.

وعند تقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة ينبغي عدم الخلط بين مفهوم مركز التكلفة ومركز المسؤولية فلكل منهما مفهومه وأسلوبه وأهدافه.

وفي هذا المجال نفرق بين كل من مركز التكلفة ومركز المسؤولية.

- مفهوم مركز التكلفة: هو عبارة عن دائرة نشاط معين متجانس، أو خدمة متميزة قابلة للقياس، ويمكن إن يكون مركز التكلفة ممثلاً لوحدة مسؤولية تبعا للتنظيم الإداري للمؤسسة، بحيث يمثل مركز النشاط متميز عن غيره وفقا لطبيعة العمل. مع ضرورة بيان حدوده الفنية.

- مفهوم مركز المسؤولية: هو عبارة عن وحدة تنظيمية تخضع لسلطة شخص معين و يكون هذا المركز مسئول عن أداء مهمة معينة، تتمثل في إنتاجه أو مخرجاته أو مبيعاته ويكون الشخص مسئول عن استخدام الموارد أو المدخلات بأعلى كفاية إنتاجية ممكنة.<sup>1</sup>

## 1-2 دليل وحدات التكلفة ( وحدات الإنتاج )

وحدات التكلفة هي وحدات الإنتاج النهائي، سواء كانت سلع أو خدمات، وهي التي تنسب إليها عناصر نفقات الإنتاج ومن ثم تتحدد وحدة التكاليفتين أساسا لقياس تكلفة المنتج (أو الخدمة) قياساً نقدياً، ولذلك ينبغي أن تكون وحدة التكلفة ممثلة تمثيلاً صحيحاً للمنتجات النهائية، من حيث نوعيتها ومواصفاتها الفنية، ويمكن أن يستخدم اصطلاح (وحدة الإنتاج) بدلا من وحدة التكلفة، وذلك على اعتبار إن وحدة الإنتاج تعبر عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو المرحلة الإنتاجية، أو المؤسسة ككل في حالة التجانس المطلق في مواصفات الوحدات المنتجة. أما في حالة غياب التجانس بين المنتجات وعدم اشتراكها وبعضها البعض فإنه يمكن تطبيق وحدة القياس تقريبية أو اتخاذ أمر التشغيل للتعبير عن وحدة الإنتاج وقياسها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والعلمي، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص. 35، 36.

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع نفسه، ص. 40.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### العوامل والمتطلبات الرئيسية لوضع دليل وحدات التكلفة

يتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- 1- دراسة الأسلوب الفني وتسلسل العمليات الصناعية التي تتم في المؤسسة.
- 2- حصر المنتجات النهائية (سواء كانت سلع أو خدمات) التي تقوم بها المؤسسة ودراسة العلاقة بين وحدة الإنتاج ووحدة البيع.
- 3- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات على أساس التجانس والتشابه، أو تحديد وحدات على أساس التماثل في حالة عدم التجانس.
- 4- في حالة الصناعة التي لا تعرف أنواع منتجاتها إلا بناءا (الطلب) عدد يحدد مواصفات معينة للإنتاج، تكون وحدات التكلفة أما الطلبية أو الأمر بالشراء.

### 1-3 دليل عناصر التكاليف (عناصر الاستخدامات)

إنتاج المؤسسة يتم على أساس مجموعة من العناصر المتناسقة، التي تكمل بعضها البعض بنسب اقتصادية محددة حتى ينحقق الإنتاج (المنتج النهائي أو أداء الخدمة) التي قامت من أجلها المؤسسة. ويعبر الاقتصاديون عن مجموعة العناصر التي تحقق الإنتاج النهائي بعوامل الإنتاج، أما المحاسبون يطلقون عليها عناصر التكاليف.

### 2- وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

- 1- الوظيفة التسجيلية: يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها وفق المعايير المنفق عليها وبشكل واضح ودقيق وبحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.
- 2- الوظيفة التحليلية: يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة فعلا وتصنيفها و ربطها بمنتج معين أو أمر إنتاج معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.
- 3- الوظيفة الرقابية: تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة و لكل مركز تكلفة بما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكاليف و تحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة أو غير ملائمة وتبحث عن أسباب هذه الانحرافات و تحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع نفسه، ص، ص. 41، 42.

<sup>2</sup> محمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص. 07.

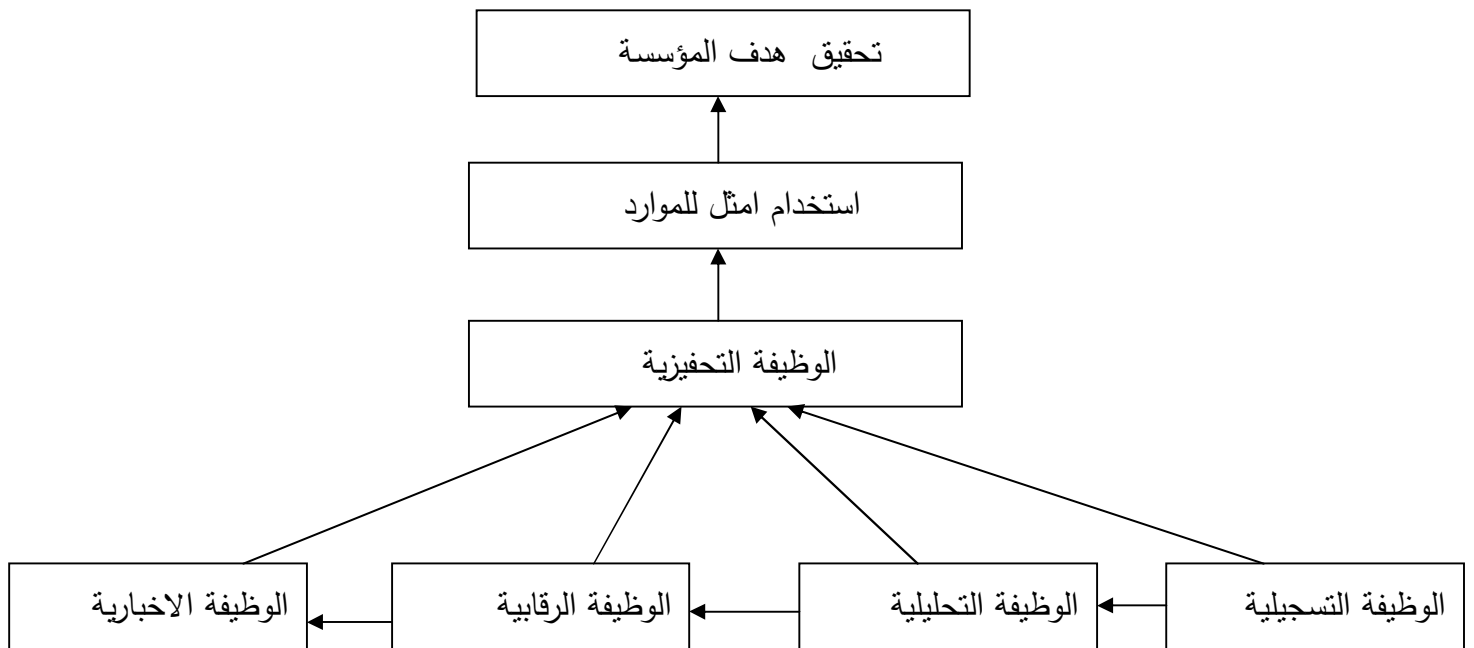
## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

4- الوظيفة الإخبارية: ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة فبعد اكتشاف الانحرافات و دراسة أسبابها تخبر الإدارة بهذه النتائج وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

5- الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من اجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

يمكن توضيح ماسبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل: محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 24.

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة وبتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

### المطلب الثالث: دراسة حسابات الأعباء

- **الحساب 60 مشتريات مستهلكة:** باستثناء الحساب 603 (تغير المخزون) فان الحسابات الفرعية للحساب 60 تسجل مشتريات البضاعة المباعة وكذا المواد والتموينات والدراسات المستهلكة في عملية الإنتاج. أما المواد والتوريدات التي يتم استهلاكها مباشرة دون وضعها بالمخزن فتسجل بالحساب 607 (مواد مستهلكة غير مخزنة).
- **الحساب 61 خدمات خارجية:** من الحسابات الفرعية لهذا الحساب :

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي: محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص. 24، ص. 25.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- د/611 مصاريف المناولة.
  - د/613 مصاريف الإيجار.
  - د/615 مصاريف الصيانة.
  - د/616 مصاريف التأمين.
  - د/617 مصاريف الدراسة والبحث.
  - د/618 مصاريف الوثائق ومصاريف متنوعة.
  - د/619 تخفيضات وتنزيلات وحسومات على الخدمات الخارجية.
  - **الحساب 62 خدمات خارجية أخرى**
    - د/621 أجور عمال من خارج المؤسسة.
    - د/622 أجور الوسطاء والأتعاب.
    - د/623 مصاريف الإشهار والعلاقات العامة.
    - د/624 مصاريف نقل سلع ومستخدمي المؤسسة.
    - د/626 مصاريف البريد والاتصال.
    - د/627 خدمات مصرفية ومصاريف مماثلة.
    - د/628 اشتراكات ومصاريف متنوعة.
    - د/629 تخفيضات و تنزيلات وحسومات على الخدمات الخارجية.
- خلال السنة تكون الحسابات الفرعية للحسابين 61 و 62 مدينة بجعل حسابات النقديات أو الموردون (401) دائنة.

إن الحسابات 61 و 62 يظهران في حساب النتيجة في سطر استهلاك الدورة.

### • **الحساب 63 أعباء المستخدمين**

يسجل بهذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين مثل المرتبات والأجور والاشتراكات في صناديق الضمان الاجتماعي وبعض المصاريف الأخرى للمستخدمين أو الخاصة بالمستغل.

إن الحسابات الفرعية للحساب 63 هي كالتالي:<sup>1</sup>

- د/631 أجور المستخدمين.
- د/634 مرتب المستغل الفردي.
- د/635 اشتراكات الضمان الاجتماعي.
- د/636 أعباء اجتماعية للمستغل الفردي.
- د/637 أعباء اجتماعية أخرى.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص- ص. 83-86.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

- د/638 أعباء أخرى للمستخدمين.
- **الحساب 64 ضرائب ورسوم**
  - إن الضرائب والرسوم والمدفوعات الشبيهة تتعلق بما يأتي:
    - من جهة المدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية. ومن جهة أخرى مدفوعات تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية والاجتماعية.<sup>1</sup>
- **الحساب 65 أعباء عملياتية أخرى**
  - تسجل بالحسابات الفرعية لهذا الحساب أعباء مثل:
    - د/ 651 إتاوات مترتبة عن امتيازات ورخص وبرامج والقيم المماثلة.
    - د/ 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية (أي عندما يتم بيع تثبيات عينية أو معنوية بسعر اقل من قيمتها المحاسبية الصافية)
    - د/653 أتعاب حضور (أي مرتبات أعضاء مجالس الإدارة والتسيير).
    - د/654 خسارة الديون غير المحصلة (أو الديون المعدومة) .
    - د/656 غرامات ،عقوبات ،إعانات مقدمة، تبرعات.
    - د/657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري.
    - د/658 أعباء أخرى للتسيير الجاري.
- **الحساب 66 الأعباء المالية**
  - من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر:
    - د/ 661 أعباء فوائد.
    - د/ 664 خسارة ديون خاصة بمساهمات.
    - د/665 فارق التقييم لأصول مالية- انخفاض قيمة.
    - د/ 667 خسارة صافية على التنازل عن الأصول المالية.
    - د/ 668 أعباء مالية أخرى.
- **الحساب 67 العناصر غير العادية - الأعباء**
  - ينص النظام المحاسبي المالي على عدم استخدام هذا الحساب إلا في الحالات الاستثنائية مثل حالة نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية التي قد تتعرض لها ممتلكات المؤسسة.
- **الحساب 68 مخصصات اهتلاكات، مؤونات وخسائر القيمة**
  - يقيد الحساب 68 مقابل حسابات الاهتلاكات وخسائر القيمة و المؤونات المعينة.

<sup>1</sup> النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق، ص 156.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### • الحساب 69 الضرائب على الأرباح ومثيلاتها

يقيد في الحساب 69 المبلغ الواجب تحصيله في إطار الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق المؤسسة.

الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية، وإضافي الضرائب المتعلقة بالتوزيعات. كما يسجل هذا الحساب العبء المتعلق بمشاركة العمال المحتملة في نتائج المنشأة (سواء كانت قانونية أو تعاقدية).<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

سنقوم في هذا المطلب بمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال ذكر العلاقة وأهم أوجه الاختلاف بينهما

#### 1- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف حيث إن المحاسبة المالية هي أول فرع لعلم المحاسبة ومن البديهي أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعد في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.

حيث أن العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية أساسا هي علاقة تكامل إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى.<sup>2</sup>

ويمكن عرض أهم الاختلافات بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في الجدول التالي:

<sup>1</sup> النظام المحاسبي المالي، مرجع نفسه، ص 157-159.

<sup>2</sup> محمد العناتي رضوان، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

الجدول رقم (1-1): أهم الاختلافات بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
نوع البيانات	بيانات عن علاقة المؤسسة بالغير بيانات إجمالية عامة بيانات تاريخية تهتم بالماضي بيانات فعلية بيانات نقدية بيانات موضوعية ومؤكدة	بيانات عن حركة الأصول داخل المؤسسة بيانات تفصيلية وتحليلية بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل بيانات فعلية وتقديرية أو معيارية بيانات نقدية وكمية بيانات عن النفقات فقط بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد نتائج أعمال المشروع من أرباح وخسائر وتصوير المركز المالي	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة المباعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف
المستفيد الأساسي من البيانات	المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون من الخارج	إدارة المشروع نفسه
الفترة التي تقدم عنها البيانات	عادة ما تكون سنة مالية	يفضل أن تكون قصيرة نسبياً

المصدر: عطا الله خليل بن ورا، صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص. 21.

### 2- العلاقة بين حسابات التكاليف والحسابات المالية

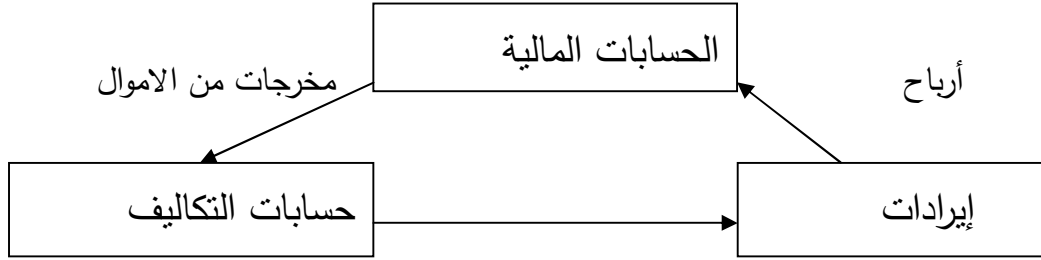
من خلال مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالحسابات المالية" الصنف الخامس "حاليا إن هذا الصنف يشمل كل ما تملكه المؤسسة من أموال بكل أشكالها المختلفة سواء كانت نقديات (صندوق، حساب جاري بريدي) أو عبارة عن أموال موجودة في حساب المؤسسة لدى البنك كما يتضمن هذا الصنف الحسابات وفق معالجة محدودة.

وبالتالي فإن الصنف هو الصنف الوحيد الذي يغطي مختلف تكاليف المؤسسة اللازمة لاستمرار نشاط وذلك من أجل تحقيق مختلف أهدافها الحالية والمستقبلية. وعند توفر سيولة أكثر يزداد حجم التكاليف وبالتالي تحقيق إيراد أكثر أي تدفق أموال أكثر أي رصيد أكبر في الصنف الخامس يمكن القول هنا أن العلاقة بين الحسابات المالية والحسابات التكاليف هي علاقة تكامل كما هو

موضح في الشكل

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

الشكل رقم (1-3): يوضح العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف



مدخلات من مصاريف

المصدر: من إعداد الطالبة

وذلك عندما تحقق المؤسسة أرباح أي أن كل مصروف يقابله إيراد وبالتالي تدفقات مالية اكبر. وفي حالة وقوع خسارة أي خروج أموال دون تحقيق إيرادات فتلجأ المؤسسة هنا إلى طلب قرض من البنك من اجل تغطية تلك الخسارة التي وقعت أو تقوم المؤسسة بإصدار أسهم أو سندات وفي حالة استمرار هذه الخسارة تعجز المؤسسة عن تسديد مختلف تكاليفها تشهر إفلاسها

وفي الأخير يمكن القول أن الحسابات المالية هي الحسابات الوحيدة الذي تلجأ المؤسسة إليها لتغطية مختلف تكاليفها بشرط تحقيق إيرادات والتي ينتج عنها رصيد اكبر في هذه الحسابات كل هذا يضمن للمؤسسة ونجاحها واستمرارها في ممارسة نشاطها

وخلاصة القول أن العلاقة بين الحسابين هي تكامل أي كل منهما يكمل الآخر.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومحاسبة التكاليف

### خلاصة

في هذا الفصل تم التركيز على النظام المحاسبي المالي والمفاهيم والأسس العلمية لمحاسبة التكاليف على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي يجيب على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من خلال وظيفة القياس ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية المالية فعلية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تتم على أساس المبادئ المحاسبية لضمان التجانس في إعداد وتقديم المعلومات سواء بالنسبة للمؤسسة لتمكينها من القيام بعملية المقارنة الدورية من سنة إلى أخرى أو لمجموع المؤسسات بهدف ضمان صحة المقارنة فيما بينها

وما يمكن استنتاجه من خلال عرض النظام المحاسبي المالي هو:

- التزامه وتقييده التام بجميع المبادئ المحاسبية الدولية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول والإجماع الدولي العام
- الشرط الأساسي لإدراج الأصول والخصوم والنواتج و الأعباء في الحسابات هو أن تكون لها قيمة يمكن تحديدها بصورة صادقة ومن المحتمل أن تعود منها أو إليها منفعة اقتصادية مستقبلية. فلم تعد ملكية الأصل شرطاً لإدراجه في الحسابات.
- يتضمن النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام تشكل الإطار العام لمسك المحاسبة المالية وفقه إلا انه ترك المجال لتوسيعها أو تعديلها حسب احتياجات كل مؤسسة.
- وكذا تم التركيز على محاسبة التكاليف بشكل مفصل حيث تم عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

# الفصل الثاني

أسلوب الجرد الدائم و المتناوب  
للمخزونات في ظل النظام المحاسبي  
المالي

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### تمهيد:

تصنف العمليات في المؤسسة إلى عمليات تمويلية ترتبط بتدبير الأموال اللازمة لنشاط المؤسسة والعمليات الرأسمالية، أما النوع الثالث هو العمليات الإجرائية (الاستغلالية) والتي تشمل كل عمليات النشاط الجاري الذي تقوم به المؤسسة بقصد تحقيق الربح وتبويب هذه العمليات إلى عمليات يترتب عليها مصاريف إيرادية تتحملها المؤسسة وعمليات أخرى يترتب عليها مصاريف إيرادية تحققها المؤسسة، وبمقابلة الإيرادات خلال دورة محاسبية معينة بالمصاريف لنفس الدورة تحدد نتيجة النشاط التشغيلي (الاستغلال) للمؤسسة، وتعد العمليات على المخزون من أهم هذه العمليات فالمخزون يعتبر من عناصر الأصول المتداولة غير النقدية، التي تحظى باهتمام غالبية المؤسسات التجارية والصناعية، في حين يقل الاهتمام أو ينعدم في المؤسسات الخدمية.

وتعتبر وظيفة جرد المخزون من بين الوظائف الإستراتيجية التي تقوم بها المؤسسة. وسندرس من خلال هذا الفصل الأسس العلمية للمخزون وأهم أنظمة الجرد حسب توقيت إجرائها نظام الجرد الدائم والمتناوب للمخزون.

# الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

## المحاسبي المالي

### المبحث الأول: الأسس العلمية للمخزون

المخزون كلفظ عام لا يقتصر فقط على الأرصدة والكميات التي تحتفظ بها المؤسسة من الموارد لمواجهة الظروف المستقبلية.

وإنما يشمل أيضا جميع الموارد الأخرى بما في ذلك الأرصدة المالية والبشرية والاحتياطات المختلفة من الآلات والمعدلات ومصادر الطاقة وغيرها من الموارد.

### المطلب الأول: مفهوم المخزون وأنواعه

#### 1- مفهوم المخزون

ومما سبق يمكن تقديم بعض المفاهيم المتداولة حول المخزون ومن بينها:

- **المفهوم الأول:** يعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات على أساس أصول تمتلكها المؤسسة ويكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الانجاز أو مواد أولية موجهة للاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم خدمات.

- **المفهوم الثاني:** تعريف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي مطابق لتعريف المعايير الدولي رقم 02/IAS02 والذي عرفها كما يلي: - تمثل المخزونات أصولاً:<sup>1</sup>

- تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- منتجات قيد التصنيع ينتظر بيعها لاحقاً.
- مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات في عميلة تقديم الخدمات. يعد هذا المخزون كتكلفة الخدمة والتي لم تسجل بعد المؤسسة إيراداتها.

- المخزون ويضم مجموعة المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستهلاك. إن حسابات المخزون هي حسابات أصول باستثناء حساب مشترياتها.<sup>2</sup>

- يعد مخزون البضاعة من أهم عناصر الأصول سواء في محلات التجزئة أم الجملة لأن بيع هذه البضاعة بأسعار تفوق تكلفتها يمثل المصدر الرئيسي للإيرادات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ميلود تومي، سورية كحول: واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملحق الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013، ص.03.

<sup>2</sup> فالتر ميجس، روبيريت ميجس: المحاسبة المالية، ترجمة: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم واخرون، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 1983، ص.556.

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص.46.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### 2- أنواع المخزون حسب النظام المحاسبي المالي scf

تصنف المخزونات كما جاء في نص القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي. إن المخزونات والإنتاج الجاري (stocks et encours) حسب الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموين، إنتاج قيد الانجاز، الإنتاج المخزن، البضاعة المباعة على حالتها) وسيتم التمييز بين أنواع المخزونات التالية:

- التموينات: البضاعة المشتراة من أجل عملية التحويل كالمواد الأولية والمواد المستهلكة واللوازم المستهلكة، الأغلفة... الخ.
- المنتجات المصنوعة من طرف المؤسسة: أو المنتجات قيد الإنجاز والمنتجات التامة، المنتجات الوسيطة، المنتجات المتبقية (أي الفضلات)، إنتاج جاري للسلع، إنتاج جاري للخدمات، البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها على حالتها.
- المخزونات خارج المؤسسة: ما تمكن الإشارة إليه أن المؤسسة بإمكانها اعتماد طريقة الجرد المتناوب أو طريقة الجرد الدائم حسب ما جاء في القانون (11/07).<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: حسابات المخزونات

هناك معياران للتصنيف في إطار مدونة حسابات المخزونات.

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزون، البضائع التي أعيدت بيعها على حالتها).
- طبيعة الأصل المالي المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل وحدة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير.<sup>2</sup>

- الحساب 30 مخزون بضاعة: وهي السلعة التي تم شراؤها بهدف بيعها على حالتها.
- الحساب 31 مواد أولية ولوازم: وهي المواد واللوازم التي اشترتها المؤسسة ليتم تحويلها إلى منتجات.

- الحساب 32 تموينات أخرى: وهي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة.<sup>3</sup>

من الحسابات الفرعية للحساب 32 نجد:

<sup>1</sup> جمال عمورة، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الفرنسي والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المركز الجامعي بالوادي، 17، 16، 2010.

<sup>2</sup> النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص. 125.

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص. 47 - 49.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- د/ 321 مواد مستهلكة (مثل مواد صيانة المعدات).
  - د/ 322 توريدات مستهلكة (مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب).
  - د/ 326 الأغلفة المستهلكة
- إن التوريدات التي لا تخزن (الماء، الكهرباء) لا تسجل بالحساب 32 لكن بالحساب 607 مشتريات غير مخزنة.
- لاحظ الاختلاف بين الحسابين 31 و32 فالأول يدل على مواد تدمج في تصنيع المنتجات أما الثاني فيدل على مواد تستهلك في عملية تصنيع المنتجات أو في عملية الاستغلال دون أن تكون أحد مكونات المنتجات المصنعة.
- الحساب 33 سلع قيد الإنتاج: إن النظام المحاسبي المالى يعط مفهومًا خاصًا بهذا الحساب كما لم يبين قاعدة حوسبية (أي تسجيله محاسبيًا). ومن بين تفرعات حساب السلع قيد الإنتاج (ح/ 33) مايلي:
- د/ 331 منتجات قيد الإنتاج (أو المنتجات الجارية إنجازها كما ورد في النظام المحاسبي المالي)
  - د/ 335 أشغال قيد الانجاز (أو الأشغال الجارية إنجازها كما ورد في النظام المحاسبي المالي).
  - الحساب 34 خدمات قيد الانجاز (الجاري تقديمها): نسجل به تكلفة الخدمات (المقدمة) والتي لا تزال قيد الانجاز في نهاية السنة كما هو الحال في الحساب 37 فإن النظام المحاسبي المالي لم يبين قاعدة خاصة تراعي خصوصية هذا الحساب لكنه ذكر حساباته الفرعية كالتالي:
  - د/ 341 دراسات قيد الانجاز.
  - د/ 345 خدمات مقدمة قيد الانجاز.
  - الحساب 35 مخزون منتجات: النظام المحاسبي المالي قسم هذا الحساب كالتالي:
- د/ 351 منتجات وسطية.
  - د/ 355 منتجات مصنعة.
  - د/ 358 بقايا منتجات ومواد (بقايا ومهملات).

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### • الحساب 36 منتجات ناتجة عن تثبيبات:

يمثل العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيبات عينة (معدات)، بحيث تتحول طبيعتها من أصول عينة ثابتة إلى مخزون سيتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال وتبعا للنظام المحاسبي المالي فإن الحساب 36 يكون مدينا يجعل حساب التثبيبات (د/21) المناسب دائنا.

• الحساب 37 مخزون لدى الغير: (قيد الاستلام في المستودع أو في الإيداع) وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه يعبر عن المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة لكنه ليس في حيازتها فعليا في نهاية السنة مثل المخزون قيد الاستلام أو المودع في مخازن الغير.<sup>1</sup>

#### • الحساب 38 حساب مشتريات مخزنة والمقسم إلى :

- د/ 380 مشتريات بضاعة مخزنة.

- د/ 381 المواد الأولية واللوازم.

- د/ 382 تموينات أخرى مخزنة.

#### • حساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها

- د/390 خسائر القيمة عن مخزون البضائع.

- د/391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات.

- د/392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى.

- د/ 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازه.

- د/394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري انجازه.

- د/395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات.

- د/397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

#### المطلب الثالث : مكونات تكلفة المخزون.

تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع

وعليه فإن البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن مايلي:

#### 1- تكلفة الشراء

تحتوي تكاليف شراء المخزونات على ثمن الشراء عقود الاستيراد ورسوم أخرى (غير الرسوم

المستردة سابقا تجاه الإدارة الجبائية) أي الرسم على القيمة المضافة. بالإضافة إلى مصاريف النقل

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع نفسه، صص. 50 - 54.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تدفع مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة والمواد والخدمات أما الحسومات التجارية والبنود الأخرى المشابهة فتطرح لغايات.<sup>1</sup>

#### 2- تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة:

يظهر هذا النوع من التكاليف في المؤسسات الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع جاهز أو شبه جاهزة للبيع ويتضمن هذا البند مايلي:  
-التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة المباشرة وغير المباشرة:

حيث تتضمن التكاليف المباشرة المتغيرة المواد المباشرة والعمل المباشر، أما التكاليف الثابتة المباشرة فتمثل التكاليف التي لا تتغير مع زيادة حجم الإنتاج إلا أنه يمكن ربطها بشكل مباشر بإنتاج سلعة معينة، أما التكاليف غير المباشرة والتي تصنف أيضا إلى متغيرة وثابتة فهي التكاليف التي لا يمكن ربطها وتحديدها بشكل دقيق لمنتج محدد وتصنف إلى متغيرة مثل المواد غير المباشرة وثابتة كراتب صاحب المؤسسة.

يتم تحميل التكاليف التصنيع غير المباشرة بناء على الطاقة الإنتاجية العادية للمؤسسة حيث يتم احتساب الطاقة العادية للمؤسسة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات وقد يتم الاعتماد على مستوى الإنتاج الفعلي في هذه الحالة إذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية للمؤسسة وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدره فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية فإن الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة.  
- في حالة وجود عدة منتجات تنتج من عملية إنتاج واحدة:

أي أن تكاليف الإنتاج لا يمكن فصلها بشكل واضح لكل منتج ففي هذه الحالة يتوجب توزيع التكاليف على المنتجات بطريقة منطقية ويتوجب الانتظام في عملية التوزيع من فترة لأخرى ويمكن استخدام أسلوب القيمة البيعية المقدره لكل منتج كأساس للتوزيع.

- في حالة وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية:حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحويل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.<sup>2</sup>

- ومن التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى غير المباشرة:  
كالتكاليف الخاصة بتصميم منتج بناء على طلب العميل.

<sup>1</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، محاضرات وتطبيقات 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص 106.

<sup>2</sup> محمد أبو نصار، جمعة جميدات، معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية"، عمان، الأردن، 2008، ص 67.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### 3- التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون

- تكاليف التخزين: إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
- المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
- تكاليف البيع والتسويق.
- فروقات العملية الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملية أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.
- تكاليف الإقراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الأجل وبحيث يكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد، وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على تأجيل الدفع.

مع الإشارة هنا إلى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الإقراض في تكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 23 تكاليف الإقراض.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد ابو نصار، جمعة حميدات ، مرجع نفسه، ص.68.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### المبحث الثاني: أسلوب الجرد الدائم للمخزونات

هو أسلوب يقيم فيه المخزون بشكل مستمر، والهدف منه حصر كمية وتكلفة البضاعة المباعة على أساس مستمر، وبالتالي حصر قيمة المخزون المتبقي في مخازن ومعارض المؤسسة في حساب خاص بالمخزون، أي يتم جرد المخزون آلياً بعد كل عملية صرف أو توريد أو بيع أو شراء، يتم تحديث سجلات المخزون في كل مرة تحدث فيها معاملة تتضمن المخزون، وهكذا ستكون هناك دائماً معلومات يومية متاحة عن كمية وتكلفة المخزون المتاح مما يساعد المؤسسة في تقديم خدمة أفضل للعملاء والرقابة بشكل أفضل على هذا المخزون.

#### المطلب الأول: مفهوم الجرد الدائم للمخزون

الجرد الدائم للمخزون هو إدخال وإخراج المواد والسلع المخزنة من وإلى المخازن يتم تسجيلها في حسابات المخازن حسب الكميات وكذا حسب القيم، وتعرف هذه العمليات بالجرد الدائم. يمكن الجرد الدائم من تحديد كمية وقيمة المخزون بعد انتهاء كل دورة محاسبية (دورة استغلال) وذلك وفق العلاقة:<sup>1</sup>

$$\text{مخزون نهاية الدورة} = \text{المخزون المتبقي بعد العملية السابقة} + \text{الإدخال الأخير} - \text{الإخراج الأخير}$$

يسمح الجرد الدائم بالمتابعة المحاسبية الجيدة التي تسهل معرفة وضعية المخزونات بصفة دورية.

طريقة الجرد الدائم تأخذ بالوقت الحقيقي كل حركات المخزون، ولكن لا يتم ملاحظة إلا الحركات المحددة بدقة عن طريق الوثائق (فواتير، سندات دخول أو سندات خروج). يقوم نظام معلومات تسيير المخزون في هذه الحالة على التدفقات " الرسمية " إذ أن بعض الأحداث ، مثل حوادث التدمير، السرقة ، أخطاء التسجيل والتخزين، لا تؤخذ بعين الاعتبار وتؤدي إلى تقييم خاطئ للمخزون.<sup>2</sup>

تبعاً لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبياً كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات، مخرجات) وهكذا فإن رصيد الحساب يُظهر قيمة المخزون المعني، والمفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين محلولة)، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2012، ص 68.

<sup>2</sup> صلاح حواس، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي (IAS/IFRS)، دروس مواضيع ومسائل محلولة، بدون ذكر دار النشر، الجزائر، 2012، ص 101.

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 141.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

يستخدم هذا النظام عندما تكون البضائع لدى المشروع قليلة الأنواع ويعتبر من أكثر الأنظمة استخداما في الشركات الصناعية ومستودعات الأدوية والصيدليات وبموجبه يفتح حساب لكل نوع من أنواع البضاعة تسجل فيه كلفة وكمية الوارد والصادر والرصيد المتبقي ولذلك يمكن معرفة رصيد البضاعة الباقية في أي وقت ودون الحاجة إلى إجراء جرد فعلي ولكن هذا لا يعني أن المشروع لا يقوم بعملية الجرد الفعلي. فإجراء عملية الجرد الفعلي ضرورة للتأكد من صحة البيانات الواردة في السجلات. إن نظام الجرد الدائم يوفر سجلا مستمرًا للأرصدة في كل من حساب المخزون وتكلفة البضاعة المباعة. وقد أدى شيوع استخدام أنظمة المحاسبة بالحاسب الآلي إلى زيادة كفاءة نظام الجرد الدائم في المؤسسات ذات الأحجام والأنواع المختلفة.

يتطلب نظام الجرد الدائم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية وبيطاقة لكل صنف من أصناف المخزون و تحتوي كل بطاقة على بيانات تفصيلية للكميات الواردة والصادرة. فمثلا عند استلام كمية تُثبت في البطاقة الكمية المستلمة وسعر الوحدة وتكلفة البضاعة المستلمة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: دراسة حسابات المخزونات تبعا للجرد الدائم

##### الحساب 30 مخزون البضائع

##### 1- عملية شراء البضائع

- ✓ قيد الشراء يجعل شراء حساب 380 مشتريات بضاعة مخزنة مدنيا وأحد الحسابات البنك أو الصندوق أو موردو المخزونات دائما وهذا بتكلفة شراء البضائع.
- ✓ قيد استلام البضاعة: حيث يجعل حساب 30 مدنيا وحساب 380 دائنا وبهذا يرصد الحساب 380 "مشتريات بضاعة مخزنة".

##### 2- عملية بيع البضائع

- ✓ قيد البيع: يجعل أحد الحسابات بنك أو صندوق، عملاء مدينة بسعر البيع والحساب د/700 مبيعات بضائع دائنا.
- ✓ قيد تسليم البضاعة المباعة إلى العميل: فيه نجعل حساب 600 مشتريات بضاعة مدينا بتكلفة شراء البضاعة، بينما نجعل حساب مخزون بضاعة (د/30) دائنا.

- الحساب 31 مواد أولية ولوازم

- عملية شراء المواد

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج2، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الاردن 2009، ص. 184، 185.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

✓ قيد الشراء: يجعل الحساب 381 مشتريات مواد أولية مخزنة مدنيا وأحد الحسابات البنك، الصندوق، موردو المخزونات دائنا.<sup>1</sup>

- عملية استهلاك المواد

الحساب 601 مواد أولية مستهلكة مدينا والحساب 31 دائنا. إن (scf) يستخدم مصطلح مواد أولية للدلالة على الحساب 601.

ملاحظات

- في حالة بيع المواد فإننا نسجلها كمبيعات بضاعة في حالة تطبيق نظام الجرد الدائم.

مصاريف نقل المواد يمكن تسجيلها في حساب فرعي للحساب 381 لترصد مع الحساب 31 كما رأينا في دراسة الحساب 30.

#### • الحساب 32 تموينات أخرى

✓ شراء التموينات الأخرى: يتم تسجيلها وفق الجرد الدائم كما يلي:

- إذا كانت المواد قابلة للتخزين (مثل الأغلفة المستهلكة واللوازم المكتبية) فإن تسجيل عملية

شرائها يتم في قيدين (قيد شراء وقيد استلام المواد) مع جعل الحساب 382 مدينا، غير أنه

عمليا يمكن تسجيلها في قيد واحد (حيث يجعل 602 مدينا واحد الحسابات بنك أو صندوق أو

موردون دائنا) إذا كانت قيمة هذه المواد ضئيلة ولا تتطلب متابعة خاصة بها.

- إذا لم تكن المواد قابلة للتخزين (كهرباء، غاز، ماء) عندها يمكن أن تسجل في قيد واحد، حيث نجعل

حساب 607 ح/ مشتريات مواد ولوازم غير مخزنة مدنيا، والحساب بنك أو صندوق أو موردون دائنا.

#### • الحساب 33 سلع قيد الإنتاج

- الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد الدائم

✓ أثناء الفترة:

تسجل السلع قيد الإنتاج في المؤسسات التي تتبع الجرد الدائم كمنهجية لتقدير منتجاتها.

يعمل الحساب 33 سلع في طور الإنتاج كحساب مخزن تقيد في الجانب المدين تقديرات التكاليف

الحقيقية أو التكاليف الموحدة القياسية بالتناسب مع نسب تقدم الإنتاج والأشغال في مقابل الجانب الدائن

لحساب 7233 "تغير المخزونات الجارية" سلع قيد الإنتاج أو أحد الحسابات الفرعية.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 48، 47.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

✓ في نهاية الفترة:

بعد تحليل تسجيل الفوارق المحتملة بين الجرد المادي والتقديرات المحاسبية المسجلة بقيد القيمة المثبتة في الجرد المادي بحساب 33 سلع قيد الإنتاج كما تسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد الحساب 72 "إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون".<sup>1</sup>

#### • الحساب 34 خدمات قيد الإنتاج

- الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد الدائم

✓ أثناء الفترة:

يعمل الحساب 34 خدمات قيد الإنتاج كحساب مخزون حيث يسجل في الجانب المدين تقديرات طريقة التقدّم وإن استحال تطبيق هذا النظام تعتمد طريقة الإتمام في مقابل الجانب الدائن لحساب 7234 تغير المخزونات الجارية "خدمات قيد الإنتاج".

✓ في نهاية الفترة:

بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين الجرد المادي وتقديرات نظام المعالجة بقيد القيمة المثبتة في الجرد المادي بحساب 34 "خدمات قيد الإنتاج" أو أحد فروعها كما تسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد بالحساب 7234 تغير المخزونات الجارية "خدمات قيد الإنتاج".<sup>2</sup>

#### • الحساب 35 مخزون منتجات

- الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد الدائم

تعمل الحسابات الفرعية للحساب 35 كحسابات مخزن حيث تجعل مدينة بالمنتجات المودعة بالمخزن وهذا يجعل الحساب 72 (د/ إنتاج مخزن) دائنًا، كما تكون (أي حسابات 351، 355، 356) دائنة بكل محسوبات للمنتجات وهذا يجعل الحساب 72 (د/ إنتاج مخزن) مدينًا.

#### • الحساب 37 مخزون لدى الغير (قيد الاستلام في المشروع أو في الإيداع)

لقد عرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة لكنه ليس في حيازتها فعليًا في نهاية السنة مثل المخزون قيد الاستلام أو المودع في مخازن الغير ...

- القاعدة المحاسبية للحساب 37 مخزون لدى الغير:

<sup>1</sup> حسين بوطواط، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الإصدار الأول، سبتمبر 2012، ص. 148.

<sup>2</sup> حسين بوطواط، مرجع نفسه، ص. 155.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

يجعل الحساب 37 مدينا بقيمة المخزون الذي هو ملك للمؤسسة لكنه ليس في حيازتها الفعلية، يجعل الحساب المناسب من حسابات المخزون دائنا، كما يجعل الحساب 37 دائنا متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني، ونشير إلى أن القاعدة المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي (SCF) لم تتعرض بصورة واضحة إلى حالة المشتريات غير المستلمة في نهاية السنة. إن النظام المحاسبي المالي (SCF) يوصي بتسوية حساب مخزون لدى الغير في نهاية السنة، فإذا لم تتمكن المؤسسة من ذلك فإن عليها إعداد جدول يبين تفاصيل هذا المخزون.<sup>1</sup>

#### • الحساب 38 مشتريات مخزنة

ملاحظات حول الحساب 38.

أذكر النظام المحاسبي المالي أنه يمكن تقسيم الحساب 38 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة كمايلي:

- د/ 380 مشتريات بضاعة مخزنة

- د/ 381 المواد الأولية واللوازم

- د/ 382 تموينات أخرى مخزنة

إن حساب 38 هو حساب مؤقت (أو حساب وسيط) وعليه فإنه وفي حالة الجرد الدائم فإن هذا الحساب (أي 38) يجب أن يكون مرصدا في نهاية الدورة.

ب- في حالة استخدام حسابات فرعية 38 لتسجيل مصاريف تابعة للمشتريات، فإن هذه الحسابات الفرعية يجب ترصيدها مع حساب البضاعة أو مواد، إن المصاريف التابعة للمشتريات والتي لا يمكن تسجيلها لمشتريات محددة لا تسجل بالحساب 38.

#### - القاعدة المحاسبية للحساب 38 في حالة الجرد الدائم:

نسجل عمليات الشراء في قيدين:

- قيد الشراء: وفيه تجعل الحساب الفرعي للحساب 38 (380 أو 381 ...) مدينا بتكلفة شراء

بضاعة أو المواد واللوازم، أو أحد الحسابات: نقديات أو موردو المخزون دائنة.

- قيد استلام المشتريات: حيث نجعل الحساب 30 أو 31 أو 32 مدينا، والحساب 38 دائنا.

في نهاية السنة يكون رصيد حساب 38 معدوما، فإذا لم يتحقق ذلك وجبت تسوية الحساب كالتالي:

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص. 54.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

الحالة 1- في نهاية السنة إذا كان رصيد 38 مدينا هذه الحالة تحدث إذا لم تستلم البضاعة أو المواد المشتراة، إن ترصيد الحساب 38 يتم في آخر السنة بجعل حساب 37 (مخزون لدى الغير) مدينا وحساب 38 دائنا.

الحالة 2- في نهاية السنة إذا كان رصيد الحساب 38 دائنا: وهي حالة تحدث إذا تم استلام المخزون المبتاع دون استلام فاتورة الشراء، إن تسوية الحساب تتم بجعل 38 مدينا والحساب 408 (موردوا- فواتير غير مستلمة) دائنا.<sup>1</sup>

يعتمد أسلوب الجرد الدائم على تحقيق السيطرة على دقة البيانات المتعلقة بالمخزون والمحافظة عليها في أعلى مستوى ممكن وتجرى جدولة مواقيت الجرد الفعلي بحيث تغطي جميع المفردات على الأقل مرة واحدة خلال السنة وقد تخضع بعض المفردات إلى الجرد المتكرر خلال السنة نظرا لأهميتها ويهدف هذا الأسلوب إلى:

- تحديد مسميات الأخطاء.
- الوصول إلى أعلى مستوى في دقة البيانات وقيود المخزون.
- الحصول على الكشف الصحيح للموجودات.

ومن مزايا هذا الأسلوب مايلي:

- تقليل الزمن الذي تستغرقه معالجة المشاكل الناجمة من التخزين
- التقليل بالكامل أو الجزئي للخسارة في الإنتاج.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: طرق وأساليب تقييم المخزون

يقصد بطرق تقييم المخزون المعالجة المحاسبية لكل من المدخلات والمخرجات بالإضافة إلى مخزون آخر المدة.

#### 1- تقييم عناصر التخزين

##### أ- تقييم عناصر المخزون بتاريخ أول التسجيل:

بالنسبة للبضائع والمواد فإن تقييمها بتاريخ الشراء ليكون على أساس تكلفة الشراء والتي تضم سعر الشراء مضاف إليه كل المصاريف المحتملة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها (أي مصاريف النقل الشحن وحقوق الجمارك والرسوم غير القابلة للاسترجاع ...) إما بالنسبة للمنتجات

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع نفسه، ص. 55.

<sup>2</sup> عبد الستار محمد العلي، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، إدارة سلسلة التوريد، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، رام الله، فلسطين، 2000، ص، 68، 69.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

فإن تكلفتها تشمل مجموع التكاليف المباشرة (من مواد مستهلكة وأجور ...) وغيرالمباشرة المحتملة لإنتاجها وهذا باستثناء تكاليف انخفاض النشاط عن مستواه العادي.

#### ب -تقييم المخزون في نهاية الدورة:

عملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات سواء أكانت بضاعة أو مواد أو منتجات، يتم تقييمها بالتكلفة أو سعر البيع الصافي أو قيمة الانجاز الصافية وهو المصطلح المستخدمة في النظام المحاسبي المالي أيهما أقل. وفي حالة ما إذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة المخزون، فإن على المؤسسة تسجيل خسارة انخفاض قيمة المخزونات (أي ما كان يعرف بمؤونة تدهور قيمة المخزون في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975).

✓ يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد (في نهاية الدورة) إما اعتمادا على أسلوب الوارد أولا الصادرة أولا أو على أسلوب التكلفة الوسيطة المرجحة للشراء أو الإنتاج.<sup>1</sup>

#### 2-أساليب قياس تكلفة المخزون

اعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:

التكلفة الفعلية المنفعة والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.

✓ أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية

✓ أجاز المعيار استخدام طريقة التجزئة.

اشتراط المعيار أسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على أن يعطيها نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية.

✓ تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناء على تقديرات

لمستلزمات الإنتاج وظروف المؤسسة الخاصة.

✓ أما طريقة التجزئة فتستخدم في مؤسسات البيع بالتجزئة التي يوجد عدد كبير من الأصناف حيث

يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

#### 3- طرق تحديد تكلفة المخزون:

يتطلب المعيار رقم 02 تحديد تكلفة المخزون كما يلي:

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 62.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### 3-1 طريقة التمييز المحدد (الحصر الفعلي):

يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري و تستعمل لمنتج أو منتجات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

3-2 الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون: أوجب المعيار طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني في حين لم يسمح باستخدام طريقة الوارد أخير الصادر أولاً، والتي يسمح باستخدامها قبل العام 2003 وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة والتي تعبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

✓ طريقة الوارد أولاً الصادرة أولاً: يعتمد هذه الطريقة على مفهوم أن المخزون الذي يتم شراؤه أو تصنيعه في البداية هو الذي يتم بيعه في البداية.

✓ طريقة المتوسط المرجح: تتطلب هذه الطريقة إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند عملية شراء جديدة أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المؤسسة

✓ طريقة المتوسط المرجح بعد كل دخول: في هذه الطريقة يكون:

$$\text{*المتوسط المرجح للوحدة} = \frac{\text{تكلفة رصيد المخزون لأول مرة} + \text{تكلفة الوحدات}}{\text{عدد وحدات مخزون أول المدة} + \text{عدد وحدات مخزون المؤسسة}}$$

- قيمة المبيعات = عدد الوحدات المباعة X متوسط تكلفة وحدة المخزون السابقة للبيع

- متوسط تكلفة وحدة المخزون = إجمالي التكلفة / عدد الوحدات المتاحة.

يجب استخدام نفس أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها ومجال استخدامها إلا أنه يمكن استخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة، لا يجوز استخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب اختلاف في الموقع الجغرافي للمخزون أو سبب قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 71.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### المبحث الثالث: أسلوب الجرد المتناوب للمخزونات.

أسلوب يقيم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية وعند إعداد التقارير المالية والهدف منه هو حصر الكمية المتوفرة في مخازن ومعارض المؤسسة.

#### المطلب الأول: مفهوم أسلوب الجرد المتناوب للمخزونات

من أجل تحديد الكمية الحقيقية الموجودة في المخازن لابد من القيام بعملية الجرد و ذلك في نهاية الدورة وهذا بإعادة التقييم للوصول إلى المساواة بين الأرصدة المحاسبية لحسابات المخزونات وقيمتها الموجودة فعلا بالمخزن والمقصود بعملية الجرد هو تحديد كميتها وقيمتها الحقيقية بتاريخ (12/31) أو في فترات دورية منتظمة.<sup>1</sup>

الجرد المتناوب للمخزون: تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيًا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة. وفي هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد في قيد واحد يخص عملية الشراء، كذلك نسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، و ترصيد حسابات المشتريات واثبات مخزون آخر المدة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراءه بصفة دورية.<sup>2</sup>

بموجب هذا الأسلوب تقوم المؤسسات التجارية بالجرد مرة واحدة في السنة على الأقل حيث يتم تحديد كمية المخزون بصفة دورية فقط ويتم تسجيل عملية الشراء بالجانب المدين من المشتريات ويضاف إجمالي المشتريات في نهاية الفترة إلى تكلفة المخزون أول المدة لتحديد التكلفة الإجمالية للبضاعة المباعة لذلك نجد أنه في أسلوب الجرد المتناوب فإن كمية المخزون سوف تظهر عن طريق العد الفعلي أو الجرد الفعلي وتحدد تكلفة البضاعة المباعة بعد تحديد كمية المخزون.<sup>3</sup>

كل شيء يحدث في المحاسبة لأنه يتم إغفال الحركات الفعلية للمخزون في الجرد المتناوب، ولا بد من الإشارة هنا إلى أن هذا الإغفال لا يوجد عموماً إلا في الحسابات، إذ أن بطاقات المخزون الممسوكة في المخازن تمثل جرداً دائماً مادياً. في هذه الحالة الفرق ينحصر في التقييم. ولا يكون معرفة المخرجات مرتبطة فعلياً بالعد الذي يتم مرة في السنة على الأقل، إلا في حالة عدم وجود هذه البطاقات، إذا كان غير

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ط2، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص. 62.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص. 141.

<sup>3</sup> إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص. 284.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

يمكن مسكها لأسباب تقنية، وفي هذه الحالة لا يصبح الجرد المادي وسيلة مراقبة بل المصدر الوحيد للمعلومة<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني: التبويب النوعي والوظيفي لبنود حسابات التكاليف

يقصد بالتصنيف أو التبويب لعناصر التكاليف هي عملية تجمع تلك العناصر على شكل مجموعات رئيسية وفرعية بحيث توجد ارتباطات بينهم وتوجد العديد من الطرق. لتبويب عناصر التكاليف التي تستخدم بأسلوب يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة وتختلف الأساس الذي يعتمد في عملية تبويب عناصر التكاليف باختلاف الهدف أو الغرض المراد تحقيقه من خلال البيانات الخاصة بالتكاليف. وتستخدم محاسبة التكاليف بعض أو كل طرق التبويب التالية:

#### 1- التبويب النوعي (أو الأساسي):

في ضوء هذا التبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

**1-1 عنصر المواد الأولية:** يعتبر هذا العنصر من أهم عناصر التكاليف في العديد من الصناعات حيث تشكل المواد الأولية نسبة عالية من التكلفة الكلية للمنتج في العديد من الصناعات سواء كانت مواد مباشرة أو غير مباشرة.

**1-2 عنصر الأجور:** ويعبر عنصر الأجور أو عنصر العمل في كل ما يدفعه أو يتحمله المشروع من أجل الحصول على العمل لإنجاز تلك الأعمال للحصول على المنتج سواء كانت أجور مباشرة أو غير مباشرة، وتشمل الأجور النقدية والعينية<sup>2</sup>.

#### 1-3 عنصر المصروفات (التكاليف غير المباشرة):

هي تلك الخدمات اللازمة لإكمال العملية الإنتاجية وأن تكلفة عنصر التكاليف غير المباشرة والتي يتحملها المشروع وسواء كانت صناعة أم تسويقية أو إدارية.

هي تلك التي تمثل كافة المصاريف المدفوعة لإتمام هذه العمليات مثل القوى المحركة، مصاريف الصيانة والإيجارات وحتى الاستهلاكات وغيرها.

وعليه فإن تبويب التكاليف على هذا الأساس يفيد في احتساب الوزن النوعي لكل عنصر أي أنه يبين الأهمية النسبية لكل عنصر مقارنة مع إجمالي التكاليف معبر عنها بنسبة مئوية وهذا يفيد الإدارة في ضرورة التنبيه إلى توجيه الاهتمام وإحكام الرقابة على العنصر الأهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> صلاح حواس ، مرجع سابق ، ص 102.

<sup>2</sup> طلال عبد الحسن حمزة الكسار، محمود جلال أحمد البياتي، محاسبة التكاليف (قياس، تخطيط ورقابة)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 43.

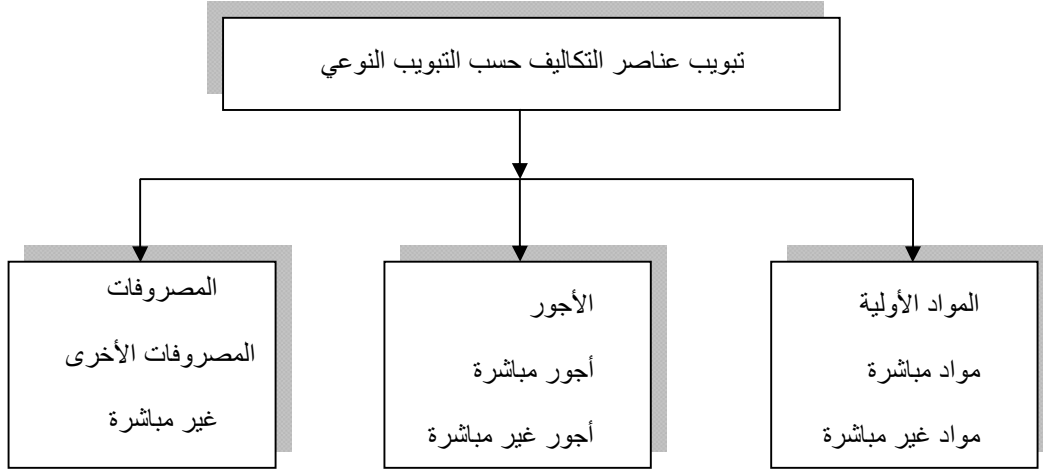
<sup>3</sup> طلال عبد الحسن حمزة الكسار، محمود جلال أحمد البياتي، مرجع نفسه، ص 44.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

كما هو مبين في الشكل (1-2) الموضح أدناه

الشكل (1-2): يبين تبويب عناصر التكاليف حسب التبويب النوعي



المصدر: طلال عبد الحسن حمزة الكسار، محمود جلال أحمد البياتي: محاسبة التكاليف، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص. 44.

يتم تبويب عناصر التكاليف حسب هذا المعيار لتحديد تكلفة وحدة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة .

### 2- التبويب الوظيفي:

- تكاليف الإنتاج أو الصنع.
- تكاليف البيع والتسويق.
- تكاليف تمويلية وإدارية.

تتضمن كل مجموعة من تلك المجموعات على ما يخصها من تكاليف المواد والأجور والخدمات الأخرى وتوزيع عناصر التكاليف حسب الوظائف الرئيسية في المؤسسة يواجه بعض الصعوبات أهمها:

- عدم الاتفاق في الرأي بين المحاسبي على عناصر التكاليف التي تدخل في نطاق كل وظيفة من وظائف المشروع.

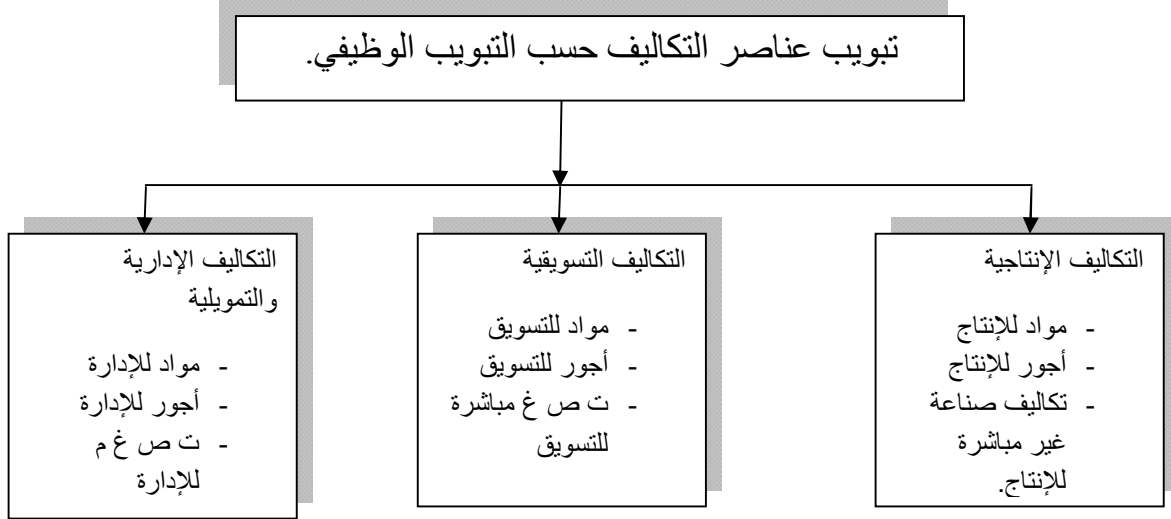
- وجود العديد من عناصر التكاليف و تخصيصها لوظيفة محددة نظرا لاستفادة أكثر من وظيفة منها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص، ص. 48، 49.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

الشكل رقم (2-2): يبين تبويب عناصر التكاليف حسب التبويب الوظيفي



المصدر: طلال عبد الحسن حمزة الكسار، محمود جلال، أحمد البياتي: محاسبة التكاليف، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 45.

يهدف هذا النوع من التبويب إلى قياس تكلفة كل نشاط من الأنشطة التي يمارسها المشروع. والمساعدة على أحكام الرقابة على عناصر التكاليف عن طريق ربطها بمراكز محددة من مراكز المسؤولية في المؤسسة كما يهدف تقويم أداء مختلف الأنشطة في المشروع.

### 3- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج.

3-1 التكاليف المباشرة: وهي جميع النفقات التي تصرف خصيصا ومباشرة من أجل إنتاج وحدة المنتج النهائي وتتكون من:

- المواد المباشرة وهي جميع المواد المستخدمة بشكل مباشر في إنتاج السلع مثل المواد الخام.
- تكلفة العمل المباشر وهي أجور العاملين في الصنع من المال والقائمين على الإنتاج.

3-2 التكاليف غير المباشرة: وهي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة وبوحدات المنتج النهائي، أي التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة ولكن من أجل المشروع ككل وتبويب عناصر التكاليف غير المباشرة على حسب علاقتها بأوجه النشاط الرئيسية في المشروع.

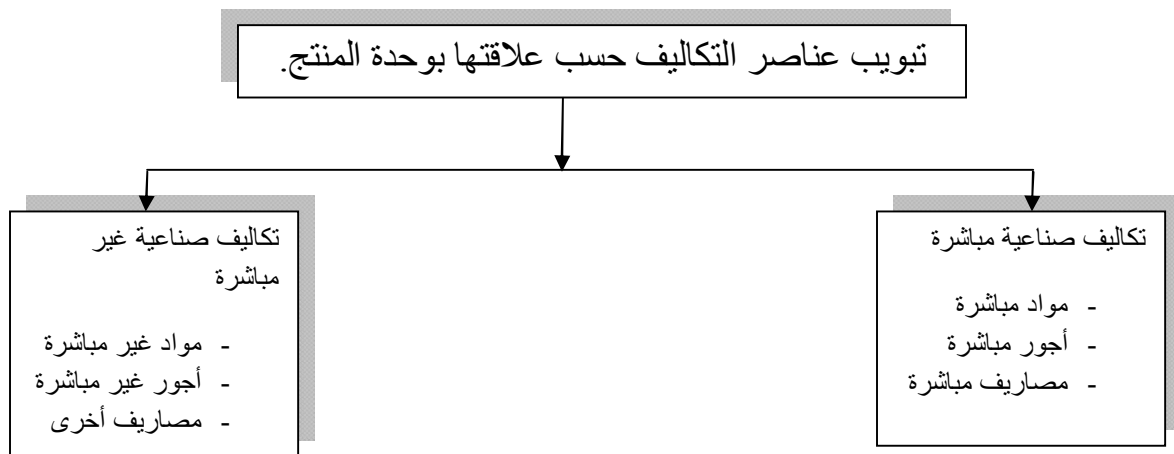
- مصارف صناعية غير مباشرة: تشمل تكلفة المواد والعمالة والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الإنتاج بشكل عام دون أن ترتبط ارتباطا مباشرا بمنتج معين بالذات.
- مصروفات البيع والتوزيع غير المباشرة: وتشمل عناصر التكاليف التي تستلزمها عمليات تسويق وتصريف المنتجات النهائية.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- المصروفات الإدارية والتمويلية: وهي عبارة عن المصروفات المتعلقة بالنشاط الإداري والتمويلي ويعتبر تبويب عناصر التكلفة من حيث علاقتها بوحدات المنتج النهائي إلى عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة من المبادئ التي تعتمد عليها طريقة التكلفة الكلية أو المستوعبة.<sup>1</sup>

الشكل رقم (2-3): يبين تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج



المصدر: طلال عبد الحسن حمزة الكسار، محمود جلال أحمد البياتي: محاسبة التكاليف، ط 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 47.

يهدف هذا النوع من التبويب إلى توجيه موارد المؤسسة للاستخدام الأمثل

#### 4- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط حسب سلوكها وتغيرها مع حجم الإنتاج أو النشاط إلى ثلاثة أشكال:

**4-1 عناصر التكاليف المتغيرة:** هي عناصر تكلفة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) التي تتغير طردياً مع التغير في حجم الإنتاج (أو النشاط) أي أنها تزيد في المجموع بنفس نسبة الزيادة في حجم النشاط.

ويمكن حصر خصائص التكلفة المتغيرة فيما يلي:

- تتغير بنفس نسبة التغيير في حجم النشاط.
- تكون ثابتة بالنسبة للوحدة المنتجة تحت كل المستويات الإنتاجية أو المخرجات.

<sup>1</sup> - نائل عدس، نزال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 48.47.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- يمكن تخصيصها بدقة على وحدات المنتج.
  - يمكن راقبتها بمعرفة رؤساء مراكز المسؤولية.
- 2-4 عناصر التكاليف الثابتة:** هي عناصر تكلفة الطاقة الإنتاجية ولا تتأثر في المجموعة بالتغير في حجم النشاط في المدى قصير الأجل أي تظل دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط ويقصد بالثبات في التكلفة، ارتباطها وعلاقتها بالزمن أو فترة الزمنية التي تغطيها وبالنسبة لمدى معين من أحجام الإنتاج وهو المدى المناسب.
- ويمكن إنجاز خصائص التكلفة الثابتة فيما يلي:<sup>1</sup>
- تكون ثابتة في المجموع داخل مستوى نشاط محدد.
  - تتغير في اتجاه عكس التغير في حجم النشاط فتتناقص نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة مع الزيادة في حجم النشاط والعكس يزداد نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة مع نقص حجم النشاط.
  - يصعب تخصيصها على وحدات الإنتاج ويتم توزيعها بطرق علمية حكيمية سليمة متعارف عليها.
  - لا يتم مراقبتها إلا بواسطة الإدارة العليا لأنها تدخل مسؤوليتها. الاستثناء على قاعدة ثبات التكاليف في مجموعها قد تحدث بعض الظروف التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة مثل حالة الاستغناء عن إحدى المباني وعدم دفع إيجارها أو الضريبة المستحقة عليها.
- وتجدر الإشارة إلى أن الثبات ليس مطلق.
- 3-4 عناصر تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة:** ليس كل تكلفة متغيرة تماما أو ثابتة تمام وبنود هذه التكلفة ليست بمتغيرة أو ثابتة كلياً فهي تتغير جزئياً مع تغير مستوى النشاط ويبقى منها بنود ثابتة حتى مستوى معين من النشاط ثم تتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط أي أن التكاليف (شبه المتغيرة وشبه الثابتة) هي التي تتغير بدرجات متفاوتة مع التغير في مستوى النشاط وعلى ذلك فإنها تتضمن على جزئين أحدهما متغير والأخر ثابت وكقاعدة عامة تعتبر كل بنود التكلفة المتغيرة (مباشرة) ولكن ليس كل بنود التكلفة المباشرة تعتبر (متغيرة).<sup>2</sup>
- 5- تبويب التكاليف حسب توقيت تحميلها على الإيراد**
- 1-5 تكاليف الإنتاج:** تتكون من ثلاثة مجموعات

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 50-52.

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 52.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- المواد المباشرة وهي التي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي وفي المؤسسات الصناعية عبارة عن: سعر الفاتورة+ تكلفة النقل أو الشحن + الرسوم الجمركية - الخصم النقدي.
  - الأجور المباشرة Direct labor: وهي كافة أجور العاملين القائمين على عملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع وكذلك العاملين بالرقابة على الجودة وفحص المنتجات.
  - التكاليف الصناعية غير المباشرة Indirect costs: وهي تتكون من تكاليف المواد والأجور والتكاليف الأخرى الصناعية غير المباشرة.<sup>1</sup>
  - المواد غير المباشرة: مثل تكلفة التخزين، التأمين، الفحص والاستلام.
  - الأجور غير مباشرة: مثل أجور مدير المصنع، المشرفين، عمال المعاونة والنظافة وعمال الصيانة والإصلاح والحراسة والأمن وما شابه ذلك.
  - التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى: وتشتمل على إيجار المصنع، الإضاءة، التدفئة، والقوى المحركة وتليفونات المصنع، ماسك الدفاتر بالمصنع، تأمين المصنع، إهلاك الآلات.
- 5-2 تكاليف الفترة:** تكاليف تتمثل في عناصر التكاليف التي يمكن بسهولة ربطها بالفترات الزمنية وتنقسم حسب الفترة المحاسبية إلى مصروفات إيرادية ومصروفات رأسمالية تفيد تكاليف الفترة فترة زمنية معينة ولا ترتبط مباشرة بالإنتاج.

ويمكن حصر أهم عناصر تكاليف الفترة في مجموعات التالية:

#### الجدول رقم (2-1): يبين أهم عناصر تكاليف الفترة في مجموعات

عناصر التكلفة	تكاليف التسويق	التكاليف الإدارية
الأجور	مدير ورجال البيع	للعاملين بالإدارات المختلفة
الإيجار	مكاتب معارض البيع	الإدارة العامة
التلفونات	مكاتب ومعارض البيع	الإدارة العامة
الإضاءة والتدفئة	مكاتب ومعارض البيع	الإدارة العامة
التأمين	مكاتب ومعارض البيع	الإدارة العامة
الإهلاك	آلات وأدوات البيع	الإدارة العامة
الإعلان	الترويج المبيعات	
الأتعاب القضائية		تكاليف إدارية
الأتعاب المحاسبية		

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع نفسه، ص 62.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

المصدر: سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، دار الإصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص.62. يتضح أن تكاليف الفترة هي التكاليف التي لا تفيد الإنتاج وقت تصنيعه.

**3-5 خطوات إعداد قائمة التكاليف للبضاعة المباعة المصنعة وقائمة الدخل في المشروعات الصناعية:**

في المشروعات الصناعية تهتم محاسبة التكاليف بمتابعة سلوك تكاليف الإنتاج حيث يصبح قابل للبيع وتحدد التكاليف المخزون سواء في شكل مواد أولية أو إنتاج تحت التشغيل أو مخزون بضاعة تامة الصنع من ثمة إعداد قائمة الدخل والميزانية العمومية.

ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يتم إتباع أربع خطوات أساسية هي:

- **إعداد قائمة المواد الأولية المباشرة المستخدمة في الإنتاج**

يتم إعداد قائمة المواد الأولية باستخدام المعادلة التالية:

المواد الأولية المستخدمة = مخزون المواد أول المدة + مشتريات المواد خلال العام - مخزون المواد آخر العام.

- **إعداد قائمة تكلفة البضاعة المنتجة**

يتم إعداد قائمة تكلفة البضاعة المنتجة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المنتجة = مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول المدة + المواد المباشرة المستخدمة + الأجر المباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة (خلال المدة) - مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

- **إعداد تكلفة البضاعة المباعة:**

يتم إعداد تكلفة البضاعة المباعة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون الإنتاج التام أول المدة + تكلفة البضاعة المنتجة خلال العام - مخزون الإنتاج التام آخر المدة.

- **إعداد قائمة الدخل**

لإعداد قائمة الدخل في المؤسسات الصناعية ينبغي إعداد قائمة التكاليف الصناعية أولاً وتحديد

تكاليف الفترة الخاصة لكل من التكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية كما يحدد إيرادات المبيعات الفعلية

للوحدات من المنتج النهائي المباعة خلال العام من بدايته حتى نهايته ثم إتباع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع نفسه، ص 64 - 66 .

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- مجمل الربح التشغيلي = الإيرادات الفعلية من المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة
- أرباح التشغيل = مجمل الربح التشغيلي - التكاليف التسويقية - التكاليف الإدارية
- صافي الربح المحقق = أرباح التشغيل - الضرائب المقررة.

#### 6- تبويب التكاليف حسب وقت حسابها

المحاسبة المالية تركز اهتماما على التكاليف التاريخية في حين نجد أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية معا يرتكزان على التكاليف التاريخية بالإضافة إلى الإمداد إلى التكاليف المقدره مقدما وهي المستقبلية.

لذا يوجد نوعين من التكاليف حسب وقت حسابها:

**6-1 تكاليف تاريخية:** هي القيمة النقدية للبضائع أو الخدمات المدفوعة مقابل الحصول على منافع اقتصادية ممثلة في البضائع أو الخدمات وهي التكلفة التي تحدد بعد حدوث الواقعة أو العملية المتعلقة بنشاط المؤسسة. والملاحظ أنه قد يخطأ البعض باستخدام اصطلاح التكلفة الفعلية كبديلا لاصطلاح التكلفة التاريخية، وفي الحقيقة يعتبر ذلك مضللا فالتكلفة الفعلية تعني التكلفة الصحيحة فجميع التكاليف التاريخية تنقسم إلى:

**6-1-1 التكاليف المستنفذة:** هي القيمة الدفترية للنفقات على السلع والخدمات وتنقسم إلى نوعين:

- تكاليف مستنفذة في سبيل الحصول على إيرادات وتسمى مصروفات مثل تكلفة البضاعة المباعة.
- تكاليف مستنفذة دون الحصول على منافع أو إيرادات وتسمى (خسارة) مثل تكلفة البضاعة التالفة.

**6-1-2 التكاليف غير المستنفذة:** هي القيمة النقدية للنفقات على السلع والخدمات وهي في شكل أصول تفيد في تحقيق الإيرادات مستقبلا أي أنها تساهم في تحقيق الربح في المستقبل.

وتظهر التكاليف غير المستنفذة كأصل من أصول الميزانية العمومية.

#### 6-2 التكاليف المقدره مقدما:

التكاليف المقدره مقدما هي تكاليف يتم تحديدها من واقع التحليل والتنبؤ لفترة أو فترات في المستقبل بمعنى أنها تمثل ما يتوقع أن يحدث مستقبلا ولذلك فإنها تعتبر توقعات وليست حقائق واقعية وإن قياسها ما هو إلا تقدير ولكن على الرغم من ذلك تعتبر مهمة إدارة المؤسسة باعتبارها وسيلة لتحقيق الرقابة حيث تعتبر عنصرا هاما من عناصر الموازنات التخطيطية.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: دراسة حسابات المخزونات تبعا للجرد المتناوب.**

د/ 30 مخزونات البضائع:

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، مرجع نفسه، ص. 67.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- التسجيلات المحاسبية في إطار الجرد المتناوب:

✓ أثناء الفترة

- إثبات دخول البضائع - مخازن المؤسسة

		المشتريات المخزنة من البضائع	380
		موردوا المخزونات والخدمات	401
		سند دخول رقم ...	

✓ في نهاية الفترة:

- يتم إلغاء مخزونات بداية المدة

12/31 ن			
		تغيرات مخزون البضائع	6030
		مخزونات البضائع	30
		مذكرة اخراج رقم....	

- ترصيد حساب 380

12/31 ن

		تغيرات مخزون البضائع	6030
		المشتريات المخزنة من البضائع	380

- تسجيل مخزون البضائع في 12/31 ن.

12/31 ن

		مخزونات البضائع	30
		تغيرات مخزون البضائع	6030

✓ الحساب المشتق 311 المواد الأولية<sup>1</sup>

- التسجيلات المحاسبية في إطار الجرد المتناوب

<sup>1</sup> حسين بوطواط، مرجع سابق، ص، ص. 104، 103،

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

✓ أثناء الفترة

		مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزونة (رصيد) موردوا المخزونات والخدمات مصدر المعلومة سند دخول رقم	401	381
--	--	--	-----	-----

✓ في نهاية الفترة

		تغيرات مخزون المواد الأولية (مشتريات مستهلكة) مواد أولية مصدر المعلومة: قيد إلغاء مخ 1.../ن	311	60311
--	--	---	-----	-------

- ترصيد حساب 381<sup>1</sup>

		تغيرات مخزون المواد الأولية (مشتريات مستهلكة) مشتريات المواد الأولية واللوازم	381	60311
--	--	--	-----	-------

- تسجيل مخزون اللوازم في 12/31/ن

		مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة تغيرات مخزون المواد الأولية (مستهلكة)	60311	311
--	--	--	-------	-----

- الحساب 32 تموينات أخرى: حسابات 32 حساب مجمع لمخزونات اللوازم والتوريدات الأخرى الذي يتوافق تعريفها وأصول جارية تراقبها المؤسسة.
- التموينات الأخرى هي مواد أو شبه مواد معدة مسبقا تستهلك نهائيا عند الاستعمال الأول أو بسرعة والتي تجاري المعالجة الصناعية أو الإنتاج دون أن تدخل في تكوين المواد المعالجة أو المصنعة.

<sup>1</sup> حسين بوطواط ، مرجع نفسه،ص،ص 110،111.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

- الحساب الفرعي 321 المواد القابلة للاستهلاك.<sup>1</sup>
- التسجيلات المحاسبية في إطار الجرد المتناوب  
✓ أثناء الفترة:
- إثبات دخول التموينات مخازن المؤسسة.

12/31/ن				
		مشتريات التموينات الأخرى المخزنة (رصيد) موردو المخزونات والخدمات و"حسابات ملحقة أخرى"	401	382

✓ في نهاية الفترة:

- إلغاء مخزونات بداية المدة

12/31/ن

		تغيرات مخزون التموينات-المواد قابلة للاستهلاك المواد القابلة للاستهلاك	321	60321
--	--	---	-----	-------

- ترصيد حساب 382

		تغيرات مخزون التموينات-المواد قابلة للاستهلاك مشتريات التموينات الأخرى المخزنة	382	60321
--	--	---	-----	-------

- تسجيل مخزون اللوازم القابلة للاستهلاك 12/31/ن

		المواد القابلة للاستهلاك تغيرات مخزون التموينات-المواد قابلة للاستهلاك	60321	321
--	--	---	-------	-----

<sup>1</sup> حسين بوطواطو، مرجع نفسه، ص 120.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### الحساب 33 سلع قيد الإنتاج

يمثل حساب 33 منتوجات قيد التنفيذ أو في إطار الإنتاج من السلع الذي تتوافق وتعريف أصل جاري منتج من المؤسسة ويضم هذا الحساب:

- المنتجات الجاري إنجازها.
  - الأشغال الجاري إنجازها.
  - التسجيلات المحاسبية في إطار الجرد المتناوب.
- ✓ في نهاية الفترة:

أ- إلغاء سلع قيد الإنتاج بداية المدة.

أ- 1-1 المنتجات الجاري إنجازها<sup>1</sup>

		تغير المخزونات الجارية " المنتجات الجاري إنجازها" المنتجات الجاري إنجازها بطاقة الجرد المتناوب رقم	331	72331
--	--	--	-----	-------

أ- 1 معاينة القيمة الحقيقية للسلع قيد الإنتاج في نهاية الفترة

ب-1-1 المنتجات الجاري إنجازها

		المنتجات الجاري إنجازها	331	
		تغير المخزونات الجارية " المنتجات الجاري إنجازها"	72331	

- الحساب 34 خدمات قيد الإنتاج

• الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد المتناوب.

طريقة الجرد المتناوب هي الأنسب لتسجيل الخدمات قيد الإنتاج.

✓ أثناء الفترة

أثناء الفترة لا تسجل أية كتابات محاسبية خصوصية في حسابات 34 "خدمات قيد الإنتاج"، العناصر الضرورية لأداء الخدمات تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة (طبيعة الحسابات 6).

<sup>1</sup> حسين بوطواط، مرجع نفسه، ص 151..

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

✓ في نهاية الفترة

أ- في نهاية الفترة يشرع في إلغاء القيمة المحاسبية التي تظهر عليها الخدمات الجاري تقديمها وكذا الدراسات الجاري إنجازها الغير تامة لبداية الفترة بالقيد في الجانب الدائن لحساب 34 خدمات قيد الإنتاج (أحد مشتقاته) في مقابل الجانب المدين من حساب 7234 تغير المخزونات الجارية "خدمات قيد الإنتاج".

ب- معاينة القيمة الحالية لتقديرات نسب التقدم والإتمام للخدمات قيد الإنتاج، في نهاية الفترة بالخصم من حسابات 34 "خدمات قيد الإنتاج" ، والتقيد في الجانب الدائن لحساب 7234 تغير المخزونات الجارية "خدمات قيد الإنتاج"

#### • الحساب 35 مخزون منتجات

- الإدراج في المحاسبة في حالة الجرد المتناوب

✓ أثناء الفترة

لا تسجل أية كتابة محاسبية خصوصية في حسابات 35 "مخزونات المنتجات" العناصر الضرورية للتصنيع مسجل في حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

✓ في نهاية الفترة:

أ- في نهاية الفترة يشرع في إلغاء القيمة المحاسبية التي تظهر عليها المنتجات الوسيطة والمنتجات المصنعة وكذا المنتجات المتبقية لبداية الفترة بالقيد في الجانب الدائن لحساب 35 مخزونات المنتجات (أحد مشتقاته) في مقابل الجانب المدين من حساب 724 "تغير المخزونات من المنتجات".

ب- معاينة القيمة الحالية لتقديرات الجرد المادي في نهاية الفترة بالخصم من حسابات 35 بقيد الجانب الدائن لحساب 724 تغير المخزونات من المنتجات.

- التسجيلات المحاسبية في إطار الجرد المتناوب.

✓ في نهاية الفترة

أ-1 إلغاء مخزونات المنتجات لبداية الفترة

1-1 المنتجات الوسيطة

		تغير المخزونات من "المنتجات الوسيطة"	7241
		المنتجات الوسيطة	351
		بطاقة الجرد المتناوب رقم ... / ن (إلغاء)	

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

#### 2-1 المنتجات المصنعة

		تغير المخزونات من "المنتجات التامة المصنعة" <sup>1</sup> المنتجات المصنعة بطاقة الجرد المتناوب رقم ... / ن (إلغاء)	355	7245
--	--	--	-----	------

ب-1 معاينة مخزونات نهاية الفترة من المخزونات المنتجات

#### 1-1 المنتجات الوسيطة

ن/12/31				
		المنتجات الوسيطة تغير المخزونات من "المنتجات الوسيطة"	7241	351

#### 2-1 المنتجات المصنعة

		المنتجات المصنعة تغير المخزونات من "المنتجات المصنعة" بطاقة الجرد المتناوب رقم ... / ن (مخزون نهائي)	72454	355
--	--	--	-------	-----

ج-1 تسجيل خسائر القيمة الخاصة بالمنتجات الوسيطة

ن/12/31				
		مخصصات خسائر القيمة "الأصول الجارية عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ" خسائر القيمة عن المنتجات الوسيطة.	3955	6853

1-1 تسجيل انخفاض أو إلغاء خسائر القيمة الخاصة بالمنتجات الوسيطة

2-1 استرجاع الخسائر كليا أو جزئيا

<sup>1</sup> حسين بوطواط، مرجع نفسه، ص. 168.

## الفصل الثاني: اسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

		خسائر القيمة عن المخزونات من "المنتجات الوسيطة" استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة " الاصول الجارية عن المخزونات والمنتجات	7853	3951
--	--	---	------	------

ج-2 تسجيل خسائر قيمة الخاصة بالمنتجات المصنعة<sup>1</sup>.

		مخصصات خسائر القيمة "الأصول الجارية" عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات المصنعة	3955	6853
--	--	---	------	------

- تسجيل انخفاض أو إلغاء خسائر القيمة الخاصة بالمنتجات المصنعة
- "استرجاع الخسائر كلياً أو جزئياً".

12/31 ن				
		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات المصنعة استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة " الاصول الجارية عن المخزونات والمنتجات"	7853	3955

- الحساب 36 مخزونات متأتية من التثبيات
- الحساب 361 مخزونات من تثبيات مركبة.
- التسجيلات المحاسبية الخاصة بالحساب 361.
- تحويل العناصر المسترجعة إلى المخازن (القيمة المحاسبية الصافية < 0) للعناصر المفككة.

		المخزونات المتأتية من التثبيات-عناصر مفككة التثبيات العينية	21	361
--	--	--	----	-----

- تسجيل خروج العناصر المسترجعة من المخازن لغرض الاستهلاك الداخلي

<sup>1</sup> حسين بوطواط، مرجع نفسه، ص 170.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

		قطع غيار مستهلكة وعناصر مسترجعة من التثبيات	60236
		المخزونات المتأتية من التثبيات- عناصر مركبة	361
		المخزونات المتأتية من التثبيات- عناصر مفككة	362

أسلوب الجرد المتناوب في بداية الفترة يسعى لإثبات دخول المشتريات من البضائع مخازن المؤسسة وفي نهاية الفترة وبعد إجراء الجرد المادي يتم إلغاء مخزون أول المدة، كما يتم ترصيد الحساب 38 واثبات ومعاينة مخزون البضائع لنهاية الفترة. وكما أن أسلوب الجرد المتناوب لا يسجل محاسبيا استهلاك المواد و إنتاج المنتجات على عكس أسلوب الجرد الدائم الذي يسجل محاسبيا كل التغيرات في المخزون وبشكل مستمر من بداية الفترة من خلال تسجيل قيود شراء المواد واستلامها وكذا استهلاك المواد الأولية واللوازم وكذا إنتاج المنتجات بداية من المنتجات الوسيطة إلى المنتجات المصنعة وتسجيل تغيرات المخزون الخاصة بها.

## الفصل الثاني: أسلوب الجرد الدائم و المتناوب للمخزونات في ظل النظام

### المحاسبي المالي

---

#### خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التركيز على الأسس العلمية للمخزون وأنظمة الجرد للمخزون الجرد المتناوب والجرد الدائم من خلال التسجيل المحاسبي وإظهار حسابات التكاليف والحسابات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وكذا طرق تقييم المخزون كما اتضح لنا بان النظام المحاسبي المالي يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون واختصر طرق تقييم المخزون في طريقتين وهما FIFO والتكلفة الوسيطة المرجحة.

ولإلقاء الضوء أكثر على معالجة المخزونات من خلال أنظمة الجرد أدرجنا الفصل الثالث الذي هو عبارة عن دراسة ميدانية.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيطة

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

---

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل دراسة ميدانية لمؤسسة تيندال وسنتطرق إلى لمحة عن المؤسسة وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة وكذا إبراز مهام مصالحها وهيكلها التنظيمي وينقسم هذا الفصل إلى مايلي:

**المبحث الأول:** مؤسسة تيندال TINDAL بالمسيلة .

**المبحث الثاني:** أسلوب الجرد الدائم والجرد المتناوب لمخزون المؤسسة محل الدراسة

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

### المبحث الأول: مؤسسة تيندال TINDAL بالمسيلة

عرفت الجزائر في بداية السبعينيات إنشاء عدة مؤسسات اقتصادية، خدمة منها وصناعية في مختلف القطاعات، ومن المؤسسات التي أنشأت في هذه الفترة، مؤسسة تيندال بالمسيلة والتي تعتبر من أهم المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الجلود اليوم، وهي المؤسسة محل الدراسة في هذا البحث

#### المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة تيندال

##### 1- نبذة عن المؤسسة

إن فكرة إنشاء مؤسسة الأقمشة الصناعية، جاءت كنتيجة للاستراتيجيات المتبعة من طرف الحكومة قصد تنمية الاقتصاد الوطني وقد تم هذا في أوت 1970 وذلك للقيام بدراسة الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية (الأقمشة الصناعية) لإنتاج 5235 طن سنويا، أي ما يعادل 15500000 متر طولي موجه إلى قسم التفصيل.

وقد أعطى وزير الصناعة والطاقة اهتماما خاصا لهذا المشروع الذي تم تسجيله في سنة 1971 ضمن برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف وهذا بعد التقسيم الإداري لسنة 1974-1975 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة.

وتعتبر المؤسسة العمومية الاقتصادية للأقمشة الصناعية الجزائرية تيندال- المسيلة- شركة مساهمة رأس مالها الاجتماعي 290.000.000.00 دج أما بالنسبة لتكاليف المشروع فقدرت ب 55.069.000.00 دج<sup>1</sup>

##### 2- موقع المؤسسة وممتلكاتها

تقع بالمنطقة الصناعية لولاية المسيلة، في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية من سونطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والاسمنت ومن الجهة الغربية 160 مسكن.<sup>2</sup>

أما عن ممتلكاتها المؤسسة فهي تحتوى أساسا على مصنع النسيج والأقمشة محل الدراسة بقدره إنتاجية قدرها أكثر من 13 مليون طن سنويا، ورغم أنها قادرة على تحقيق هذا الرقم وذلك للنقص في المواد الأولية والمتمثلة بشكل أساسي في مادة القطن التي نظرا للأحداث الأخيرة في كل من مصر، سوريا ومالي التي كانت تستورد من عندهم فلم تقدر على مواكبتها الطلبات الموجهة إليها، والسبب الآخر يتمثل

<sup>1</sup> مؤسسة تيندال، قسم المحاسبة والمالية ، 2012.

<sup>2</sup> مؤسسة تيندال، دائرة التنظيم ، 2012.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

في تقادم الآلات المستعملة سواء في عملية الصناعة أو في توصيل أو اقتناء المنتجات لعدد الآلات ونوعيتها والشاحنات المستخدمة.<sup>1</sup>

أما عن ممتلكات المؤسسة خارج المصنع فهي تمتلك:

- 1- الإقامة الجامعية للإناث "ملحقة النسيج" بالمسيلة المؤجرة لجامعة المسيلة
- 2- سكنات وظيفية بحي 124 مسكن بولاية المسيلة لعمال المؤسسة مقابل مبلغ رمزي
- 3- 20 سكن فردي خاص بالإطارات يسكن بهم عمال المؤسسة فقط ويقع بجانب المؤسسة.
- 4- 20 سكن فردي للعمال العاديين يسكن بهم عمال المؤسسة فقط ويقع بجانب المؤسسة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي<sup>3</sup>

من خلال الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل (1-3) يمكن ملاحظة من النظرة الأولية له هو وجود مركزية في القرار، أي المدير العام وحده فقط من يحق له اتخاذ القرارات، أما المصالح التابعة له فتربطه بهم علاقات سليمة أي حسب التدرج السلمي للهيكل وبالتالي للسلطة، كما نلاحظ إتباع أسلوب التصميم الوظيفي للمهام أي الاعتماد في إعداد الهيكل على طبيعة ونوعية المهام الموجودة في المؤسسة وتخصيص لكل واحدة مديرية فرعية خاصة بها وترتبط بين تلك الوظائف وعلاقات وظيفية، لان معظم الوظائف تحتاج إلى بعضها البعض، وبالتالي ما يمكن الخروج به هو تميز الهيكل التنظيمي للمؤسسة بنوع من التعقيد وعدم التجانس في المهام وفي مايلي شرح لأهم المديرات في المؤسسة كما هو موضح في الشكل رقم (1-3)

1- **مديرية الصيانة:** يعتبر هذا القسم أكثر أهمية بالنسبة لأقسام الإنتاج الأخرى، وهذا نظرا لمساهمته في استمرار العملية الإنتاجية، عن طريق المراقبة والصيانة للآلات الالكترونية والكهربائية، وصنع لبعض قطع الغيار التي لا تتوفر في السوق الوطنية ويتوفر هذا القسم أيضا على محطة لتصفية المياه من الشوائب و الأملاح.

2- **المديرية التقنية:** يختص بعملية برمجة الإنتاج وتوجهه والمراقبة التقنية، حيث تشرف على تنفيذ برنامج الإنتاج السنوي للحصول على اكبر كمية ممكنة من الإنتاج وبأقل تكلفة.

<sup>1</sup> مؤسسة تيندال، رئيس مخزن المؤسسة، 2012.

<sup>2</sup> مؤسسة تيندال، مصلحة الاستخدامات والوسائل، 2012 .

<sup>3</sup> مؤسسة تيندال، رئيس دائرة التكوين و المستخدمين ، 2012.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

3- مديرية الحماية والأمن: مهمة هذا القسم وقاية المؤسسة من الحرائق، والحفاظ على امن المؤسسة وأيضا الإشراف على التنظيف الداخلي للمؤسسة.

4- مديرية الإدارة والوسائل: ويهتم دور هذا القسم في قيام مصالحه الإدارية بعدة خدمات ومهام متعددة داخل وحدات الإنتاج، يهدف هذا القسم إلى تطور المؤسسة ورفاهية العمال  
واهم هذه المصالح:

- مصلحة المستخدمين والتكوين: تهتم بشؤون العمال إداريا كالتعيين، الحضور، الغيابات، تكوين العمال من خارج المؤسسة وداخلها والإشراف على مصاريف تدريب عمالها خارج المؤسسة لرفع مستواهم.

- مصلحة الشؤون الاجتماعية والثقافية: تشرف على جميع البرامج الثقافية والاجتماعية التي تهتم العمال.

5- مديرية المحاسبة والمالية: تعمل على استخراج المرتبات الشهرية في المواعيد المحددة ومراقبة الديون والمستحقات والمكافآت.... الخ

6- مديرية التمويل والتسويق: يقوم هذا القسم بتسويق منتجات المؤسسة والقيام بعملية تقديمها إلى الزبائن المتمثلين في:

- زبائن بنظام الصفقات مثل القطاع العسكري....

- زبائن بنظام الصفقات مثل البلدية، الشركات، الجماعات المحلية...

- زبائن عاديين والمتمثلين في زبائن بنظام التجزئة

ونجد في هذا القسم الفروع التالية:

- مصلحة التجارة: هنا تتم عملية البيع للزبائن وبالضبط في مصلحة البيع أما متابعة الصفقات من حيث تقديم المنتجات ومتابعة تليبيتها وتسليمها...، فهي مهمة القسم المكلف بالدراسات.

- مصلحة تسيير المخزونات: وتشمل هذه المصلحة على مخزن المواد التامة الصنع و الجاهزة ، تحتوى على المخازن التالية ( مخزن القطن، مخزن قطع الغيار، مخزن المواد الأولية ومخزن المواد الكيميائية )

- فترة الفوترة: يهتم بكل ما له علاقة بالفواتير من إعادة ومتابعة وتسجيل.

- مصلحة التغطية والتحصيل: في هذا القسم تتم متابعة تسديد الفواتير مثل إرسال إشعار بالتسديد

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

7- مديرية البحث والتنمية والتطوير محل الدراسة : هي مديرية تحتل مكانة بالغة الأهمية في إدارة المؤسسة وتتبع الطريقة العلمية فهي همزة وصل بين مصلحة التسويق والزبون، ويتم تقسيم المهام على الأقسام الفرعية لهذه المديرية كالتالي:

- **قسم التنمية:** يقوم بتوظيف واستعمال الوسائل التنظيمية، التي تسمح بتقسيم العمل وتحديد المهام والمستويات مثل ( إعداد تقارير النشاطات الشهرية والسنوية، إعداد تقارير التسيير السنوي لمجلس الإدارة، الإشراف على إعداد وتطبيق إجراءات التسيير، إعداد جدول القيادة لمختلف الوظائف ).
- قسم التخطيط ومراقبة التسيير: وهي مصلحة قديمة التسيير وهي مكلفة بجمع الإحصائيات من مختلف وظائف المؤسسة ثم وضع المخططات لكل منها ومراقبة التسيير، والأعمال التي تقوم بها هي:
- وضع الأعمال التنظيمية للمؤسسة وإصدار تقارير تسيير المؤسسة
- تقوم بجمع المعطيات الإحصائية وتنمية برامج تطبيقات التسيير
- إعداد وتحسين الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإصدار ميزانيات التنفيذ
- وضع إجراءات التسيير بالمؤسسة لصالح مديرية المصنع وإصدار تقارير النشاطات المختلفة الدورية.

- إعداد القوائم المالية التقديرية وتحليلها، إعداد التقارير السنوية الخاصة بالنشاط...الخ.
- قسم التطوير: الإشراف على الجودة في المنتجات، سلسلة محاضرات توجيهية تمس الإطارات والعمال وذلك للتعريف بالجودة ، المراقبة الدائمة للمنتج من طرف المخبر، التعاون مع شركات أجنبية في مجال الجودة، العمل على جلب التقنيات الجديدة...الخ.

### المطلب الثالث: طبيعة نشاط المؤسسة

#### 1- نشاط المؤسسة

من خلال اسم هذه المؤسسة تبين لنا إن نشاطها الأساسي هو صناعة وتوزيع الأقمشة الصناعية وهي تنتمي للصناعات الخفيفة، تقوم بإنتاج وسائل التخميم والاصطياف، الخيم بجميع أنواعها وأحجامها والألبسة البلاستيكية حيث تستعمل في إنتاج هذه المنتجات مواد أولية أساسية وذلك بنسبة ؟. والمتمثلة في القطن الطبيعي والقطن الصناعي بالإضافة إلى مواد التلوين والمواد الكيماوية التي تستعمل في العملية الإنتاجية، وتتبع المؤسسة أسلوب الإنتاج بالطلبية كما تقوم ببيع فضلات كل من القطن والخيط إلى مصنع سيدي عيش في مدينة بجاية لإعادة تصنيعها وإدخالها في منتجاتهم وذلك أما بمقابل مادي أو

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

مقابل اقتناء مواد من عندهم مثل حبل الجلود... الخ، أما فيما يخص التصدير فإن المؤسسة لم تقوم بهذه العملية إلا مرتين كانتا ضمن تسوية الديون تجاه روسيا وبلغاريا.<sup>1</sup>

### 2- مراحل إنتاج الأقمشة

تنتقل عملية إنتاج الأقمشة من المخزن حيث توجد المادة الأولية وصولاً إلى المصنع ومن ثم المرور بمجموعة بمديرية الإنتاج.

1- قسم الغزل: هذا القسم يتم فيه إنتاج ومعالجة جميع أنواع الخيوط القطنية والاصطناعية وتقدر طاقته الإنتاجية 1800 طن سنوياً أي بنسبة استغلال تقدر بـ 45%، يضم هذا القسم 29376 مغزل و131 عامل مهمتهم غزل القطن الذي يقوم أولاً بوضعه في درجة رطوبة معينة لتسهيل عملية غزله ثم يوضع في آلة البشم ليخرج في آلة أخرى لتصفيته من الغبرة وتنقيته من القطن الرديء، وبعد ذلك يوضع في آلة أخرى تشبه آلة (القرداش التقليدية). ليخرج في شكل خيط غليظ. تأتي الآن مرحلة التحضير و التي يتم فيها دمج الخيط المتحصل عليه كل ستة خيوط في خيط واحد ويوضع في آلة تسمى (Bonc a) Broche لكي يعطي في الأخير خيط متوسط وغليظ نوعاً ما، بعد ذلك يدخل في آلة أخرى (Fine a) contine وهنا يوضع الخيط في كبة كبيرة تدور حول نفسها بسرعة كبيرة لتعطي خيط رقيق في كبة متوسطة الحجم، ثم يأتي فرع البرم توضح الكبة المتوسطة الحجم وتوضع في آلة (Bobine Noire) ثم تدور حول نفسها بسرعة أكبر من السابقة لتعطي لنا خيط رقيق جداً وفي هذا القسم نجد تلك الفضلات التي تقوم المؤسسة بإعادة بيعها، وينتج هنا أنواع من الخيط حسب نوع الجلد فكلاً كان هذا الأخير من الدرجة الأولى وغليظ كلما كان الخيط جيد، وما تم ملاحظته في هذا القسم أغلب الآلات معطلة نظراً لقدمها وعدد العمال كذلك قليل جداً.<sup>2</sup>

2- قسم النسيج: هذا القسم يتم فيه إنتاج جميع أنواع الأقمشة الصناعية القطنية والاصطناعية كمنتوج خام من النوع الرفيع، وطاقته الإنتاجية تقدر (3500.000) متر طولي سنوياً أي بنسبة استغلال للطاقة الإنتاجية تقدر بـ 35%. ويضم هذا القسم 158 عامل منها 25 عامل متقاعد ولنسج الأقمشة المختلفة يتم استعمال الخيوط التي يتم صنعها في قسم الغزل وفي شكلها النهائي ثم تمرر في آلة ( MAV COTTON) لتخرج خيوط القطن المبرومة في شكل جلد، ولوحظ أن عدد الآلات التي تعمل هي فقط 140 أما الباقي فهو معطل، في هذا القسم يوجد قسم آخر يسمى قسم فحص الجودة حيث يتخصص هذا

<sup>1</sup> مؤسسة تيندال، رئيس مصلحة المبيعات، 2012 .

<sup>2</sup> مؤسسة تيندال، مقابلة مع رئيس قسم الغزل ، 2014.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

القسم بمراقبة جودة الجلد المتحصل عليه من قسم النسيج و الجلد الجيد الذي لا توجد فيه عيوب ويكون بأمتار كبيرة فهو يوجه إلي تلبية طلبات القطاع العسكري، إما الجلد الذي هو من الدرجة الثانية فيوجه إلى الزبائن الآخرين.

3- **قسم التكملة:** في هذا القسم يتم إجراء عمليات التكملة والمتمثلة في الغسل و التبييض والصبغة والطلاء الصناعي و المعالجة الكيميائية للأقمشة المضادة للحريق و لنفوذ الأمطار....الخ، ويشمل هذا القسم 129 عامل يقوموا بصبغة الأقمشة واللون الغالب هو اخضر زيتوني وذلك للقطاع العسكري وهنا يتم تبييض الجلد إما اصفر B3 أو ابيض B4، وهذا راجع للطلب على اللون وبعد عملية الصبغة يوجه إلى التجفيف تحت درجة حرارة معينة وبعد ذلك يشمع الجلد لمنع تسرب المياه منه، كما يخضع هذا القسم بمراقبة جميع الأقمشة للتأكد من نوعية وجودة المنتج بإجراء فحوصات مدققة عليه وتقدر الطاقة الإنتاجية لهذا القسم (3.500.000) متر طولي، أي بنسبة استغلال للمعدات تقدر 30 يمكن أن نعتبر إن مرحلة الفحص ومراقبة الجودة أخر مرحلة إذا قامت المؤسسة ببيع جلد خام دون تفصيلية وخطاطته.<sup>1</sup>

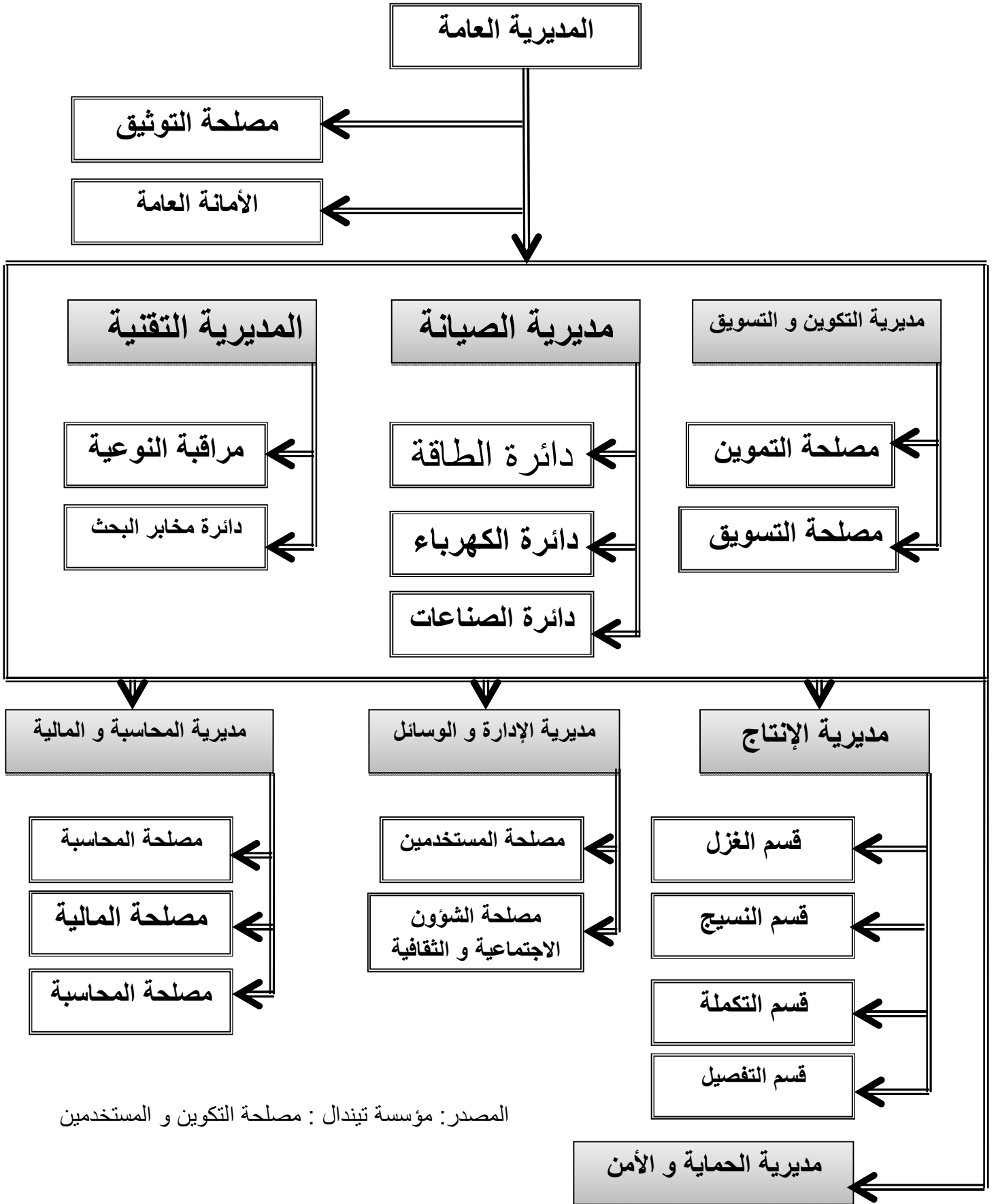
4- **قسم التفصيل والخطاطة:** يتم في هذا القسم تفصيل وخطاطته وتلحيم 30 من القماش المنتج والباقي يسوق على حاله، يشتغل في هذا القسم 73 عامل منها 1 عامل متقاعد، يختص هذا القسم في صناعة (الخيم بجميع أنواعها، المضلات الشمسية، أغطية الشاحنات والسيارات، لباس العمال، ستائر...)، ولإنتاج ذلك يتم شراء مواد تدخل في هذه العملية الإنتاجية تسمى باللواحق مثل (الأزرار، أزرار الستائر، خيط للخطاطة...) تقدر طاقته الإنتاجية حوالي (200.000) ساعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مؤسسة تيندال، رئيس قسم البحث والتنمية والتطوير، 2012.

<sup>2</sup> مؤسسة تيندال، رئيس قسم التفصيل والخطاطة، 2012 .

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيندال



المصدر: مؤسسة تيندال : مصلحة التكوين و المستخدمين

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

**المبحث الثاني: أسلوب الجرد الدائم والمتناوب لمخزون المؤسسة محل الدراسة ( تيندال )**  
من خلال هذا المبحث حاولنا التطرق إلى واقع المخزونات و أسلوب الجرد المعمول بها في مؤسسة تيندال بالمسيلة.

**المطلب الأول: أنواع المخزونات بمؤسسة تيندال وطرق تقييمها**

### 1- أنواع المخزون بالمؤسسة

أ- مخزون المواد الكيماوية: وهي المواد المساعدة للحفاظ على المنتجات والتي تتضمن (المواد الإضافية، مواد كيماوية، مواد ملونة، بلاستيك)  
ب- مخزون المواد الأولية: وهي المواد الأساسية التي تستعملها المؤسسة في إنتاجها لمختلف منتجاتها.

ت- مخزون لوازم مكتب: يتضمن كل لوازم المكاتب.

ث- مخزون قطع الغيار: وتستعمل لصيانة الآلات.

ج- مخزون المنتجات نصف مصنعة.

ح- مخزون المنتجات تامة الصنع.

كما هو مبين في الملحق رقم 01.

### 2- طرق تقييم المخزونات بمؤسسة تيندال

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في شركة تيندال فإنها تستغني عن طريقة FIFO وتعتمد على طريقة واحدة في التقييم للمخزون وفي طريقة التكلفة الوحيدة الوسيطة المرجحة.

#### التكلفة الوسيطة المرجحة تتخذ 3 أساليب:

- التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل إدخال أو وارد.

- التكلفة الوسيطة لمجموع الإدخالات

- التكلفة الوسيطة لمجموع الإدخالات ومخزون أول المدة.

أما بالنسبة للمؤسسة فالأسلوب المطبق يسير المخزونات بالمؤسسة من تقييم و تحديد كمية المخزون في بداية ونهاية السنة المالية و قوائم الجرد وبالتالي فهو يقوم بتحديد السعر المرجح مباشرة ويطبق طريقة CUMP على مخزون المواد واللوازم وكذلك على المنتجات النصف مصنعة والتامة الصنع.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

### 3- الوثائق المستعملة داخل مصلحة تسيير المخزون

بالنظر إلى أهمية تسيير المخزون فإنه يعتمد على عدة وثائق تساعده في التحكم العلمي والمراقبة الكمية والنوعية لمختلف الأصناف وكذا ضبط التسجيل المحاسبي لها وسوف تعرض فيها بعض الوثائق في تسيير المخزون داخل المؤسسة التي حصلت عليها من قسم تسيير المخزون

- وصل الدخول (Bon Entree) " انظر الملحق رقم 02 " :

يقوم المخزني بإعداد وصل الدخول الخاص بالصنف وهذا بعد عملية الاستقبال لتوصيل الصنف وتخزينه داخل المخزن ويحتوى على معلومات التالية: رمز المخزن، تعيين الصنف، رمز الصنف، الكمية، قيمة الوحدة، ملاحظات خاصة

- وصل الخروج (Bon de sortie) " انظر الملحق رقم 03 " :

يتكون من الرقم، تاريخ الخروج، مركز التخزين، المستفيد من خروج السلعة، الكمية، السعر الجزئي والكلي، رمز السلعة،.... الخ

- طلبات التموين " انظر الملحق رقم 04 " :

وثائق تعتمد عليها الورشات لتمديدتها بالمواد من قبل مسيري المخازن

- إذن الطلبية " انظر الملحق رقم 05 " :

ويعتبر من المستندات التجارية الهامة باعتبارها الوثيقة الرسمية التي تتم الصفقة من خلالها بين البائع والمشتري وتحرر هذه الوثيقة من طرف المشتري بالتحديد من مصلحة الشراء وتكتب بخط واضح لمنع وقوع أي مشكل

- فاتورة " انظر الملحق رقم 06 " :

وثيقة إثبات كل ما يتم بيعه أو شراؤه لتسهيل عمليات الجرد

- وصل التسليم " انظر الملحق رقم 07 " :

وثيقة إثبات كل ما تم إدخاله مخازن المؤسسة

- بطاقة المخزون " انظر الملحق رقم 08 " :

وثيقة تثبت حركة المخزونات من مدخلات ومخرجات ومخزون آخر المدة تتضمن الكمية والسعر الودوي لكل منها

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

### المطلب الثاني: أسلوب الجرد الدائم خلال السنة لمخزونات المؤسسة

أخذت التعديلات الجديدة للنظام المحاسبي بكل من التبويب النوعي والوظيفي لبنود التكاليف والمصروفات وذلك بإثبات عناصر المصروفات والتكاليف عند تحملها على أساس التبويب النوعي لها على أن يتبع ذلك كل فترة مالية قد تكون شهرا في بعض المؤسسات وقد تكون ثلاثة أشهر في أخرى بتوزيع هذه البنود بواسطة إدارة التكاليف بالمؤسسة على مراكز التكلفة الإنتاجية والخدمات الإنتاجية وقد خصص لها حساب وظيفي أول والأنشطة التسويقية قد خصص لها حساب وظيفي ثاني والأنشطة الإدارية والتمويلية قد خصص لها حساب وظيفي وفي حالة إنتاج المؤسسة أصل تستخدمه بنفسها يتم توزيع تكلفته ومصروفاته على المركز الخاص بالأنشطة الرأسمالية ليحمل على حساب التكوين أو المشروعات تحت التنفيذ تمهيدا لرفعه للأصول الثابتة.

وأصبح بعد هذه التعديلات لزاما على الإدارة المالية لكل المؤسسات التي تلتزم بتطبيق النظام المحاسبي المالي سواء مؤسسات القطاع العام أو الأعمال أو الهيئات الاقتصادية بجانب إثبات قيود اليومية المتعلقة بالمصروفات والتكاليف على أساس نوعي أن تجرى قيود يومية بناء على ما تحصل عليه من تحليلات على أساس وظيفي من إدارة التكاليف.

ويرجع الهدف من التبويب الوظيفي للمصروفات والتكاليف إلى إمكانية قياس تكلفة الأنشطة داخل الوحدة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو حتى رأسمالية ومن ثم إمكانية تصوير الحسابات التحليلية والختامية باعتبار أنها مبوبة وظيفيا وليس نوعيا.

وجدير بالذكر أن هذا التبويب الوظيفي يختلف توقيته من المؤسسة لأخرى وفقا لظروفها وإمكانيتها ودرجة إمكانية حساباتها فيمكن أن يتم بشكل شهري أو يتم بشكل ربع سنوي وأيا كان الوضع يجب أن يتم إلغاء هذه القيود يعكسها في أول كل فترة تالية لأعدادها إذا تمت خلال العام لاستكمال باقي فترات السنة.

وكما سبق وان ذكرنا يتوقف أسلوب الاندماج على الأساس المتبع في المؤسسة

### حالة إتباع المؤسسة أسلوب الجرد الدائم خلال سنة 2013 لمخزوناتها :

ومن بين الخطوات المتبعة في ذلك مايلي:

- تثبت حركة المخزون بالإضافة لأرصده أول وآخر المدة من المنتجات المصنعة والمنتجات الوسيطة والبضائع المخزنة بغرض البيع في حسابات المخزون: 30، 355، 351 وليس في حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة 6.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

- يتم ترحيل تكاليف الإنتاج والخدمات الإنتاجية والتي تم ترصيد ما يخصها من حسابات نوعية في حساب وظيفي وذلك بترصيداها في حساب مخزون المنتجات الوسيطة بدلا من ترحيلها لحساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.
- يتم ترصيد حساب مخزون المنتجات الوسيطة رقم 351 في حساب مخزون المنتجات المصنعة ح/ 355 ويرحل الرصيد الناتج عنه لحساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .
- يتم ترصيد حساب مخزون بضائع بغرض البيع (الذي سبق ترصيد أول وآخر الفترة منها فيه بالإضافة لحساب مشتريات بغرض البيع) وذلك في حساب إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .
- يتم ترصيد حساب إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ويقفل الناتج في حساب تغيرات المخزون والذي في الجانب المدين التكاليف والمصروفات المتعلقة بالأنشطة التسويقية الواردة بالحساب الوظيفي(الذي رصد ما يخصه من حسابات نوعية) كما يقفل بالجانب الدائن من حساب تغير المخزون كل من إيرادات النشاط الجاري، وإيرادات المنح والإعانات.
- يتم ترصيد حساب تغير المخزون وإقفاله في حسابات الخسائر المجموعة السادسة كما يقفل في الجانب المدين منه التكاليف والمصروفات الناتجة عن الأنشطة الإدارية والتمويلية بالحساب الوظيفي وكذا الأعباء والخسائر في الجانب الدائن يرحد إليه رصيد حسابات الإيرادات علي أن يقفل في المرحلة الثانية من حساب الأرباح و الخسائر باقي حساب الأعباء والخسائر وباقي حساب الإيرادات الأخرى.
- تتبع مؤسسة تيندال أسلوب الجرد الدائم لمخزونها ويسمى أيضا بالجرد المحاسبي يتم بصفة دائمة كل شهر. وذلك بمراقبة لكل المواد الداخلية والخارجية والمتبقية بالكمية والقيمة، حيث انه كل ما تكون هناك عملية دخول أو خروج مادة من والى المخزن إلا ومصلة المالية والمحاسبة تقوم بتدوينها وتسجيلها وذلك بتجميع كل الوثائق التي تبين حالة المخزون المقدمة وذلك بالتعاون مع مصلحة تسيير المخزونات ويتم تسجيل وتفيد كل العمليات والحسابات الخاصة بسير حركة المخزون.
- في نهاية السنة تبدأ عمليات مرحلة الجرد المادي ولمدة زمنية وذلك بإيقاف كل العمليات الخاصة بسير المخزونات من مدخلات ومخرجات وذلك لتحديد الكمية الحقيقية لهذه المخزونات ومقارنتها بالجرد الدائم وتسجيل الفروقات إن وجدت لاتخاذ الإجراءات اللازمة لها.
- وللإشارة تقوم المؤسسة بتجنيد عمالها المختارين على شكل 3 مجموعات لحساب ما هو موجود في المخازن وتسجيل ذلك في وثيقة الجرد

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

إذ تقوم المجموعة الأولى (A) بحساب وتسجيل الكمية المحسوبة وتقوم المجموعة الثانية (B) بتكرار العملية وتسجيل الكمية المحسوبة ويتم المقارنة بين الوثيقتين فإن كان هناك فروقات بينهما فهنا تقوم المجموعة الثالثة (C) بإعادة الحساب ويأخذ تسجيلها على أساس كمية حقيقية (انظر الملحق رقم 9 أ/ ب)، ويتم نقلها والمقارنة بين الكمية المحسوبة والمقارنة بين رصيد الجرد المحاسبي، وان كانت هناك فوارق تتخذ الإجراءات اللازمة

التسجيل المحاسبي على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة (انظر الملحق رقم 01)

- قيد شراء المواد

01/ 01/13				
381		Matières premièreset fournitures stockées	2720000	
445		Etat,taxer sur le chiffre d affaires	462400	
	401	Fournisseurs de stocks et services		3181400

- قيد استلام المواد

01/ 01/13				
31		Matières premières et fournitures	2720000	
	381	Matières premières et fournitures stockées		2720000

- استهلاك المواد الأولية

01/ 01/13				
601290		Matières premiers- Stocks autres fils	2720000	
	310290	Stocks autres fils		2720000

- منتجات وسيطية

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

		31/01/13			
351200	724200	Fil coton	3000000		
		Fil cotone de produits-Variation de stocks		3000000	
724200	351200	Variation de stocks de produits-Fil coton	3000000		
		Fil coton		3000000	

- المنتجات المصنعة

		31/01/13			
3550010	724001	Produit finis anp (ART A.1)	4000000		
		Variation de stocksde produits- Produit finis anp (ART A.1)		4000000	
724001	3550010	Variation de stocks de produits- Produit finis anp(ART	4000000		
		Produit finis anp (ART A.1)		4000000	

- في حالة البيع

		01/02/13			
411		Clients	1170000		
	701	Vents de produits finis		170000	
	445	Etat.taxer sur le chiffre d affaires		1000000	

المطلب الثالث: أسلوب الجرد المتناوب خلال السنة لمخزونات المؤسسة  
حالة إتباع المؤسسة أسلوب الجرد المتناوب لمخزونها في نهاية السنة فيتبع الآتي:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

- يتم تسوية المخزون من المنتجات المصنعة والمنتجات الوسيطة والبضائع المخزنة بغرض البيع أول المدة (المرحل من العام السابق ) و آخر المدة الذي تم الوصول إليه بالجرد نهاية العام في حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.
  - يتم إقفال الحسابات النوعية في الحسابات الوظيفية وحسابات النتيجة التحليلية المختصة بإقفال ما يخص الأنشطة الإنتاجية والخدمات الإنتاجية من الحسابات النوعية في الحساب الوظيفي، ثم يتم ترصيد هذا الحساب وإقفاله في حساب تكلفة الإنتاج أو شراء الوحدات المباعة. كما يقفل بهذا الحساب رصيد حساب المشتريات بغرض البيع ح/38 (وذلك علي خلاف لو أن المؤسسة تتبع أسلوب الجرد الدائم السابق إيضاحات حيث كان سيتم ترصيد هذا الحساب المخزون المختص به علي أن يقفل بدوره في حساب تكلفة الإنتاج أو شراء الوحدات المباعة .
  - يتم إقفال ما يخص الأنشطة التسويقية من الحسابات النوعية في الحساب الوظيفي المختص علي أن يقفل رصيد هذا الحساب في حساب تغيرات المخزون .
  - يتم إقفال كل ما يخص حساب الأعباء والخسائر بحساب نوعي وما يتعلق بالأنشطة التمويلية والإدارية بالحساب الوظيفي في حساب الأرباح والخسائر.
  - يتم إقفال كل نوع يخص حساب نوعي وما يتعلق بالأنشطة التمويلية والإدارية بالحساب الوظيفي في حساب الأرباح والخسائر.
- يتم توجيه الأنشطة الرأسمالية من الحسابات النوعية إلى مركز العمليات الرأسمالية بالتحميل علي حساب التكوين (مشروعات تحت التنفيذ)، باعتبار أن ما يحمل علي قائمة الدخل فقط هو إهلاك تلك الأصول عند استخدامها خلال السنة، كذلك ما يتم إنتاجه من قطع غيار لهذه الأصول فيتم توجيهها للمخزون عن التكوين، وذلك خلافا لما كان مطبقا قبل التعديلات الأخيرة والتي كان يتم فيها تخفيض حسابات الاستخدامات بتوجيه ما يخص بالعمليات الرأسمالية في حساب مشروعات داخلية بالتكلفة بترصيدها في حساب مشروعات تحت التنفيذ لاستبعاد أثرها .
- لا تتبع مؤسسة تيندال أسلوب الجرد المتناوب لمخزوناتها لأنه لا يتلاءم مع خصوصية المؤسسة من حيث التنوع في مخزونها ومنتجاتها. حيث يناسب أسلوب الجرد المتناوب كل من المخازن صغيرة و متوسطة الحجم وفي حالة عدم تعدد ورشات العمل في حين أن أسلوب الجرد المتناوب لا يسجل محاسبيا استهلاك المواد الأولية وكذا إنتاج المنتجات أي أن حسابات المخزون لا تستخدم خلال السنة وهذا لا

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

---

يخدم طبيعة عمل المؤسسة حيث أن مؤسسة تعتمد أساسا على المراقبة الجيدة لمدخلات ومخرجات المخزون للسير الأمتل لورشات العمل بها .

يكن الفرق بين أسلوب الجرد المتناوب وأسلوب الجرد الدائم في أن الجرد المتناوب يتم بهدف إعداد الحسابات الختامية، مع الاكتفاء بالتحقق من رصيد الصنف في نهاية المدة.

بينما يهدف الجرد الدائم إلى تتبع حركة الصنف أولا بأول وتحديد رصيد الصنف بعد كل عملية دخول إلى المخازن وكذلك بعد كل عملية خروج منها لذا يحقق أسلوب الجرد الدائم الوسائل الرقابية المطلوبة على المخزون.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة تيندال بالمسيلة

### خلاصة الفصل:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة تيندال بالمسيلة والتي مكنتنا من معرفة الجانب التطبيقي لجرد المخزونات بالمؤسسة وأي أساليب الجرد المعمول بها.

كما تمكنا في مؤسسة تيندال من معرفة إجراءات الواجب القيام بها في تسيير المخزون وكذلك المعالجة المحاسبية التي تتم عن طريق نظام الإعلام الآلي. أسلوب الجرد الدائم بالنسبة لمؤسسة تيندال أفضل أسلوب لجرد مخزوناتها لتعدد ورشات العمل بها والتسجيل المحاسبي اليومي لمختلف مدخلات ومخرجات المخازن للكشف المبكر عن أي تجاوزات كما أكد لنا محاسب من مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة. في حين أن أسلوب الجرد المتناوب لا يتلاءم مع خصوصيتها لان أسلوب الجرد المتناوب لا يسجل محاسبيا استهلاك المواد الأولية واللوازم وكذا إنتاج المنتجات اللذان هما أساس العمل بالمؤسسة من اجل الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة لديها.

قد يكون أفضل للمؤسسة من اعتماد الأسلوبين معا للتقييم الجيد والمستمر عن طريق أسلوب الجرد الدائم والتسجيل الملائم والكفاء في نهاية الفترة عن طريق أسلوب الجرد المتناوب.



# الخاتمة



## الخاتمة:

إن الدراسة التحليلية لعمليات الاندماج بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وفق النظام المحاسبي المالي تفيد في فهم أساليب الجرد للمخزونات والاطلاع على التسجيل المحاسبي لكل منهما من خلال التبويب النوعي والوظيفي لبند التكاليف والمصاريف. حيث يهدف التبويب الوظيفي لقياس تكاليف الأنشطة الإنتاجية، التسويقية، الإدارية، والرأسمالية ومن ثم إعداد الحسابات التحليلية والختامية للمساهمة في تخفيض التكاليف وذلك لكل فترة مالية، ولتسهيل عمليات التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات المخزونات. ونظرا للدور الذي يؤديه أساليب الجرد للحفاظ على المخزون لذا أولت المؤسسة اهتماما خاصا بهذه النقطة.

ومن خلال دراسة النظام المحاسبي المالي اثبت انه لزاما على كل إدارة مالية لأي مؤسسة تطبيق النظام المحاسبي المالي أن تثبت القيود اليومية المتعلقة بالمصاريف والتكاليف على أساس نوعي يكون لزاما عليها أن تثبت القيود اليومية المتعلقة بالمصاريف والتكاليف على أساس وظيفي. لتسهيل السير الأمثل لوتيرة العمل بالمؤسسات.

### - النتائج:

#### أولا : اختبار الفرضيات

- ومن خلال الفرضية الرئيسية تم التوصل إلى إجراءات الاندماج بين حسابات التكاليف والحسابات المالية في المؤسسة من خلال أساليب جرد المخزونات ما دامت المؤسسة قادرة على ذلك دون زيادة أو تخفيض التكاليف أو الإضرار بالنتائج محققة.
- أكدت دراستنا أن الفرضية الأولى محققة حيث أن أسلوب الاندماج يتوقف على أسلوب جرد المخزونات المتبع في المؤسسة سواء كان أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرد المتناوب وذلك من خلال التسجيلات المحاسبية لكل من أسلوب الجرد الدائم وأسلوب الجرد المتناوب.
- فيما يخص الفرضية الثانية حيث أن قياس تكاليف الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والرأسمالية يكون من خلال التبويب الوظيفي ويكون ذلك بالمرور بالتبويب النوعي خلال عمليات الإنتاج وقياس تكاليف الأنشطة.
- بناء على تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة أصبح إلزاما عليها إجراء قيود يومية على الأساس الوظيفي لبند التكاليف بجانب إثبات القيود اليومية للمصاريف وبنود التكاليف على الأساس النوعي. وبناء على ذلك فإن الفرضية المطروحة محققة.

- من خلال التبويب الوظيفي الذي هدفه الأساسي قياس تكاليف الأنشطة الإنتاجية، التسويقية، الإدارية، والرأسمالية يتم تصوير الحسابات التحليلية والختامية على الأساس الوظيفي وليس على الأساس النوعي. وبناء على ذلك فإن الفرضية المطروحة محققة.

### ثانيا: الاقتراحات

- يمكن للمؤسسة محل الدراسة إن تطبق أسلوب الجرد المتناوب والدائم معا لأنه يحقق العديد من المزايا من بينها ما يهم المؤسسة هو تخفيض التكاليف.
- على المؤسسات الجزائرية أن تواكب التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف نظرا لأهميتها البالغة.
- إعطاء أهمية أكثر لكل من الحسابات المالية وحسابات التكاليف لتحقيق أهداف المؤسسة.
- تكوين ورسكلة إطارات مختصة التي تستطيع استخدام الجرد المتناوب والدائم معا والتي سجلت انعدام ملحوظ داخل المؤسسة.
- ضرورة تبني التكنولوجيات الجديدة والتقنيات الحديثة التي من شأنها تفعيل أسلوب الجرد المستخدم أو الأسلوبين معا.
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لان من شأن الجامعيين والمتربصين ان يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

### ثالثا: أفاق الدراسة

- الدراسة التي قدمت كانت تخص عمليات الاندماج بين حسابات التكاليف والحسابات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال أساليب جرد المخزون، دراسة حالة مؤسسة تيندال لصناعة الأقمشة وفي ختام هذه الدراسة نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون بحوث أخرى يجريها باحثون آخرون سعيا لتطوير أساليب جرد المخزون بصفة عامة حسابات التكاليف والحسابات المالية بصفة خاصة.
- دراسة إمكانية تطبيق أسلوب الجرد الدائم والمتناوب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دور أسلوب الجرد الدائم و أسلوب الجرد المتناوب.
- دراسة مدى إمكانية الاندماج على أساس النظام المتبع في المؤسسة.
- مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على الحسابات المالية وحسابات التكاليف.





# قائمة المراجع



## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع باللغة العربية

✓ الكتب:

- 1- أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية" عمان، الأردن، 2008
- 2- بن وراة عطاالله خليل، الرزق صالح، مبادئ محاسبة التكاليف، الاطار النظري والعملي، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2011.
- 3- بديسي فهيمة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين محلولة) دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 4- بوطواطوا حسين المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الاصدار الأول سبتمبر 2012.
- 5- التكريتي اسماعيل يحيى وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 6- التكريتي اسماعيل يحيى وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج2، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 7- التكريتي اسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف من النظرية الى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع عمان الاردن 2006.
- 8- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية محاضرات وتطبيقات 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2010
- 9- حواس صلاح، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي (IAS/IFRS)، دروس مواضيع ومسائل محلولة، بدون ذكر دار النشر، 2012.
- 10- دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية ط2 دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع الجزائر، 2006.
- 11- عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 12- العلي عبد الستار محمد، الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات، ادارة سلسلة التوريد، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، رام الله، فلسطين، 2000.
- 13- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العمدة وفق النظام المحاسبي المالي دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.

14- العناتي رضوان محمد، محاسبة التكاليف ( مفاهيم مبادئ تطبيقات ) ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع الاردن 2000.

15- الكسار طلال عبد الحسن حمزة، البياتي محمود احمد، محاسبة التكاليف ( قياس تخطيط ورقابة)، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010

16- النظام المحاسبي المالي، لجنة منشورات الصفحات الزرقاء، 2010.

17- ميجس فالتر، ميجس روبيرت، المحاسبة المالية ترجمة ابو المكارم وصفي عبد الفتاح وآخرون، دار المريخ للنشر والتوزيع الرياض، السعودية 1983.

18- الوقاد سامي محمد، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

#### ✓ المذكرات

1- بولعجين فائزة، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.

2- حابي محمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على اساس النشاط وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.

3- طلعت بن ظافر، نظام محاسبة التكاليف في مصانع الالبان ومنتجاتها في الدول العربية، الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، المنظمة العربية للتنمية الصناعية 2004.

#### ✓ الملئقيات

1- معتصم دحو، افاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي) ملئقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل IAS/IFRS، جامعة البليدة، اكتوبر 2009.

2- عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيمة التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي، حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وأليات تطبيقه في ظل (IAS/IFRS)، جامعة البليدة، اكتوبر 2009.

- 3- مداني بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010.
- 4- تومي ميلود، كحول صورية، واقع المعالجة المحاسبية للمخزونات بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالية، الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 6/5 ماي 2013.
- 5- عمورة جمال، المعالجة المحاسبية للمخزونات وكيفية تقييمها، دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الفرنسي والنظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 17/16 جانفي 2010.

#### ✓ القوانين و المراسيم

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 مايو 2008.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

#### ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية

- 1- Ministeres Financer le projet de système comptable financier.consil national de la comptabilite.juillet 2006.
- 2- K P M G Algerie le nouveau système comptable financier alger 24 mais 2009.
- 3- A.Rappin et G Paly comptabilite analytique d'exploitation Dunod paris.France، 1996.
- 4- Sahraoui Ali، comptabilite de gestion، bartiedition alger 2004.

الملاحق

DECEMBRE(12) 2013

N Compte	Designation
300000	MARCHANDISES
30	STOCKS DE MARCHANDISES
310000	C O T O N
310080	FILAMENT ET POLYAMIDE
310160	FILAMENT ET POLYESTER
310190	FEUTRE
310200	STOCK OUATE
310280	FIL A COUDRE
310290	STOCK AUTRES FILS
310300	CORDE PP
310420	SATIN
310430	TOILE VELOUR CRENAT HABILT TEINT GRENAD A
310440	TOILE JUTE
310460	AUTRES TOILES
310470	VETEMENT DE TRAVAIL
310660	STOCKS ARMATURES
310680	ANNEAUX BOUTONS PLASTIQUE
310690	EMBALLAGE A C C CONFECTION
310980	AUTRES MATIERES PREMIERES
311610	PEINTURE
311620	ARTICLES D'ELECTRICITE
311630	PLOMBERIE
312000	AMIDON ET DEXTRINE
312010	ENCRE ET COLORANTS
312020	PRODUITS CHIMIQUES
312030	COMBUSTIBLES GAZOIL
312040	ESSENCES (bons)
312050	LUBRIFIANTS
312060	OXYGENE ACETYLENE ALCOOL
312100	PR ATELIERS DE PRODUCTION
312110	PIECES DETACHE MAT ANNEXE
312120	PIECES DETACHE MAT OUTILAGE
312130	PIECES DETACHE P/V LOURD
312140	PIECES DET. VH LEGER
312170	PIECES DETACHE CLARK
312180	PETIT OUTILAGE P/ATELIE
312200	FOURNITURE ELECRIQUE
312210	FOURNIT ATELIER MECANIQUE
312220	FOURNIT ATELIER MENUISERIE
312240	PROD FOURNIT ENTRETIEN
312250	FOURNITURE BUREAUX
312260	ARTICLES BUREAUTIQUE ET AUTRES
312270	FOURNITURE IMPR
312300	EMBALLAGE PERDU PLASTIQUE
312350	CONES
312980	AUTRE MATIERES CONSOMM
31	MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
331100	EN COURS PREPARATION FILATURE
331200	EN COURS TISSAGE
331300	EN COURS FINISSAGE
331400	EN COURS CONFECTION
33	ENCOURS DE PRODUCTION DE BIENS
351000	ARTICLES ECRUS ET BACHES
351020	ARTICLES 13BIS
351030	ARTICLES ENDUI TOILS POLYE
351098	AUTRES TOILS SEMI FINIS
351102	TOILE METIS
351200	FIL COTON
351210	FIL COTON RETOURD
351222	FIL ACRYLIQUE
3550010	PRODUIT FINIS ANP (ART A.1)
3550020	PRODUIT FINIS ART 2
3550030	PRODUIT FINIS ART 3
3550040	PRODUIT FINIS ART 8
3550050	PRODUIT FINIS ART 9
3550060	PRODUIT FINIS ART 14
3550070	PRODUIT FINIS ART 22
3550980	PRODUIT FINIS AUTRES ARTICLE
3551010	CRETONNE
3551020	METISSE
3551030	SATIN
3554500	ARTICLE SUPPORT ENDUCTION
3555000	SACS DE COUCHAGE
3555010	SAC A DOS
3555020	SACS MARINS ET GABAS
3555980	AUTRES SACS
3556000	PETITE TENTES
3556090	MOYENET GRAND TENTES
3556100	PARASOLS
3556130	LITS DE CAMP POLOCHON
3556150	MATELAS DE CAMPINGNE
3556180	GARDE ROBES
3556240	HOUSSES
3556310	PORTE CHARGEUR
3556350	RIDEAUX
3557010	TENTES DE CHANTIER
3557040	TENTES PROTEC.CIVILE
3557120	BACHE CAMION
3557130	BACHES CAMIONNETTE
3557140	AUTRES BACHES
3557980	FILTRE DE PRESSE ET TAPIS
3558080	TUYAUX D'IRRIGATION
3558980	SERRE AGRICOLE
3559000	VETEMENT DE TRAVAIL
3559111	BAC A EAU
3559999	AUTRES PRODUITS FINIS
3580000	DECHET CAPEAUX CARDE ET BAL
3580100	DECHETS TISSAGE
3580200	DECHETS TOILES
3580300	DECHETS COUPE CONFECTION
35	STOCKS DE PRODUITS
370000	Stocks à l'extérieur
37	STOCKS A L'EXTERIEUR (EN COURS DE ROUTE, EN DEP



**E P E TOILES INDUSTRIELLES ALGERIENNES**  
**TINDAL SPA**  
**Capital Social: 290 000 000 DA**

BP 52 Zone Industrielle Msila 28000 Algérie (DZ)  
 Tel: 213 (0) 35 55 10 15, 213 (0) 35 55 15 50 Fax: 213 (0) 35 55 04 20

ب / و احم عاااا

**DIRECTION FINANCIERE**  
**CLASSIFICATION COMPTABLE**

**ETAT D'INVENTAIRE**

DATE : 31/12/

Page ( 01 )

N°DU PAPIE COMPTAGE	PRODUITS DESIGNATION	INVENTAIRE		REF	STOCKS			OBSERVATIONS
		CODE	U.D.E.M		QÛTE	P.U	MONTANT	
12901	PRODUIT PHOTO COPIE	312270	PS	74 * 25	60	138,90	8334,00	
12902	PRODUIT PHOTO COPIE	312270	PS	74 * 10	50	121,30	6065,00	
12903	RAME	312270	PS	21 * 31	1	230,00	230,00	
12904	RAME LISTING 80 COL	312270	PS	02 EXP	2	2400,00	4800,00	
12905	RAME LISTING 04 EXP 132 CL	312270	PS	04 EXP	1	3600,00	3600,00	
12906	PAPIER EN TETE	312270	PS	21 * 27	200	2,93	586,00	
12907	DEMANDE D'APPROS	312270	PS	1	162	192,50	31185,00	
12908	FICHE DE STOCK	312270	PS	PM	250	7,00	1750,00	01 RAME
12909	CARNET DEMANDE D'ACHET	312270	PS	1	134	224,21	30044,14	
12910	BON D'ENTREE MAGASIN	312270	PS	PM	154	224,34	34548,36	
12911	BON SORTIE	312270	PS	GM	380	260,00	98800,00	
12912	CARNET DEMANDE D'ACHAT	312270	PS	SONITEX	40	35,00	1400,00	
12913	ENVELOPPE BLANC	312270	PS	21 * 27	290	4,77	1383,30	
12914	ENVELOPPE JAUNE	312270	PS	1	1770	4,50	7965,00	
12915	FICHE MOTEUR ANALYSE	312270	PS	1	200	8,00	1600,00	
12916	FICHE GARNITURE	312270	PS	1	1000	7,00	7000,00	
12917	CARNET ORDRE DE MISION	312270	PS	1	27	194,97	5264,19	
12918	CARNET D'INVENTAIRE	312270	PS	1	130	125,00	16250,00	
12919	FICHE DE PAIE	312270	PS	PM	3000	7,00	21000,00	
12920	BON DE SORTIE	312270	PS	1	88	246,73	21712,24	
12921	CARNET BON D'AVANCE	312270	PS	1	238	2,00	476,00	
12922	CARNET DE RECEPTION	312270	PS	1	64	36,67	2346,88	
12923	FICHE D'AMORTISSEMENT	312270	PS	1	9750	1,05	10237,50	
12924	BON DE MOUVEMENT	312270	PS	1	33	44,00	1452,00	
12925	AUTO COLANTE	312270	PS	1	220000	0,25	55000,00	
12926	FICHE SUIVIE CARBURANT	312270	PS	1	4350	1,00	4350,00	
12927	FICHE SUIVIE CONSOMMATION CARBURANT	312270	PS	1	5070	0,92	4664,40	
12928	BROUILLARD DE CAISSE	312270	PS	1	299	48,00	14352,00	
<b>S.TOTAL</b>							<b>396396,01</b>	

visa cellule de contrôle et collecte des informations

visa d'équipe de valorisation

# الملحق رقم (9- أ)

P.A.R.K. Auto

DIRECTION FINANCIERE

ETAT D'INVENTAIRE 2009

## VOLE.C

DATE 10.12.2009

CLASSIFICATION COMPTABLE

SERVICE MAGASIN PIECES DE RECHANGE

V.C

N°	Case	Ref	DESIGNATION	U.M	STOC	V. A	V. B	Ecart	V. C	P.U	Montant
6106	0 1	P1 4 JA 0033001	ARTICONE 0014	P	24	23	24	04		20.65	
6115	0 2	P1 0.1944	GARNITURE 0.1944	P	6	5	4	06		84.09	
6125	0 2	P1 85409	PALIER ARBRE A CAME	P	12	12	10	18		7.26	
6174	11	P1 23355086	ROULEMENT 23355086	P	1	1	2	01		65.83	
6186	16	P1 146 792	PROTECTEUR	P	8	8	7	08		11.63	
6204	20	P1 442170507037	DISQUE 442170507037	P	3	3	2	03		565.9	
6228	26	P1 25X30X8	JOINT SPIE 25X30X8	P	4	4	3	04		250	
6298	35	P1 564 TOYOTA	NECESSAIRE POMPE A EAUX	P	1	2	1	01		0	
6322	39 BIS	P1 23123264	BIELLE DE DIRECTION	P	7	7	6	06		908.5	
6323	39 SOL	P1 1045 TOYOTA	CARDAN	P	4	4	3	04		6822	
6326	41	P1 1004 TOYOTA	FLEXIBLE	P	1	1	2	01		129.9	
6342	42	P1 7160 154	GARNITURE 7160154	P	9	8	9	09		46.43	
6378	47	P1 648237 OM55	ENS ARTICULAIRE DROITE	P	1	1	3	01		642.1	
6379	47	P1 648238	ENS ARTICULAIRE . G	P	1	1	2	01		642.1	
6388	49	P1 054 625 OM55	ARRET AXE	P	20	20	19	01		0.86	
6408	52	P1 669456	SERRURE GAUCHE OM55	P	3	1	3	03		160.1	
6421	SOL	P1 68112 TOYOTA	CARREAUX	P	1	1	2	01		0	

(07) الملحق رقم



Distributeur Officiel General Electric GE

Cpte N°: 00400 315.400.3318311-24  
CPA AGENCE DE M'SILA  
RCN°:98 B 0562026  
CFN°:099828010027432  
ART°:28011002378

M'sila le:18/05/2014

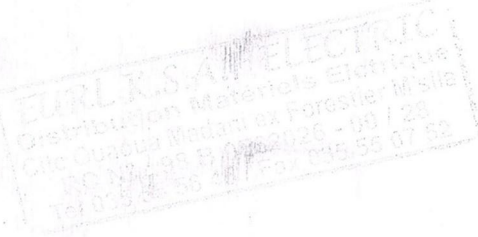
BON DE LIVRAISON :256

Client :SPA-EPE-EATIT

N°	Désignation	Unité	Qté	Prix unitaire HT	Montant
1	Sectionneur Fusible 22/58 3P 125A	U	2	2 711,64	5 423,28
				Montant HT	5 423,28
				TVA 17%	921,96
				TOTAL TTC	6 345,24
				TIMBRE	63,45
				TOTAL A PAYE	6 408,69

Livrée le :  
Par :

Reçu le :  
Par :



الملحق رقم (06)



Distributeur Officiel General Electric GE

Cpte N°: 00400 315.400.3318311-24  
CPA AGENCE DE M'SILA  
RCN°:98 B 0562026  
CFN°:099828010027432  
ART°:28011002378

M'sila le:18/05/2014

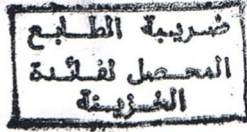
FACTEUR N°:143

Client :SPA-EPE-EATIT M'sila

RCN°:12B0984813 -28/03 NIF N°:001216098481385 NIS N°:001216170211563

ART N°:28012002200

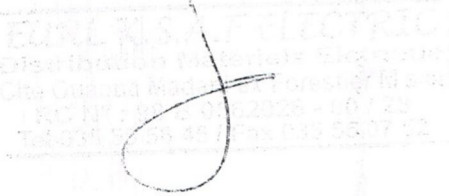
N°	Désignation	Unité	Qté	Prix unitaire HT	Montant
1	Sectionneur Fusible 22/58 3P 125A	U	2	2 711,64	5 423,28
Montant HT					5 423,28
TVA 17%					921,96
TOTAL TTC					6 345,24
TIMBRE					63,45
TOTAL A PAYE					6 408,69



Arrête la présente facture à la somme de:

Six mille quatre cent huit Dinars Algeriens et Soixante neuf Centimes

Cachet et signature













## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان عمليات اندماج حسابات التكاليف والحسابات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال أساليب جرد المخزونات في المؤسسة ويوضح ذلك التسجيل المحاسبي لكلا الأسلوبين سواء كان أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرد المتناوب للمخزونات في ظل النظام المحاسبي المالي ، والتي يسهلها التبريد النوعي والوظيفي لعناصر التكاليف التي توزع بواسطة إدارة التكاليف. دراسة حالة على مؤسسة تيندال بالمسيلة.

وخلصت الدراسة إلى أن أهم ملامح النظام المحاسبي المالي إدخال حسابات التكاليف داخل نطاق القيد المزدوج. كما خلصت إلى أن النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يلزم إدارات المؤسسات إثبات قيود اليومية المتعلقة بالتكاليف على أساس نوعي بجانب إثبات قيود اليومية المتعلقة بالتكاليف على أساس وظيفي.

**الكلمات المفتاحية:** النظام المحاسبي المالي، حسابات التكاليف، الحسابات المالية، التبريد النوعي والوظيفي لعناصر التكاليف والمصاريف، أسلوب الجرد الدائم للمخزون، أسلوب الجرد المتناوب للمخزون.

### Résumé:

Ce mémoire professionnel a pour ambition d'éclaircir les opérations d'intégrations des compte de dépense et les comptes financiers dans le système comptable. À travers des méthodes d'inventaire des stocks dans l'entreprise et cela montre l'enregistrement financier que ce soit le système d'inventaire permanent du stock ou système d'inventaire alternatif du stock. le système financier facilite le classement qualitatif et fonctionnel pour les éléments de dépenses distribués par la direction de dépenses. Etude de cas sur l'entreprise TINDEL a m'sila

Cette étude a résulté de l'importance du système financier en faisant une insertion des dépenses dans le champ d'application à double entrée.

Ensuite elle a également résulté de la mise en pratique du système financier qu'a été appliqué par les compagnes économiques algérienne , ces derniers obligent les administratio des entreprises à identifier les problèmes liés aux dépenses sur la base de la qualité et fonctionnalité

Les mots clés: le système comptable financier, comptable des dépenses, les comptables financiers , tab qualitative et fonctionnelle, système d'inventaire permanent du stock, système d'inventaire alternatif du stock.



نحم بحمد الله

