الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des sciences commerciales

العنـوان

مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص أعمال نهاية الدورة

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة –العلمة– ENAMC

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

اعداد الطالب
صديق حسوس

الاستاذ المشرف
الدكتور يحيى سعيدي

لجـــــنة المنـــاقشـــــــة

أعضـــاء اللجـــنة	الرتبـــة	الصفـة
1.د/ بلقاسم سعودي	أستاذ محاضر ب	رئيـــــسا
2.د/ يحيى سعيدي	أستاذ محاضر أ	مقررا ومشرفا
3. أ/ رشيد عريوة	أستاذ مساعد ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2012/2011

شكر و تقدير

أشكر الله سبحانه و تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، و هو القائل

-لئن شكرتم لأزيدنكم –

و لقول رسول الله عليه الصلاة و السلام

– من لم يشكر الناس لم يشكر الله –

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان و التقدير

للأستاذ الدكتور"**سعيدي يحيى**" الذي لم يبخل علينا بالنصيحة و المعونة لإتمام هذا البحث و إعطائه صيغته الأكاديمية و كذا تحيته على تواضعه و حرصه على التواصل الجيد فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على مجهودهم المبذول في تصحيح الأخطاء و النقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

شكرا لكل أساتذتي في تخصص المحاسبة و التدقيق مجهودهم و تعبهم معنا

أقول شكرا وتحية طيبة للسيد "**البشير علوني**" على المساعدة و الدعم الكبير الذي قدمه لي

كما أشكر هيئة التربص التي منحت لنا الفرصة، و على رأسها الإطارين بالمحاسبة السيد "**لتيم فاتح**" و السيد "**الضاوي لمعاوي**" وكل إدارة وحدة الأدوات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

أشكر كل هؤلاء على مد يد العون لي.

إهداء

أهدي ثمرة عملي و جهدي المتواضع هذا

إلى من اقترن رضاهما برضى الرحمان وأعز ما أملك في

الحياة " أبي و أمي " حفظهما الله

إلى إخوتي يوسف، رابح، يونس

إلى أختي فاطمة وزوجها و ولديها عبد الله و أميمة

إلى روح أختي الطاهرة "سامية" رحمها الله

إلى عمي "لوصيف" و أقول له شكرا كل الدعم و المساعدة

إلى كل العائلة و الأقارب

إلى كل أسرة كلية العلوم التجارية بجامعة المسيلة

إلى كل الأصدقاء و زملاء الدراسة بقسم "المحاسبة والتدقيق"

دفعة 2012 بجامعة المسيلة

وأكبر تحية أوجهها لكل مجتهد و مثابر على طلب العلم

و تحصيله

قائمة المختصرات

المختصر	الاسم الكامل باللغة الأجنبية	الاسم الكامل باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين
ADE	Algérienne des Eaux.	الجزائرية للمياه
ISO	International Standards Organisation	المنظمة الدولية للمعايير
IASC	International Accounting Standard Commette	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard.	المعايير المحاسبية الدولية
SIC	Standing Interprétations Commette.	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFAC	Federation of Council of International Accounting.	اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IFRIC	Financial Reporting Interprétations Commette International	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية
SAC	The standards Advisory Council.	مجلس الاستشاري للمعايير
SMS	Sensus Metiring Systems.	المجمع العالمي
SONELGAZ	Société Nationale d'électricité et du Gaz.	مجمع سونلغاز
SGP-EQUIPAG	Société de Gestion des Participations Equipements Industriels et Agricole.	شركة تسيير المساهمات والتجهيزات الصناعية الفلاحية
ENAMC	Entreprise Nationale des Appareil de Mesure et du Contrôle.	المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

مقدمة عامة

تعد المحاسبة المالية من الفروع الأساسية للمحاسبة وذلك للدور الكبير و الحاسم الذي تلعبه مخرجاتها الأساسية و المتمثلة من القوائم المالية في التأثير على القرارات المتخذة من طرف المالكين و الجهات الخارجية ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية (المقرضين، الموردين، المستثمرين،...) إلا انه لا يمكن الوصول إلى هذه القوائم المالية إلا بعد المرور على مرحلة محاسبية ذات أهمية كبيرة جدا و هي أعمال نهاية الدورة، و التي تعنى بمختلف عمليات الجرد المادي والمحاسبي، حيث تهدف إلى إعطاء القيمة الحقيقية للمؤسسة خلال الأوضاع الراهنة و السائدة في السوق، و تساعد أعمال نهاية الدورة في إبراز تأثيرات المحيط الخارجي على المؤسسة من جهة، وكذا التغيرات التي تحدث في ثروة المؤسسة من جهة أخرى. و بالتالي فان القوائم المالية تستمد مصداقيتها وموثوقيتها بدرجة كبيرة من دقة و جودة أعمال نهاية الدورة .

كل هذا الحراك و الديناميكية التي شهدتها المحاسبة المالية كان نتيجة للتغيرات التي يشهدها المجال الاقتصادي و الذي أحدث تكتلات كبيرة في العالم خاصة في العصر الحديث بعد سقوط النظام الاشتراكي و تخلي الدول المحسوبة عليه و من بينها الجزائر عن الاقتصاد الموجه و انخراطها في النظام الرأسمالي من خلال انتهاج اقتصاد السوق، ما استوجب فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب و انتشار الشركات متعددة الجنسيات و هذا ما فرض ضرورة توحيد و تقريب الممارسات المحاسبية من اجل تسهيل عمليتي الرقابة و الاتصال عبر مختلف فروعها .

في أوائل السبعينات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود و المحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من اجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان، و كانت أهم هذه المحاولات إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC) سنة 1973 والتي كانت تهدف إلى توحيد الأنظمة المحاسبية في مختلف دول العالم، و هذا بإصدار معايير المحاسبة الدولية و معايير التقارير المالية الدولية (IASs|IFRSs).

لذلك ومن أجل مواكبة الاقتصاد العالمي من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة(OMC) حاولت الجزائر و منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه في تسعينيات القرن الماضي و تبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية تتماشى مع الوضع الجديد، و التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1976 بموجب القرار 75-35 و صياغته في صورة جديدة تلبي و تعكس ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية إلا

انه لا يمكن تبني نصوص هذه المعايير بشكل حرفي و بصفة متطابقة 100% لان للبيئة الجزائرية خصوصياتها الاجتماعية و الثقافية و الدينية و غيرها، و التي تأثر بشكل مباشر أو غير مباشر على الاتجاه الاقتصادي و بالتالي تم إعادة تكييف هذه المعايير بما يتماشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية ويضمن تحقيق أهداف معايير المحاسبة الدولية و هذا ما افرز مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تمت المصادقة على قانونه سنة 2007 ليبدأ اعتماده فعليا ابتداء من جانفي 2010 بغرض تطبيقه على المؤسسات الاقتصادية بشكل يجعل من القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الخاضعة له تكون موثوق بها على الصعيد الوطني و الدولي.

نظرا للاهتمام الذي لقاه هذا النظام المحاسبي الجديد، فضلنا التطرق له من خلال تناول جانب مهم منه و هو أعمال نهاية الدورة وذلك بمحاولة دراسة مدى التطابق الموجود بين هذا النظام و معايير المحاسبة الدولية ، ومدى تطبيق قواعد NSCF على ارض الواقع من طرف المؤسسات الاقتصادية، و سوف نعالج هذا الموضوع من خلال طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص أعمال نهاية الدورة ؟

لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بأعمال نهاية الدورة ؟ القوائم المالية ؟
- ما هي أهم المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بأعمال نهاية الدورة؟
- ما مدى تكيف NSCF مع (IASs/IFRSs) فيما يخص أعمال نهاية الدورة ؟
- ما مدى امتثال الواقع العملي في الجزائر لقواعد SCF عند القيام بأعمال نهاية الدورة؟

فرضيات البحث:

للإجابة على هذه التساؤلات يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بأعمال نهاية الدورة.
- يسمح النظام المحاسبي المالي بإعطاء صورة أكثر واقعية و مصداقية حول المركز المالي للمؤسسة

أهداف البحث:

- التعريف بالمحاسبة المالية، أعمال نهاية الدورة و إبراز مدى أهميتها.
- التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية و خاصة المتعلقة بأعمال نهاية الدورة.
- إعطاء صورة و لو وجيزة حول النظام المحاسبي المالي.
- معرفة كيفية معالجة النظام المحاسبي المالي لأعمال نهاية الدورة و مقارنته مع معايير المحاسبة الدولية.
- معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية و نجاعة الاصلاحات المحاسبية التي جاء بها SCF

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة أصلا في أهمية الموضوع ذاته في كونه يعالج إحدى المشاكل التي تواجه المحاسبين الجزائريين عند اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، و هي معرفة الخطوات اللازم إتباعها لمعالجة أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي بصورة صحيحة بهدف إظهار الوضعية المالية الحقيقية لأي مؤسسة من خلال قوائم مالية ذات جودة عالمية.

أسباب اختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع بالإضافة إلى الاهمية التي تحظى بها أعمال نهاية الدورة.
- لتوسيع معارفنا نظريا و عمليا من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي.
- معرفة الطريقة الصحيحة للقيام بأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي.
- الموضوع يتماشى و طبيعة التخصص كوننا ندرس المحاسبة و التدقيق و محاولة منا لترك مرجع و لو بسيط للدفعات اللاحقة للاستفادة منه.

منهج الدراسة:

للإجابة على اللإشكالية و الوصول إلى الأهداف المرجوة، تتم معالجة البحث بالأسلوبين التاليين:

- **الدراسة النظرية:**

حيث يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال وصف و تحليل مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص أعمال نهاية الدورة.

- **الدراسة الميدانية:**

من خلال إجراء دراسة حالة على المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (ENAMC) الكائن مقرها بمدينة العلمة ولاية سطيف، وذلك بغرض الوصول إلى معرفة مدى امتثال و تطبيق المؤسسة لقواعد و متطلبات النظام المحاسبي المالي، و اسقاط ذلك على الواقع الاقتصادي الجزائري.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة.

- الفصل الأول: "**مدخل إلى النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية** "، يتناول هذا الفصل لمحة عن المحاسبة و النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، حيث تم اعطاء نبذة عن تطور الفكر المحاسبي و عرض لمفهوم المحاسبة المالية و أهدافها و إبراز أهميتها، كما تم تناول النظام المحاسبي المالي بصفة عامة و هذا بإعطاء صورة وجيزة عن ماهية أعمال نهاية الدورة، و في نهاية هذا الفصل تم التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية ذات العلاقة بأعمال نهاية الدورة.

- الفصل الثاني: "**أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية**" و يتناول استعراض أسس المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي إبراز مدى مطابقتها لمعايير المحاسبة الدولية، حيث تم شرح خطوات أعمال نهاية الدورة و التي تتمثل في الجرد المادي أو الفعلي للتثبيتات(عينية، معنوية و مالية) و المخزون، مرورا على الجرد المحاسبي، فتسوية حسابات الأصول و الخصوم الأخرى في نهاية السنة كحسابات العملاء و الموردين و إعانات الاستثمار، بالإضافة إلى تسوية حسابات الأعباء و النواتج و ذلك حتى تتحمل كل دورة أعباءها و تستفيد من نواتجها الفعلية و تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية. و أخيرا إقفال الحسابات و إعادة فتحها و إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.

- الفصل الثالث: "**دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة ENAMC**" حيث تم تقديم تعريف بالمؤسسة، ثم عرض و تحليل أعمال نهاية الدورة للسنة المالية 2011 التي قامت بها المؤسسة محل الدراسة، و ذلك في ظل ما توفر من معلومات وما أتيح من وقت.

الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالب و نظرا لحداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن محاولات دراسته لا تزال قليلة جدا و خاصة فيما يتعلق بأعمال نهاية الدورة، إلا أنه كانت هناك بعض المحاولات لتناول أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، و من بين هذه المحاولات:

"**أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية**" و هو بحث للطالب **عبد العليم بشيري** مقدم في شكل مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص مالية و محاسبة عن جامعة فرحات عباس_سطيف_ للسنة الجامعية 2011/2010. و تناول المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية دون التطرق إلى مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي فيما يخص أعمال نهاية الدورة و هو ما سنحاول التطرق إليه في بحثنا المتواضع.

"**دراسة مقارنة للحسابات الختامية بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي**"

و هو بحث للطالبة **مامي إيمان** مقدم في شكل مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص مالية و محاسبة عن جامعة فرحات عباس_سطيف_ للسنة الجامعية 2011/2010. و تناول الإضافات و تغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني دون التطرق إلى المعايير المحاسبة الدولية.

صعوبات الدراسة:

عند أعداد هذا البحث واجهتنا مجموعة من الصعوبات أهمها:

– نقص مراجع من الكتب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي في المكتبة الجامعية و خاصة تلك التي تتناول أعمال نهاية الدورة

– ضيق الفترة الزمنية الممنوحة لإتمام البحث حد من قدرتنا على جمع المعلومات و حال دون التوسع و الإحاطة بالموضوع من كل جوانبه، و إظهاره بأكثر جودة و إتقان.

– رغم المساعد المقدمة، فإن عدم منحنا الحرية الكافية للإطلاع على الوثائق المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة من طرف هيئة التربص حال دون الإحاطة بكل مراحلها.

الفصل الأول :

مدخل للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

تمهيد:

لقد برزت أهمية المحاسبة منذ القدم و ذلك لمساهمتها الكبيرة في معالجة و تنظيم النشاط الاقتصادي على المستوى المحلي، لتزداد هذه الأهمية في ظل عولمة الاقتصاد و أسواق المال باعتبارها لغة الأعمال و الاستثمارات و الأداة المترجمة للأحداث الاقتصادية محليا و إقليميا و حتى دوليا، من حيث المعالجة و التنظيم للمعلومات المالية و الإقتصادية.

هذه العولمة الاقتصادية أدت الى ضرورة خلق مناخ محاسبي دولي يضمن سهولة التواصل بين مصدري المعلومات المالية و مستخدميها، و كذلك لا يتعارض مع الخصوصية المحلية للأنظمة المحاسبية للدول، هذا ما أسفر عن ظهور معايير المحاسبة الدولية كمرجع محاسبي دولي يعطي نماذج و إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و قد عرفت تأييدا من عدد كبير من دول العالم.

باعتبار الجزائر جزء من هذا العالم فقد تأثرت بهذا الحراك المحاسبي الدولي و خاصة في ظل محاولتها للإنظمام للمنظمة العالمية للتجارة و الشراكة مع الإتحاد الأوربي، حيث قامت بتغيير المرجعية المحاسبية التي كانت تتعبها و المتمثلة في المخطط المحاسبي الوطني لتعوضها بالنظام المحاسبي المالي الجديد و الذي يتبنى معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

تحتل المحاسبة اليوم مكانة مهمة في مجال العلوم و المعرفة اكتسبتها من دورها المهني و العلمي الفعال و المؤثر في العديد من المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و غيرها لذلك فمن المهم التعرف على ماهية المحاسبة، و نشأتها و تطورها و الأسس التي تقوم عليها.

المطلب الأول : نبذة عن نشأة وتطور الفكر المحاسبي

عندما يتم البحث عن التاريخ الحقيقي لنشوء المحاسبة بمفهومها البسيط يصعب الوقوف بدقة عند تاريخ محدد يتّفق عليه جميع المؤرخين و الباحثين. إلا أنه يمكن القول أن الاهتمام بالمحاسبة كان منذ الحضارات القديمة ما قبل الميلاد بما فيها الحضارة الأشورية، البابلية، الفرعونية، اليونانية و الرومانية، لكن بعد تشكل القبائل العربية و ظهور الخط العربي و انتشار التجارة العربية مع البلدان المطلة على حوض البحر الابيض المتوسط بما فيها ايطاليا، فرنسا، إسبانيا و هلندا يمثل مؤشرا على ان المحاسبة قد ظهرت في المناطق العربية قبل ظهورها في تلك المناطق، و خير دليل على ذلك أن اللغة الاسبانية_القشتالية قد كتبت من قبل عرب الاندلس في القرن الأول الهجري باستخدام الخط العربي.[1]

لكن هناك من ينسب أصول علم المحاسبة إلى عمل Luca Pacioli، وهو عالم رياضيات ايطالي شهير في عصر النهضة، نشر أول مؤلف علمي محاسبي متكامل عام 1494 م في مدينة البندقية، حيث نظّر لنظام القيد المزدوج الذي يمثل العمود الفقري لأي نظام محاسبي في وقتنا الحاضر. كما يضمن هذا النظام إنتاج معلومات مالية بشكل كفء و دقيق على اساس رياضي.[2] و في سنة 1525 م ظهر كتاب آخر لمؤلفه "جيوفاني" و كان يبحث في دفتر اليومية وفق نظرية القيد المزدوج، و في سنة 1534م ظهر كتاب اخر يبحث في دفتر اليومية و دفتر الاستاذ العام لمؤلفه "رومنيكو ماتروني".[3] و تأتي هذه المساهمة الايطالية في تطوير المحاسبة نتيجة لاتساع المعاملات التجارية بين مدنها الشمالية خاصة البندقية و جنوه، و بين دول حوض البحر الأبيض المتوسط و ما يحمله هذا الاحتكاك من تبادل للثقافات و العلوم بين هذه الشعوب و الدول.

إلا ان المحاسبة عرفت تطورا كبيرا مع الدخول في عصر الثورة الصناعية و ما صاحبه من تنوع و تعقد للعمليات الاقتصادية و اتساع رقعة المبادلات التجارية، حيث بدأت تظهر الشركات بأنواعها المختلفة و خاصة شركات المساهمة الكبيرة، مما أدّى إلى فصل ملكية تلك الشركات عن إدارتها. وكنتيجة لذلك ظهرت حاجة ملحة لإعداد التقارير المالية عن تلك الشركات و السعي و البحث عن تطوير شكل و مضمون هذه التقارير قصد اعطاء صورة واضحة و صادقة عن هذه الشركات.

---

[1] حازم محمود أبو صرة، أصول المحاسبة المالية،ج 1، الطبعة الاولى، دار البداية ، عمان، 2009، ص 30.

[2] رضوان حلوة حنان و آخرون أسس المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار حامد، عمان، 2004، ص 33.

[3] إسماعيل حيى التكريتي و اخرون، أسس و مبادئ المحاسبة المالية، ج1، الطبعة الاولى، بدون دار نشر، الاردن، 2007، ص 16.

و في العصر الحديث لم يقتصر استعمال المحاسبة على المنشآت التجارية و الصناعية و المالية فحسب بل امتد إلى عدة مجالات أخرى كالمؤسسات الحكومية و الجمعيات و النوادي و المنظمات الاجتماعية ما نتج عنه تعدد اغراض المحاسبة و ظهور عدة فروع للمحاسبة مثل المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية و المحاسبة الحكومية.

كنتيجة لما سبق يمكن القول أن المحاسبة بدأت منذ القرون الأولى كفن يتطلب اتقانه ممارسة و تدريبا مستمرا لمن يرغب احترافه، ثم تطورت إلى علم له مفاهيمه و قواعده و مبادئه الخاصة التي تحكمه. كذلك عرفت المحاسبة تطورا كبيرا عبر تعاقب الفترات و الأزمنة من حيث الوسائل المستعملة، فمن النقش على الطوب و الجدران إلى استعمال السجلات و الدفاتر بعد اختراع الكتابة، وصولا إلى الآلات والبرمجيات في عصرنا الحديث، و هذا ما مكنها من تقييد و تلخيص العمليات الاقتصادية و المعاملات المالية بسرعة و دقة أكبر و توفير الجهد و التكلفة.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة

لقد وردت عدت تعاريف للمحاسبة عبر المراحل الزمنية المتعاقبة لتطورها، و سنحاول ادناه عرض بعض هذه التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة و الصادرة عن المهنيين و الكتاب و الباحثين والجمعيات العلمية و المعاهد المختصة في مجال المحاسبة.

من بين المهنيين الاوائل الذين تطرقوا لمفهوم المحاسبة نجد المحاسب الفرنسي Demure الذي قدم تعريفا جاء فيه "إن المحاسبة هي مجموعة دفتر الاستاذ (Ledger Book) و بعض الدفاتر الأخرى والسجلات و المستندات، التي تمكن من التسجيل في الحسابات مع تلافي اضاعة الوقت أو الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تلخيص او مراقبة القيود المسجلة في الحسابات و استخلاص الملاحظات المختلفة لحسن ادارة المشاريع التجارية و الصناعية و الزراعية "[1]. وقد تزامن هذا التعريف مع التعريف الصادر عن لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين (AIA) عام 1941 م.

و الذي جاء فيه أن "المحاسبة هي فن تسجيل و تبويب و تلخيص الاحداث و المعاملات المالية التي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية و تتمتع بخصائص مالية بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الاحداث والمعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية".[2]

هذان التعريفان يجسدان الرؤية الفنية للمحاسبة وانه لغاية هذا التاريخ لازال ينظر اليها على انها مجرد تطبيقات لفنون و ممارسات المحاسبين، مع إهمال الجانب العلمي لها.

إلا انه في عام 1966 م قامت جمعية المحاسبين الامريكيين (AAA) بإصدار تعريف مغاير للأولين و هذا بعد الاهتمام الذي أولته هذه الجمعية للجانب الفكري و التنظيري للمحاسبة و قدمتها من خلاله

[1] حازم محمود ابو صرة، مرجع سابق، ص 30.
[2] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار وائل، عمان، 2004، ص 38.

على انها نظاما للمعلومات كجزء من نظرية المعرفة التي تحكم آلية إدخال و تشغيل البيانات للحصول على مخرجات على شكل معلومات ، و جاء هذا التعريف كما يلي:

"المحاسبة هي عبارة عن عمليات تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات ".[1]

و في تعريف حديث نسبيا للمحاسبة صدر في عام 1970 م من قبل مجلس البادئ المحاسبية (APB) التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (IACPA) و الذي ينص* على مايلي : " المحاسبة هي عبارة عن نشاط خدمي، تكون وظيفتها تزويد المعلومات الكمية و النى تكون طبيعتها مالية اساسا وذلك لوحدة اقتصادية معينة، و التي يستوجب ان تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية."[2]

في الاخير و من خلال التعاريف السابقة سنحاول استخلاص تعريف شامل للمحاسبة كمايلي: "المحاسبة هي فن تسجيل و تبويب و تلخيص الاحداث الاقتصادية و المعاملات المالية لوحدة اقتصادية معينة، وفق مجموعة من المفاهيم و الفروض و المبادئ و المعايير التي يجب التّقيد بها و عدم الخروج عنها بما يتعارض معها، و التي تسمح بقياس هذه الأحداث و تحديد نتيجة الدورة لفترة مالية محددة واستخراج المعلومات المالية عن الوحدة الاقتصادية و إيصالها للأطراف ذات العلاقة بصورة صادقة وملائمة لتساعدهم في اتخاذ و ترشيد القرارات."

المطلب الثالث : أهداف و أهمية المحاسبة

تهدف المحاسبة إلى تحقيق الأغراض التالية[3] :

- ❖ اختيار و تأسيس النظام المحاسبي الملائم لعمل المشروع و كذلك اختيار السجلات التي يستعملها المشروع لإثبات عملياته وفقا للمبادئ المحاسبية؛
- ❖ العمل على إعداد الحسابات الختامية للتوصل إلى نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال السنة و ذلك وفقا للأصول المحاسبية المتفق علها؛
- ❖ بيان الأصول التي يملكها المشروع في نهاية السنة المالية و الالتزامات التي يجب عليه سدادها و ذلك من أجل تحديد المركز المالي للمشروع؛
- ❖ تقديم البيانات المالية لإدارة المشروع و غيرها من الحسابات التي تحتاجها كالدائنين والمساهمين و الحكومات؛
- ❖ المساعدة في عملية الرقابة الداخلية و ذلك لحماية أموال المنشأة و ممتلكاتها الأخرى؛

---

[1] المرجع نفسه، ص 39.

[2] المرجع نفسه، ص 40.

[3] إسماعيل يحيى التكريتي و اخرون، مرجع سابق، ص 18.

*"Accounting is a service activity its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decision…"?

❖ تحليل و تفسير و توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المناسبة.

من خلال استقراء الأهداف المذكورة أعلاه نجد ان المحاسبة تلعب دورا هاما في النشاط الاقتصادي وتتعداه إلى مجالات أخرى، و يظهر ذلك من خلال الفوائد التي يحصل عليها مستخدمو مخرجات المحاسبة من بيانات و قوائم مالية و فيما يلي بعض مستخدمي هذه البيانات:[1]

- أصحاب المشروع Owners (الوضع المالي): لان المحاسبة تبين أوضاع منشاتهم بالإضافة إلى نتائج أعمالها من ربح و خسارة؛
- دائنوا المشروع و الموردون Creditors (القدرة على السداد و الاستثمار): تساعدهم المحاسبة في الحكم على الوضع المالي له و بالتالي حركة النقدية فيه و مقدرته على تحمل و سداد الديون؛
- إدارة المشروع Managements (الرقابة على الموارد و القرارات): تزودها المحاسبة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ قرارات سليمة و الرقابة على الموارد المالية و البشرية المتاحة؛
- المؤسسات الضريبية (نسبة الربح الخاضع للضريبة): تساعد البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر المنشأة موظفي الضرائب في تحديد الربح الخاضع للضريبة و بالتالي تحديد حق الدولة في أرباح المشروعات؛
- المحللون الماليون Financial Analysts (نصح و إرشاد/ معلومات مالية): تقدم المحاسبة معلومات مالية عن المشروعات يستعملها المحلل المالي كأساس لتقديم النصح و الارشاد للمستثمرين؛
- الدارسون و الباحثون Researchers (مصادر أساسية): تعتبر المعلومات المالية و الاقتصادية التي تعدها المحاسبة بمثابة مصادر اساسية يستفاد منها عند القيام بالبحوث الاقتصادية و المالية المختلفة.

نجد أن المحاسبة قد عرفت تطورا و تحولات كبيرة رافقت مراحل تطور الحياة البشرية و ذلك من الناحيتين العلمية و المهنية، حيث اكتسبت أهمية كبيرة خاصة في المجال الاقتصادي و ذلك لما توفره مخرجاتها (القوائم و التقارير المالية) من معلومات مالية تساعد مستخدمي هذه المعلومات في التحليل واتخاذ القرارات، و يعتمد ترشيد هذه القرارات على مدى سلامة و مصداقية و شفافية القوائم و التقارير المالية.

[1] أحمد مخادمة و مجدي رزيقات، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار الشروق، عمان، 2002، ص-ص : 20-21.

المبحث الثاني : النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية الجديدة في الجزائر وذلك منذ احلاله محل المخطط المحاسبي الوطني و المتبع منذ سنة 1975 م إلى غاية 2007 م تاريخ تبني النظام المحاسبي المالي الجديد، لذلك نرى أنه من الضروري التعرف على الأقل على مفهوم هذا النظام و إطاره التصوري و كذلك بعض القواعد و المبادئ الأساسية التي جاء بها .

المطلب الاول : الاطار التصوري للنظام المحاسبي[1]

يشكل الاطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الاحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. و يعرف الاطار التصوري :

- التّعاريف و مجال التطبيق؛
- المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و المنتجات الأعباء.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرّف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، و الذي ادرج في نص هذه المادة تحت تسمية المحاسبة المالية كما يلي:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة يسح بتخزين معلومات قاعدية عددية و تصنيفها و تقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[2]

ثانيا: مجال التطبيق[3]

لقد حدد النظام المحاسبي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

- تطبيق احكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإقامة محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الاشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

تلزم الكيانات الاتية بمسك محاسبة مالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجارب ؛

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 3.
[2] لجنة م.ص.ز.ع، النظام المحاسبي المالي SCF، المادة 03،دار النشر Pages Bleues، البويرة، الجزائر، 2010، ص 10.
[3] المرجع نفسه، ص9.

- التعاونيات؛
- الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثالثا: المبادئ المحاسبية[1]

حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و الواجب مراعاتها لدى اعداد الكشوف المالية، و لا سيم:

– محاسبة التعهّد: أي تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها و حتى إذا لم تتم تسويتها المالية.

– استمرارية الاستغلال: تعد الكشوف المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة نشاطها خلال السنوات القادمة.

– قابلية الفهم: أي انه بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشوف المالية.

– الدلالة: يجب ان تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة و التي قد تؤثر على قرارات مستخدمي هذه الكشوف.

– المصداقية: لا تظهر الكشوف المالية الا البيانات التي يراها السير صحيحة.

– قابلية المقارنة: على المؤسسة تطبيق نفس الطرق و اساليب تقييم الاصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة و قابلة للمقارنة.

– التكلفة التاريخية: تسجل العمليات عند حدوثها غلى اساس قيمتها (أو تكلفتها) بدلك التاريخ.

– أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: إظهار الكشوف المالية لكل الاصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى و لو لم تكن مالكة لها قانونا .

إن شرح بعض المبادئ أعلاه قد جاء في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي لقانون النظام المحاسبي المالي، هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها:

– استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها؛

– احترام اتفاقية الوحدة النقدية، اي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري؛

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص 7.

–مبدأ الاهمية النسبية: أي أن الكشوف المالية يجب ان تبرز كل معلومة مهمة، و أن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الاقل اهمية؛

–مبدأ الحيطة: لإعداد الكشوف المالية وحساب نتيجة الدورة، يجب أن لا نبالغ في تقدير قيمة الاصول و النواتج كما يجب أن لا نقلل من قيمة الخصوم و الاعباء.

رابعا: بعض التعريفات حسب النظام المحاسبي المالي:

هناك عدة مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد و من أهمها:[1]

الأصول: تشمل عناصر الاصول الموارد التي يمكن مراقبتها(مراقبة الاصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الاصول)، و التي يسيرها الكيان، من حيث الحداث الاقتصادية الماضية و التي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي:

–الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الاصول (عقود الاجور ، تمويل)

–تعتبر الاصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (اصول غير متداولة) أما الاصول التي ليست لها هذه الصفة بسب وجهتها أو طبيعتها تعتبر أصول جارية (متداولة) و تشمل الاصول التي يتوقع تحقيقها (بيعها) أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، الاصول التي تم اقتناؤها أساسا للمعاملات قصيرة الاجل و التي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة و شبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الإستعمال.

الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية و الناتجة عن الاحداث الاقتصادية الماضية، و يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، و ينتظر الحصول على منافع اقتصادية. وتظم الخصوم الصوم الجارية التي يتوقع تسويتها او تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا)، و تصنف باقي الخصوم إلى خصوم غير جارية.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار و المؤونات القانونية و كذلك الإهتلاكات لا تعتبر من عناصر الخصوم.

الأموال الخاصة : تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية و غير الجارية (الخصوم المتداولة و غير المتداولة).

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص-ص: 32-33.

الأعباء: نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات و خروج أو نقصان الاصول أو حدوث خصوم، و يكون من اثارها التقليل من رؤوس الاموال الخاصة بشكل غير عمليات توزيع الاموال على المساهمين (الجريدة الرسمية)

الإيرادات: تتمثل الايرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في اطار نقصان الاصول أو زيادة الخصوم.

النتيجة الصافية: تتمثل قي الفرق بين مجموع الايرادات و مجموع الاعباء للدورة المحاسبية، و يكون مطابقا لتغيير الاموال الخاصة بين بداية السنة المالية و نهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة و لا تؤثر على الأعباء و الإيرادات.[1]

كما يمكن الاشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الاعباء و الايرادات للدورات السابقة. و تعتبر الايرادات و الاعباء بالنسبة للدورات السابقة اخطاء و تعالج مباشرة من الاموال الخاصة.

المطلب الثاني: قواعد التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي

تتشكل قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من نوعين، قواعد عامة للتقييم و قواعد خاصة للتقييم و الادراج في الحسابات.

الفرع الأول: المبادئ و القواعد العامة للتقييم و التجيل المحاسبي

أولا- القواعد العامة للتقييم[2]: يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد (تسجل) بها عناصر القوائم المالية قي الدفاتر اليومية.

و ترتكز طريقة التقييم للعناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة استنادا إلى:

- القيمة العادلة (La Just Valeur)؛
- قيمة الانجاز (Valeur de Realization)؛
- القيمة المحينة (او قيمة المنفعة)، (Valeur actualisée ou Valeur d'utilite).

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المادة 28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النضام المحاسبي المالي، العدد 27، الصادر قي 28 مايو 2008، ص14.

[2] لجنة م، ص، ز، ع، مرجع سابق، ص20

1. **التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء و الإيردات محابيا و تعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على اساس اكلفة حيازتها دون اعتبار اثار تغير او تطور القدرة الشرائية لوحدة النقد.

تتألف الكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في اصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع التخفيضات التجارية و التّنزيلات مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الاسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛

تسجل السلع المكتسبة عن كريق التبادل بالقيمة العادلة اذا كانت لبلع المتبادلة غير متماثلة، و بالقيمة المحاسبية الضافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الاخيرة متماثلة.

تكلفة الانتاج بالنسبة للسلع و الخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2. **القيمة العادلة أو القيمة الحالية:** تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بيّنة من الحقائق و يتعاملون بإرادة حرة.[1]

3. **قيمة الإنجاز:** تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حاليا من خلال بيع اصل أثناء خروج أرادي[2].

4. **القيمة المحينة:** تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية صمن المسار العادي للنشاط.[3]

– في نهاية كل دورة محاسبية تقدر و تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، و إذا ثبت وجود هذا المؤشر، فان المؤسسة تقوم بتقدير القيمة التي الممكن تحصيلها من الاصل و التي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، و قيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الاصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.[4]

[1] هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحابية الدولية، جامعة عنابة، الجزائر، 2007، ص 3.
[2] النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص192.
[3] المرجع نفسه، ص191
[4] لجنة م, ص. ز. ع، مرجع سابق، ص22.

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فان هذه الاخيرة إرجاعها إلى قيمتها القابلى للتحصيل، و حينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الاصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

-كما تقوم المؤسسة كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين و المسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، و إذا كان هذا المؤشر موجودا، فان المؤسسة تقدر قيمة الاصل القابلة للتحصيل.

-تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، و حينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تجيل أي خسارة قيمة لهذا الاصل خلال السنوات السباقة[1].

ثانيا: إدراج الاصول و الخصوم و الاعباء و الايرادات في الحسابات[2]

يدرج عنصر الاصول و الخصوم و الاعباء و الايرادات في الحسابات عندما يكون من المحتم أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية، و يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛

تدرج ايرادات الانشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

-أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛

-أن لا تتدخل المؤسسة لا في التسيير ز لا المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛

-أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق

الفرع الثاني: بعض القواعد الخاصة للتقييم و التسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم و التسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، و تتعلق بالعناصر التالية:

[1] المرجع نفسه، ص23.

[2] صالحي بوعلام،أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و افاق تبني و تطبيق النظام الحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستار، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر،2010/2009، ص84، نقلا عن: النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ENAG éditionsa، المادة 121، الفقرة 6، ص53.

أولا: الاصول الثابتة المادية و المعنوية

(Immobilisations corporelles e incorporelles)

الأصول الثابتة المادية هي تلك الاصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الانتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، و من أمثلتها نذكر: الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات، الاثاث، المعدات المكتبية،...الخ[1].

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول غير نقدية و غير قابلة للتحديد، تراقبها المؤسسة و تستعملها في اطار أنشطتها العادية، و منها العلامات التجارية، برامج الاعلام الآلي، رخص الاستغلال، شهرة المحل، مصاريف البحث و التطوير،...الخ.[2] و تحسب تكلفة الاصول الثابتة كما يلي:

تسجل الاصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، و التي تتضمن مجموعة تكاليف الحيازة و وضعها في اماكنها و الرسوم المدفوعة و الاعباء المباشرة الاخرى، و لا تدرج المصاريف العامة و المصاريف الادارية و مصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة الاصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد و اليد العاملة و أعباء الإنتاج الاخرى. هذا و تضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

– تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الاعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الاصول فإنها تسجل ضمن الاصول الثابتة و تضاف إلى القيمة المحاسبية للاصل.[3]

1 – **إهتلاك الاصول الثابتة (amortissements des immobilizations):** الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمار نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، و لقد عرفه النظام المحاسبي المالي في المادة 121، الفقرة 7 كما يلي " الإهتلاك هو اسهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه". حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعة هذا الأصل، وسيتم التطرق إلى طرق الاهتلاك المعتمدة في النظام المحاسبي و المعالجة المحاسبية لها بالتفصيل في الفصل الثاني.

2 – **حالة عقارات التوظيف:** عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل و تحقيق فائض قيمة محتمل

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص92.
[2] صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص84، نقلا عن: النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص53.
[3] المرجع نفسه، ص85.

إذا بيع فيما بعد.[1] لذلك عقار التوظيف غير مرصود لكي يستعمل في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية، و غير مرصود كذلك ليباع في إطار النشاط العادي[2].

و بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا ماديا، يمكن القيام بتقديمها إما بكلفة منقوصة من تجميع الإهتلاكات و تجميع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات المادية، و إما استنادا إلى قيمتها الحقة.

يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

3-حالة الأصل البيولوجي[3]: يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، و في حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة (الحقة) بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات و خسائر القيمة، و كذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغيير القيمة العادلة للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

4-المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الاصول الثابتة: في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، و بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الاصول الثابتة و التي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، و مجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي يدرج في الحسابات كل تثبيت بمبلغه المعاد تقييمه أي بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات و خسائر القيمة اللاحقة.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم (ح/105)، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء. أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا و يقيّد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء.

ثانيا: الأصول المالية غير الجارية (Actifs financiers non courants)

تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى الجارية، تبعا لمنفعتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في سندات المساهمة و الحقوق المرتبطة بها، السندات المرتبطة بنشاط المحافظ

[1] بوتين محمد، المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص140.
[2] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سابق، المادة 16.121، ص28.
[3] المرجع نفسه، المادة 121، ص-ص:29-37.

الاستثمارية، السندات المرتبطة بأقساط راس المال و التوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها أو القروض و الحقوق التي أصدرتها المؤسسة و التي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

و تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين. و تقيم المساهمات في الفروع و المؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب و الحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة؛ أما المساهمات و الحقوق المرتبطة بها و السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد و هو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع و يتم تقييمها بالقيمة العادلة.

ثالثا_ المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ:

تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. و تشمل تكلفة المخزونات جمع التكالف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما ف حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. و عملا بمبدأ الحيطة و الحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية.

و تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) و إما بمتوسط كلفة شرائها و إنتاجها المرجحة.

أما بالنسبة للمنتجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي و في نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. و تثبت الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة العادلة للمنتج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

المطلب الثالث: أعمال نهاية الدورة

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم جديدة لم تكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني سابقا، و من بين أهم مراحل الدورة المحاسبية التي تضمنت بعض هذه المفاهيم أعمال نهاية الدورة.

الفرع الأول: مراحل أعمال نهاية الدورة

في نهاية الدورة المحاسبية يتم القيام بعدة عمليات لإنهاء الدورة، و تشمل العمليات التالية[1]:

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص122.

– **الجرد المادي (الفعلي):** و يقصد به الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة (تثبيت، مخزون، مدينين) و مراجعة الوثائق التي تثبت التزاماتها (ديونها).

– **تسوية الحسابات في نهاية السنة:** حتى تتحمل كل دورة أعباءها و تستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية، فإننا في نهاية السنة نقوم بتسوية حسابات الأعباء و النواتج، كما نقوم بتسجيل كل انخفاض أو نقص في قيمة الأصول (وهو ما يعرف بتكوين أقساط الإهتلاك و الخسائر عن قيمة الأصول).

– **إعداد ميزان المراجعة :** بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ و تطابقها مع اليومية وتيسير عملية إعداد الوقائق الملخصة.

– **إعداد الكشوف المالية:** المحددة في النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق.

– **غلق الدفاتر المحاسبية.**

الفرع الثاني: هدف أعمال نهاية الدورة[1]

تهدف أعمال نهاية الدورة إلى حصر الأصول و الخصوم الفعلية للمؤسسة و تحديد قيمتها الحقيقية، بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة و إعداد الكشوف المالية و تحديد نتيجة الدورة.

الفرع الثالث: ضرورة عملية الجرد في نهاية السنة

إن عمليتي الجرد المادي و الجرد المحاسبي ضروريتان للأسباب التالية:

– تلبية المتطلبات القانونية، حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10) و النظام المحاسبي المالي يلزمان المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي بالقيام بعملية جرد عناصر الأصول و الخصوم على الأقل مرة واحدة في كل سنة، و هذا بهدف إعداد الميزانية و حساب النتائج، كما نصت المادة 10 من القانون التجاري على تسجيل هاتين الوثيقتين (الميزانية، جدول حساب النتيجة) في دفتر الجرد

– تحديد نتيجة الدورة و هي عملة تتطلب تسوية حسابات المصاريف و النواتج و الأصول و الخصوم و هذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي.

– إعداد الكشوف المالية الخاصة في نهاية السنة، هذه الكشوف الإجبارية قانونا إنما تلخص بيانات عملية الجرد.

[1] المرجع نفسه، ص 22.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية

بعد النمو الكبير للتجارة الدولية و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات العملاقة بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع و الخدمات و مع اختلاف الممارسات المحاسبية المطبقة في كل دولة وبالتالي اختلاف شكل و مضمون القوائم المالية الصادرة عن كل دولة هذا ما طرح اشكال كبيرة لمستخدمي هذه القوائم و التقارير المالية من حيث القراءة و الفهم و التحليل. الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية و أهدافها

سنحاول التطرق إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية و عرض لأهم أهدافها من خلا ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد وردت عدة تعاريف لمعايير المحاسبة الدولية من بينها: "... بأنها نماذج أو ارشادات عامة تؤدي إلى توحيد و ترشيد الممارسة المحاسبية و التدقيق و مراجعة الحسابات، و عليه نجد اختلاف بين المعايير و الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام و التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة."[1]

كما عرفت بأنها "مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات."[2]

و من خلال ما سبق يمكن تحديد تعريف مفيد و شامل للمعايير المحاسبية الدولية كما جاء عن لجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية بأنها "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهام حكمتهم، و لكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما و تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التغيير أو الممارسة في الظروف المشابهة و تعتمد على الإطار عام لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني و لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية."[3]

---

[1] حسين قاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، دار الثقافة، عمان، 2000، ص33.
[2] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، نقلا عن: www.kantakji.com، 2012/04/10.
[3] حامد داود الطلحة، المعايير المحاسبية الدوبية: النشأة و الأهداف، نقلا عن: www.acc4arab.comlacc، 2012/04/10.

الفرع الثاني: الشكل العام للمعيار المحاسبي الدولي[1]

المعيار المحاسبي الدولي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية: مقدمة المعيار، التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار، شرح المعيار، موضوع المعيار، الإفصاح، أحكام انتقالية (و ذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها و تحديد الاحكام الانتقالية في تلك الحالة و ما يجب على الشركات أن تقوم به خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار) كما يجب أن يتضمن تاريخ بدء سريان المعيار.

الفرع الثالث: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية جاءت لتحقيق جملة من الأهداف من أهمها ضمان درجة عالية من الشفافية في القوائم المالية؛ بالإضافة إلى تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه القوائم و التقارير المالية (في الزمان و المكان)، فليس هناك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية.

كذلك تهدف هذه المعايير إلى العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية، و بالتالي تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة ، و فهم أفضل للمحاسبة و تسهيل مراجعتها، مع تسهيل توحيد الحسابات و تطوير الإحصاءات.[2]

الفرع رابع: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص بالغة الأهمية من بينها قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير الحاسبية الدولية التي نتج عنها إستشارة كل الأطراف المهتمة بها و إعداد المعايير بناءا على ذلك، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛ كذلك تتمتع هذه المعايير بقوة و نوعية عالية الجودة اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و مرونة تجاه ما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، كما أنها غير إجبارية التطبيق بل اختيارية، يمكن الأخذ به كما يمكن تركه.[3]

---

[1] يوسف محمود جربوع و سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002، ص23.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص-ص: 11-12.

[3] مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتراه، الجزائر، 2004، ص44.

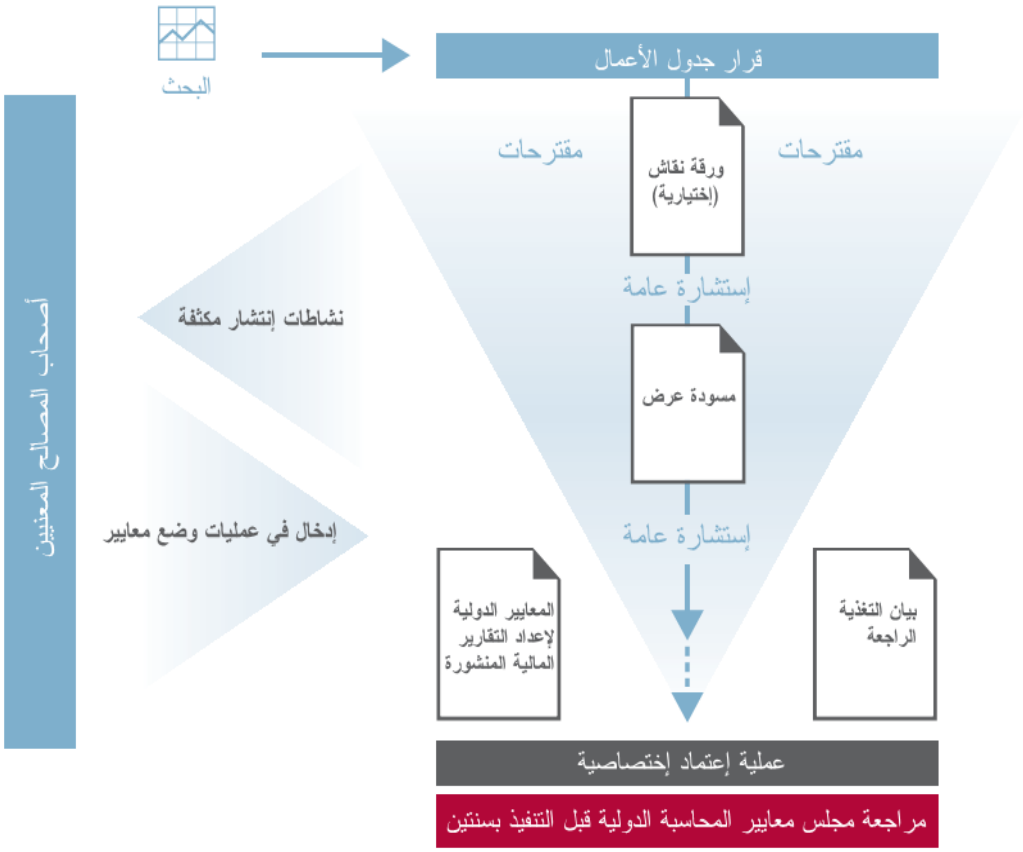
الفرع الخامس: عملية إصدار المعايير[1]

حسب إجراءات العمل المتفق علها فإنه المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، و لا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار. و بناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أي مشكلة معينة، و إذا لم يتم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية و الحكومات و أسواق الأوراق المالية و غير ذلك من الهيئات و المنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات و التعليقات التي ترد حول مسودة العرض ثم يتم تعديلها حسب الضرورة، و إذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول و يصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات و المعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى. و الشكل التالي يوضح كيفية و مراحل إجراء هذه العملية:

الشكل رقم:01

عملية إصدار و تطوير المعايير



المصدر: http://www.ifrs.org/The+organisation/Who+we+are.htm، 2012/04/25

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج1، مرجع سابق، ص132.

المطاب الثاني: نشأة و تطور معايير المحاسبة الدولية

نتيجة للتطور و الانتشار الكبيرين الذين عرفتهما المحاسبة ظهرت فكرت التقارب و التوحيد المحاسبي الدولي، ما أسفر بعد الجهود المضنية المبذولة من طرف الهيئات و المنضمات المحاسبية الدولية عن أنشاء لجنة خاصة تعنى بوضع و صياغة معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمجلس[1]

لقد تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدوليةInternational Accounting Standards Committee (IASC) في عام 1973 و ذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول هي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، و الولايات المتحدة الامريكية. و اتخذت من بريطانيا مقرا لها، و تولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards (IASs)، حيث أصدرت 41 معيارا لغاية نهاية العام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء يعض منها فانخفض عددها إلى 30 معيارا.

و يتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها و يطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبية الدولية Standing Interpretations Committee (SIC) و يطلق على كل تفسير (SIC) حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية نهاية عام 2000، و تم في ما بعد دمج كثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة.

و في عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معنية يتم تعيينهم بواسطة إتحاد المحاسبين الفدراليين الدولي Council of International Federation of Accountants (IFAC) و أربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية.

و في عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في العام 1998 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة، كذلك تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، و تم كذلك تعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRSs)، و قد تم إصدار سبعة معايير تقارير مالية دولية لغاية 2007، و كذلك تمت مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية، كذلك أعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRS Committee (IFRIC).

[1] خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص31.

الفرع الثاني: هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية

لقد تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2001 و ذلك بعد إعادة الهيكلة التي أحدثت على IASC، و التي جاءت كما يلي:

أولا: مجلس أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS Foundation Trustees

و قد جاء هذا المجلس في كتاب "نظرية المحاسبة" لمؤلفه ريتشارد شرويدر تحت تسمية "مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية " و تتكون من 19 أمينا، تتمثل مهمتهم فيما يلي[1]:

– تعيين أعضاء المجلس بمن فيهم ألئك الذين يعملون بالارتباط مع واضعي المعايير المحليين و وضع عقود الخدمة و معايير الأداء؛

– تعيين أعضاء لجنة التفسيرات القائمة و المجلس الاستشاري للمعايير؛

– المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، و مدى فعاليته؛

– القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية و تحديد أساس التمويل؛

– مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة و الدعية لمجلس معايير المحاسبة الدولية؛

– وضع و تعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، و لجنة التفسيرات القائمة، و المجلس الاستشاري للمعايير؛

– قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذالك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، و مذكرات العرض المبدئية للتعلق عليها من الجمهور.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من 15 عضوا (يرتفعون إلى 16 في موعد أقصاه 1 جويلية 2012 حسب الموقع الرسمي لـ IASB) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، و المؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخيرة الفنية، و يجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة، و تتمثل مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[2]

– إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية؛

– نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبة الدولية؛

– إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛

– تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛

– القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق و صلاحيتها في محيط متنوع و متباين.

[1] ريتشارد شرويدر و اخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، 2010، ص122.
[2] مدني بن بلغيث، مرجع سابق، ص-ص:130-131.

ثالثا: مجلس المعايير الاستشاري[1] (SAC)Standards Advisory Council

هو مجموعة من المنظمات و الأفراد ذوي المصلحة في التقارير المالية الدولية و هو جهاز قام للمشاركة في عملية وضع المعايير، و هناك حاليا 45 عضوا معينا بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASB سابقا)، و هؤلاء الأعضاء من مختلف المواقع الجغرافية و لهم تنوع واسع و خلفيات كبيرة بالعمل المحاسبي. و يشمل دور المجلس SAC المشورة على الاولويات في برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، و يقوم الأخير بالتشاور مع SAC مقدما قبل أي قرارات للمجلس عن المشروعات الرئيسية المرغوب إضافتها إلى جدول أعماها.

رابعا: لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRSC

International Financial Reporting Interpretations Committee

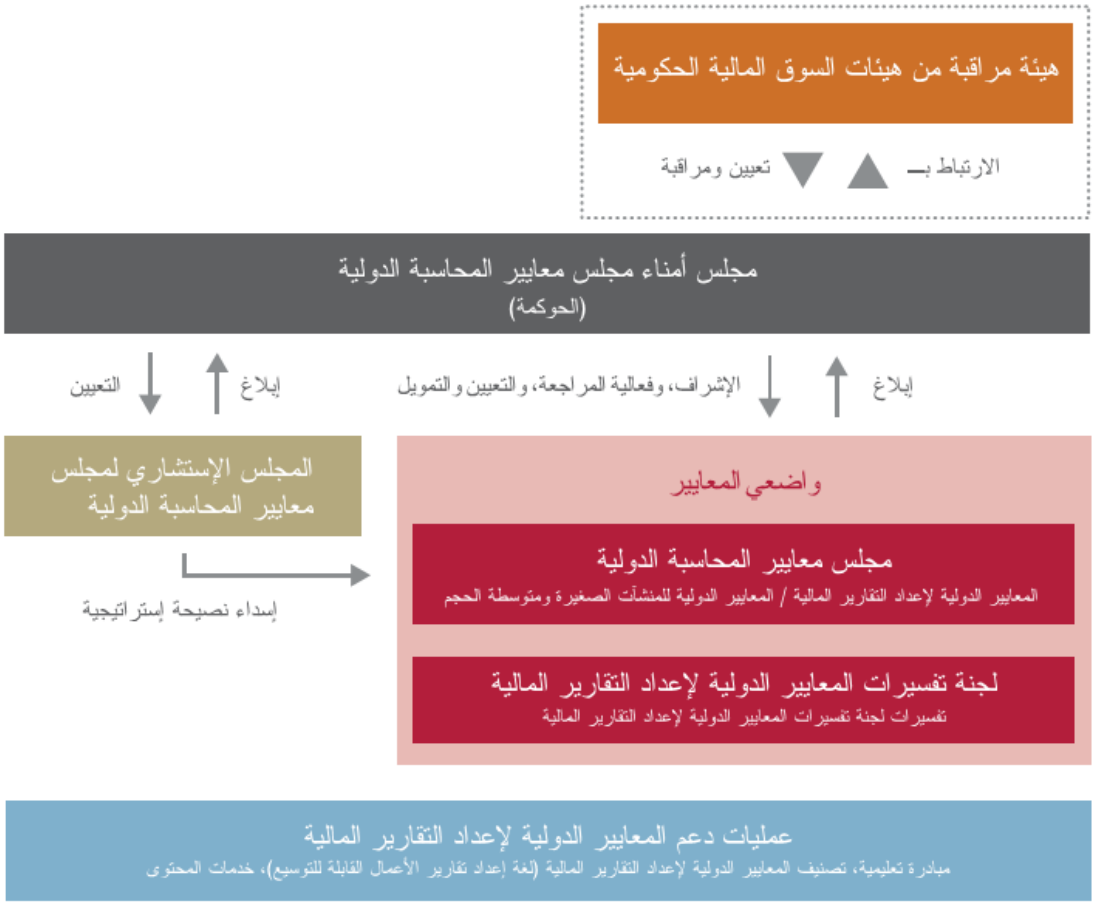
هذه اللجنة مسؤولة تفسير كيفية تطبيق المعايير الدولية و تنشر تفسيراتها عن كيفية طريقة المحاسبة عن مسائل معينة بمقتضى تطبيق IFRS عندما تكون المعايير لا تشمل توجيها معينا إلزاميا مع وجود مخاطرة "ممارسات محاسبية مختلفة و غير مقبولة"، و كل تفسيرات SIC الصادرة في ظل IASC أخذ بها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، و لجنة IFRSC مكونة من 12 عضوا مطلوبا منهم العمل على أساس أرائهم المستقلة الخاصة و ليسوا كممثلين للمنظمات التي ترشحهم أو مشاركين فيها.

و الشكل التالي يبين هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية:

[1] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009،ص-ص:29-30.

الشكل رقم2:

هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



المصدر: http://www.ifrs.org/The+organisation، 2012/04/25

المطلب الثالث: أهم معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بأعمال نهاية الدورة

إن أهمية أعمال نهاية الدورة تبرز أيضا من خلال الاهتمام الكبير الذي توليه معايير المحاسبة الدولية لهذه المرحلة المحاسبية الأمر الذي يتجلى من خلال العدد المعتبر من هذه المعايير الذي يتناولها، و من بين هذه المعايير:

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم1 (عرض القوائم المالية)[1]

أولا- الهدف من المعيار:

الغرض من هذا المعيار وصف أسس عرض القوائم المالية، ذات الغرض العام و ذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، و لأن هذه القوائم ذات الغرض العام سوف تكون

[1] هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص-ص:25-28.

مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يتوافر فيها المصداقية و الملائمة والقابلية و يتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير العرض و الإفصاح، و تضمن الخطوط العريضة لهذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية، و إرشادات هيكل القوائم المالية و مكوناتها، بالإضافة إلى المتطلبات الدنيا الواجب توفرها في كل قائمة.

ثانيا- نطاق المعيار: يتناول هذا المعيار عرض جميع القوائم المالية ذات الغرض العام و التي يتم إعدادها و عرضها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs).

ثالثا- تعاريف:

1 -العرض العادل: يجب أن تقدم القوائم المالية بعدالة الموقف المالي، الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة، و يتطلب العرض العادل الأمانة في العرض لآثار العمليات المالية، و الأحداث الأخرى، و الظروف التي يتم في ضوئها تحديد و الاعتراف و الإثبات للأصول و الخصوم و الإيرادات والمصروفات و الإطار الذي يحكم ذلك، و يعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية هو الأساس الذي يؤدي إلى هذا العرض العادل.

2 -الأصول المتداولة: حيث تعرف بأنها الأصول التي يتوقع أن تتحقق أو أن تكون معدة للبيع أو تستهلك خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، أي التي تم الاستحواذ عليها لغرض المتاجرة، و كذا هي النقدية و ما في حكمها، ما لم يكن هناك قيد على استخدامها لمدة 12 شهرا على الأقل.

3- الخصوم المتداولة: تعرف على أنها الالتزامات التي من المتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة التشغيل العادية للمنشأ، أي التي يتم تحملها بصفة أساسية لغرض المتاجرة.

3 -الحصة طويلة الأجل المنشئة للالتزامات: هي التي يتم تسويتها خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية و يمكن تبويبها كالتزامات غير متداولة إذا كانت المدة الأصلية أكبر من 12 شهرا، و إذا وجدت النية لإعادة التمويل أو الجدولة للالتزام.

رابعا- العرض و الأفصاح:

1 -تحديد الفترة المتعلقة بالقوائم المالية ذات الصلة و يجب أن تمييز القوائم لمالية عن المعلومات الأخرى؛ كما يجب تحديد كل مكون في القوائم المالية بوضوح، و كذلك اسم القائمة، تاريخ التقرير أو الفترة، اسم النشأة و عملة التقرير.

2 -التمييز بين المتداول و غير المتداول، سواء في الأصول أو الخصوم؛

3 -الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في صلب القوائم المالية و التي يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم01:

الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية

الأصول	الخصوم
– الآلات و المعدات و التجهيزات	– حسابات دائنة
– الممتلكات العقارية	– مخصصات
– الأصول غير الملموسة	– التزامات
– الأصول المالية	– التزامات ضريبية جارية
– الأصول البيولوجية	– احتياطات
– المخزون	– حقوق المساهمين، و الأقلية.
– الحسابات المدينة، و النقدية و ما في حكمها.	

المصدر: هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006،، ص29.

الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (المخزون)[1]

أولا– الهدف من المعيار: يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عنه .

ثانيا– نطاق المعيار:

1– يجب أن يطبق هذا المعيار في البيانات المالية المعدة في ظل نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون عدا العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الانشاء، شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة (المعيار 11، عقود الإنشاء)، الأدوات المالية(IAS 32,IAS 39, IFRS7) ، الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي(المعيار 41 الزراعة)

2– لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقا للممارسات الثابتة في تلك الصناعات، بالإضافة الى تجار وسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع. و يتم

[1] مؤمون حمدان، IAS 2، نقلا عن: www.kantakji.com، 2012/04/25.

الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير .

ثالثا- تعاريف: تستخدم التعابير التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة أدناه :

1- المخزون: هي الأصول التي يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي أو قيد التصنيع لغرض البيع، و مواد و لوازم تستهلك في العملية الانتاجية أو تقديم الخدمة .

2- صافي القيمة القابلة للتحقق : هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة للإكمال و التكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع .

3- القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به ، أو سداد إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري .

رابعا- العرض و الإفصاح[1]: يجب أن تفصح القوائم المالية عن السياسات المحاسبية في معالجة المخزون، و المبلغ الإجمالي المحمل للمخزون و المبلغ لكل من قيم المخزون المعدلة بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع، قيمة أي تخفيضات و استعادة هذه التخفيضات (إن وجدت) بالإضافة إلى الأحداث التي أدت إلى استعادة التخفيضات، و مبلغ المخزون المعترف به كمصروف.

الفرع الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (الممتلكات والمنشآت والمعدات)[2]

أولا- الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات . تتمثل المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.

ثانيا- نطاق المعيار[3]: يتناول المعيار المعالجة المحاسبية للعقارات و الآلات و المعدات و التجهيزات و عيرها من الأصول الثابتة، شاملا ما هو مستحوذ عليه من أصول مستأجرة بمقتضى عقد إيجار تمويلي و الأملاك المنشأة أو مطورة للمستقبل في استعمالها لملكية الإستثمار.

و لا يطبق هذا المعيار على الأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محازة بغرض البيع، و الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، كما لا يطبق على حقوق التعدين و احتياطي التعدين مثل الزيت و الغاز الطبيعي.

[1] هيني فان جريونينج، مرجع سابق، ص161.
[2] مأمون حمدان، IAS 16، نقلا عن: المرجع نفسه.
[3] هيني فان جريونينج، مرجع سابق، ص202.

ثالثا- تعاريف: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً لمعانيها المحددة أدناه:

1 - الممتلكات والمنشآت والمعدات: هي الموجودات الملموسة التي تمتلكها المنشأة بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات، أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية، و يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

2 -القيمة الخاضعة للاهتلاك: هي تكلفة الموجودات، أو القيمة البديلة للتكلفة الظاهرة في البيانات المالية، مطروحاً منها القيمة المتبقية.

3 -العمر الإنتاجي: هو إما الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة؛ أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.

4 -التكلفة: هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.

5 -القيمة المتبقية: هي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.

6 -القيمة المدرجة: هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الاهتلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.

7 -القيمة المستردة: هي القيمة التي تتوقع المنشأة استردادها من استخدام الموجودات مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد

الفرع الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الأصول)

أولا- الهدف من المعيار[1]: يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المنشأة لضمان أن القيم الدفترية المرحلة لأصولها لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها و هذا المعيار الذي يطبق في ظل نموذج القيمة العادلة يماثل سياسة الحيطة و الحذر التي تطبق في ظل نظام التكاليف التاريخية.

ثانيا- نطاق المعيار[2]: يطبق المعيار للمحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الأصول عدا المخزون (انظر المعيار 2)، الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء(معيار 11)، أصول ضريبة الدخل (12)، والأصول الخاضعة للمعايير(19/ 39/ 40/ 41)

ثالثا- تعاريف:

[1] المرجع نفسه، ص 293.
[2] مأمون حمدان، IAS 36، نقلا عن: المرجع نفسه.

1 -المبلغ المرحل: هو المبلغ المسجّل به الأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته.

2 -وحدة توليد النقد: هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من استعمالها المستمر، وهذه التدفقات مستقلة عن تلك المولدة من موجودات الشركة الأخرى.

3 -أصول الشركة: هي الأصول عدا عن الشهرة التي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل وحدة توليد نقد المدروسة ووحدات توليد.

4 -تكاليف التصرف: هي التكاليف التي تنسب مباشرة إلى التصرف بالأصل باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل .

5 -خسارة الانخفاض: هي مقدار زيادة المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

6 -المبلغ القابل للاسترداد:القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمته الاستعمالية أيهما أعلى.

7 -القيمة المستعملة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الاستعمال المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الانتاجي.

8 -السوق النشط: هي السوق التي تتمتع بتشابه المنتجات المعروضة مع توافر البائعين والمشترين في أي وقت، وتوفر الأسعار للعامة.

رابعا- العرض و الإفصاح[1]

بموجب هذا المعيار ينبغي الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة من الأصول: المبلغ المعترف به في قائمة الدخل بالنسبة لخسائر انخفاض القيمة، و استعادة أو زيادة القيمة اللاحقة لحدوث خسارة انخفاض القيمة.

أما إذا كانت خسائر انخفاض القيمة عن أصل مفرد أو وحدة توليد النقدية معترف بها أو تم استعادة القيمة و تكون جوهرية للقوائم المالية، فإنه يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- الملابسات و الأحداث التي أدت إلى الخسارة التي اعترف بها؛
- المبلغ المعترف به؛
- تفاصيل حول طبيعة الأصل أو الوحدة المولدة للنقدية؛
- ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو صافي سعر البيع أو القيمة الاستعمالية؛
- الأساس المستخدم في تحديد صافي سعر البيع المستخدم في تحديد القيمة الاستعمالية.

[1] هيني فان جريونينج، مرجع سابق، ص-ص: 296-297.

الفرع الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 (المخصصات، الأصول المحتملة، الالتزامات المحتملة)[1]

أولا- الهدف من المعيار: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية الملائمة و الإفصاحات المطلوبة لكل من المخصصات ز الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة، حيث يجمعها جميعا عدم التأكد، فالصفة الأساسية لها جميعا هو أنها محتملة، وإيضاح هذه البنود المحتملة ضروري لتمكين المستخدمين من تفهم كبيعة تلك البنود و مبالغها و توقيتها، كما يوضح مجموعة الظروف التي تؤدي إلى الاعتراف بالمخصصات و إثباتها في الدفاتر، و يقدم هذا المعيار الإرشادات اللازمة لإعداد القوائم المالية لتقرير مبادئ الإعتراف بالتزام معين.

ثانيا- نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت عند المحاسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة و الأصول.

ثالثا- تعاريف:

1 -المخصص: هو التزام غير مؤكد من ناحية توقيت حدوثه أو مبلغه، و يمكن تمييز المخصصات على الالتزامات الأخرى مثل المبالغ الناتجة عن معاملات تجارية يتم سدادها فيما بعد و كذا المستحقات، و ذلك لأن المخصصات تكون بسب وجود عدم تأكد بشأن التوقيت أو المبلغ للنفقات المستقبلية المطلوبة عند التسوية.

2 -الالتزام: يعرف الالتزام في إطار العمل بأنه التزام حالي على المنشأة ناشئ من أحداث سابقة و يتوقع عن تسويته تدفق إلى الخارج من موارد النشأة التي تمثل منافع اقتصادية.

3 -الالتزام المحتمل[2]: هو التزام محتمل أن ينشأ من أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده بوقوع حدث مستقبلي أو عدم وقوعه. أو التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة ولكنه لا يتطلب تدفق نقدي أو لا يمكن قياسه بموثوقية.

4 -الأصل المحتمل: هو أصل محتمل ينشأ من أحداث ماضية و لا يتأكد من وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر، و لا يقع تماما تحت سيطرة المنشأة، مثلا: مطالبة تأمينية تقوم المنشأة بمتابعتها و ليست لها نتيجة مؤكدة.

رابعا- العرض و إفصاح

1 -المخصصات: يتم الإفصاح عن التسويات التفصيلية مرتبة حسب البنود للقيمة الدفترية المعدلة في بداية و نهاية فترة المحاسبة، و وصف مختصر لطبيعة الالتزام و التوقيت المتوقع لأي تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية، مع بيان حالات عدم التأكد بشأن المبالغ أو التوقيت لهذه التدفقات الخارجة.

[1] المرجع نفسه، ص-ص: 303-308.
[2] مأمون حمدان، IAS 37 ، نقلا عن: المرجع نفسه.

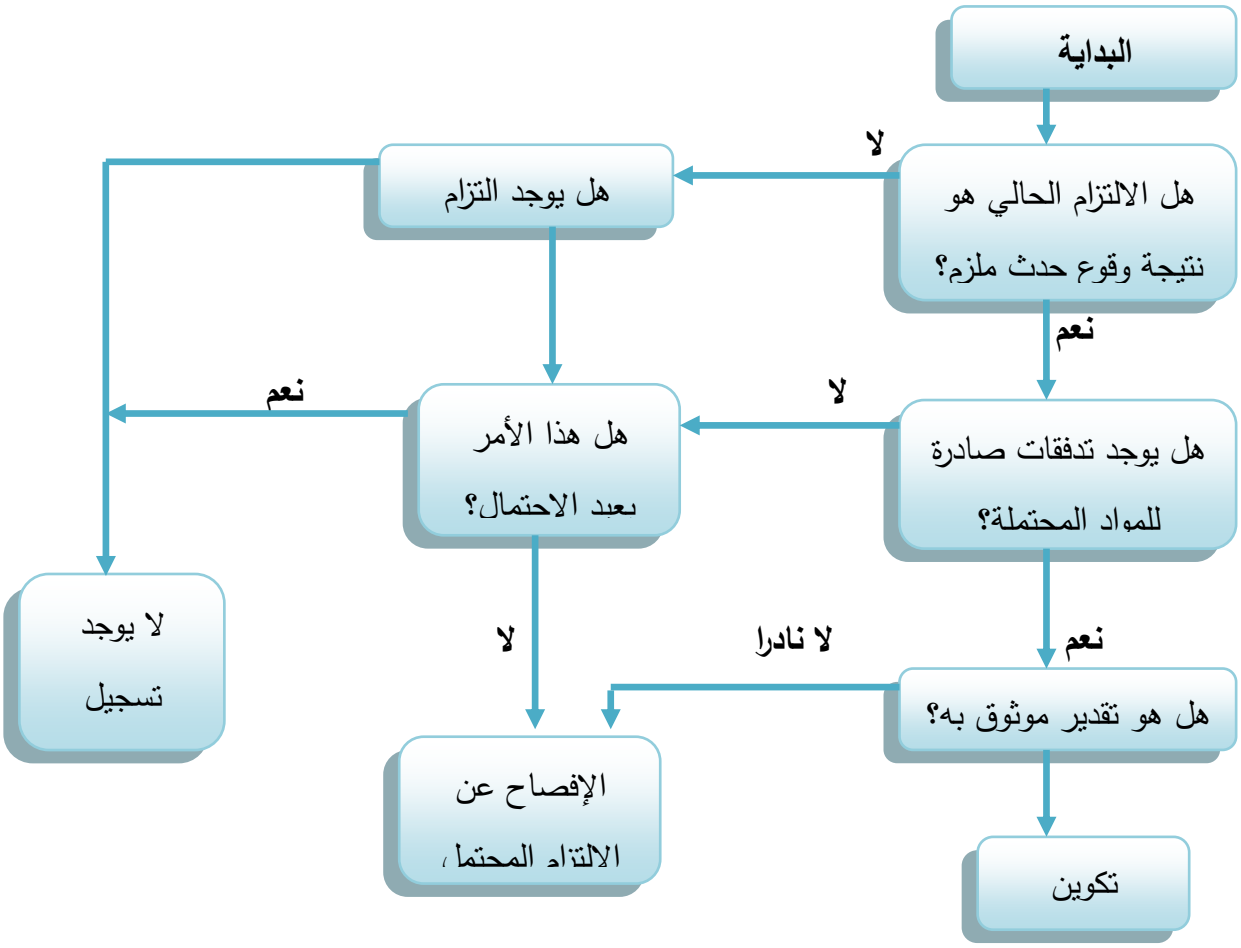
2 – **الأصول المحتملة:** يتم الافصاح عن وصف مختصر لطبيعة الفئة مع تقديم الأثر المالي.

3 – **الالتزامات المحتملة:** يتم الإفصاح عن وصف مختصر لطبيعة الفئة و تقييم الأثر المالي، مع بيان حالات عدم التأكد المتعلقة بالمبلغ أو التوقيت لأي تدفق.

و يمكن وصف المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار في الشكل التالي:

شكل رقم 03:

متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 37.



المصدر: هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006 مرجع سابق، ص309.

الفرع السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة)

أولا– الهدف من المعيار: يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة، و في سبيل ذلك فإنه يشمل النقاط التالية : تعريف الأصول غير الملموسة، الاعتراف بالأصل غير الملموس، تحديد القيمة الدفترية المعدلة، بالإضافة إلى تحديد و معالجة خسائر الانخفاض في قيمة الأصل، و متطلبات الإفصاح.

ثانيا- نطاق المعيار:ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول غير الملموسة و التي لم يتم التعامل معها بصفة خاصة بمقتضى معايير دولية أخرى، و من أمثلتها: العلامة التجارية، برامج الحاسوب، الترخيص، حق الامتياز و الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

ثالثا- تعاريف[1]:

1 - **الأصل غير الملموس** : هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية.

2 - **البحث** : هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني

3 - **التطوير** : هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

رابعا- العرض و الإفصاح:

1 - يجب تمييز كل مجموعة من الأصول غير الملموسة إلى غير ملموسة مولدة داخليا، و أصول غير ملموسة أخرى.

2 - يجب أن تحدد السياسة المحاسبية: أسس القياس، طرق الإهتلاك، معدلات الإهتلاك و العمر الإنتاجي.

3 - يجب أن تفصح قائمة الدخل و الإيضاحات المقدمة عن الآتي:

- ✓عبء الاهتلاك لكل فئة من الأصول موضحا البند الذي يتضمنه؛
- ✓إجمالي مبالغ البحوث و التطوير المعترف بها كمصروف؛

4 - يجب أن تفصح الميزانية و الإيضاحات المتممة عما يلي:

- ✓إجمالي القيمة المعدلة (القيمة الدفترية) ناقصا مجمع الاهتلاك لكل فئة من الأصول في بداية و نهاية الفترة؛
- ✓إذا تم اهتلاك أي أصل غير ملموس على مدى يزيد عن 20 سنة، فإن الدليل الذي يدفع هذا الافتراض هو أن العمر المفيد للأصل يزيد عن 20 سنة.

[1] مأمون حمدان، IAS 38، نقلا عن: المرجع نفسه.

خلاصة الفصل

يمكن الاستخلاص مما سبق أن المحاسبة عرفت تطورا كبيرا عبر تعاقب العصور و الحضارات من الحضارة الآشورية قبل الميلاد إلى العصر الحديث، متأثرة في ذلك بعدت عوامل اقتصادية واجتماعية و سياسية و غيرها، حيث أصبحت المحاسبة تشتمل على مجموعة من الفروع خاصة المحاسبة المالية منها و التي اكتسبت أهمية كبيرة بفضل مخرجاتها من التقارير و القوائم المالية، هذه الأخيرة التي تمثل الصورة الصادقة و الحقيقية للمنشأة و وضعيتها المالية في تاريخ معين، مما يعطي لمستخدمي هذه التقارير و القوائم أساس صحيح لاتخاذ و ترشيد قراراتهم.

و أمام التطور المتسارع و الكبير للمجال الاقتصادي في الوقت الراهن و ما صاحبه من متغيرات جديدة فرضت على الدول إعادة النظر في أنظمتها المحاسبية المطبقة، لتسارع الكثير من الدول إلى أجراء إصلاحات على أنظمتها المحاسبية لتتماشى مع هذه التغيرات الجديدة، و الجزائر شأنها شأن بقية الدول حيث قامت بإجراء إصلاح على النظام المحاسبي المطبق منذ سبعينيات القرن الماضي ما أسفر عنه النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لتقر بإلزامية تطبيقه ابتداء من جانفي 2010 و الذي يحتوي على مجموعة من القواعد العامة و الخاصة للتقييم، و جاء أيضا بصيغة و أشكال جديدة للقوائم المالية.

دفع اتساع رقعت التبادل التجاري و المعاملات الاقتصادية بين الدول إل ضرورة إيجاد مناخ محاسبي دولي موحد و هذا ما تجسد بظهور معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد الطرائق المحاسبية المستعملة في جميع الدول، و التي وصلت إلى حد الآن إلى 38 معيار منها 30 معيار محاسبة دولي و 8 معايير للتقارير المالية الدولية. و قد تبنّتها العديد من دول العالم من بينها الجزائر و عدد هذه الدول في تزايد مستمر.

الفصل الثاني :

أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

تمهيد:

إن الهدف الرئيسي من تطبيق المنشأة لمبادئ المحاسبة المالية هو تمكينها من حساب نتيجة أعمالها جراء ممارستها لنشاطها، و إعطاء صورة صادقة و شفافة عن الوضعية الحقيقية للمركز المالي لهذه المنشأة خلا فترة زمنية معينة. لكنها لا تستطيع الوصول إلى ذلك إلا بعد المرور على مرحلة محاسبية لا تقل أهمية عن ذلك وهي التسويات الجردية و إقفال الحسابات أو ما يعرف بأعمال نهاية السنة.

لقد حاولت الجزائر من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الجديد مواكبة المشاكل المحاسبية المستجدة في محيطها الاقتصادي و التي عجز المخطط المحاسبي القديم عن معالجتها و خاصة فيما يخص أعمال نهاية السنة، حيث جاء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد بمجموعة من الاجراءات والتسجيلات المحاسبية الجديدة التي تختلف عما كان معمول به سابقا في المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق لهذه الاجراءات و كيفية المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة و فق النظام المحاسبي المالي الجديد و نحاول اكتشاف مدى مطابقة هذه المعالجة للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: جرد التثبيتات

لقد عرّف النظام المحاسبي المالي الجرد (Inventaire) على أنه "مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول و خصوم الكيان، عينا و نوعا و قيمة، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية و إحصاء مستندات الإثبات، و على الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)"[1]

كما قسم التثبيتات إلى تثبيتات مادية (عينية)، معنوية و مالية و يشمل جرد التثبيتات الجرد المادي للتثبيتات من قيم معنوية و عينية و مالية، و تحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى تسوية حسابات التثبيتات بالاعتماد على الجرد المادي، حيث نقوم بملاحظة وتسجيل كل انخفاض في قيمة التثبيتات سواء اكان هذا الانخفاض ناتجا عن الاستخدام أو القدم أو تغير الأسعار (فتكوّن أقساط الإهتلاك، خسائر القيمة،...الخ)[2].

المطلب الأول: جرد التثبيتات العينية وفق SCF

التثبيت المادي هو عبارة عن "الأصول المادية التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج و من أجل تقديم السلع أو الخدمات، و التأجير و الاستغلال للأغراض الإدارية و التي يعتزم الكيان استعمال هذه الأصول لأكثر من سنة مالية واحدة"[3].

الفرع الأول: اهتلاك التثبيتات العينية

أولا_ عموميات حول الاهتلاك

1. مفهوم الإهتلاك و أهميته: إن النظام المحاسبي و في المادة 121-7 نص على أن "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل انتجه الكيان لنفسه".[4]

إذن الاهتلاك هو توزيع المبلغ المهتلك للأصل القابل للاهتلاك (لانخفاض قيمة هذا الأصل نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم)، على مدى مدته المقدرة و خلال عدد دورات محاسبية مختلفة، وفق أسلوب و مخطط الاهتلاك، مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصل بعد هذه المدة.

---

[1] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سابق، ص 204.

[2] عبد الرّحمان عطية، المحاسبة العامة، مرجع سابق، ص 126.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية 2007، المادة 121-7، ص ؟.

[4] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سابق، ص 26.

و يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات، فهو يسمح للكيان من الحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية و لم تعد صالحة للاستخدام.[1]

1. تعاريف[2]: إن فهم المصطلحات التالية يساعد على استيعاب أحسن لموضوع الاهتلاكات؛

– **المبلغ القابل للاهتلاك:** و هي القيمة الأصلية (قيمة اقتناء الأصل) مطروحا منها القيمة المتبقية.

– **القيمة المتبقية:** و هي المبلغ الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل مع الأخذ بالاعتبار (بعد طرح) تكاليف الخروج المنتظرة.

و غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبر إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

تقوم المؤسسة بتاريخ اقفال الحسابات، و خلال كل سنة على الأقل، بإعادة تقدير القيمة المتبقية لأصولها، و إذا ثبت وجود تغيير في هذه القيمة بالمقارنة مع التقديرات السابقة تعمد المؤسسة إلى معالجته باعتباره تغييرا في التقديرات المحاسبية.

– **مدة المنفعة:** هي مدة استعمال الأصل المحددة من طرف المؤسسة أو من أطراف أخرى مؤهلة.

– **القيمة المحاسبية الصافية[3]:** و هي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) و مجموع الاهتلاكات الخاصة به.

2. مخطط الاهتلاك[4]: مخطط الاستهلاك هو المترجم لوتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفقا للاستخدام المحتمل للتثبيت عمليا. و يتم تعيين تحت هذا المصطلح الجدول التقديري حيث تسجل المبالغ الخاصة الموزعة على كل من الدورات المحاسبية المغطاة بواسطة المدة المحتملة للتثبيت.

يتم إعداد مخطط الإهتلاك منذ لحظة دخول التثبيت إلى ذمة المنشاة و يجب تبرير أي تعديل، و يكون إعداد مخطط الاهتلاك وفقا للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل، مدة استهلاك المزايا الاقتصادية، و كذلك الطريقة المتبعة لترجمة هذا الاستهلاك.

و يكون المخطط وفق الجدول التالي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص 13.

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات و تطبيقاتها)، Pages Bleues، البويرة، الجزائر، 2011، ص 36.

[3] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص14.

[4] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام الحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية IAS|IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 54.

الجدول رقم: 02

مخطط الإهتلاك

المخطط الأولي					المخطط المراجع	
السنوات	**التكلفة**	**القسط**	**الاهتلاك المجمع**	**القيمة المحاسبية الصافية**	**القسط المراجع**	**الاهتلاك المجمع المراجع**

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام الحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية IAS|IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 55.

3. التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك: إن حساب إهتلاك التثبيتات هو حـ/28 و يقسم إلى حسابات فرعية كما يلي: 280_ حـ/ إهتلاك تثبيتات معنوية؛ 281_ حـ/ إهتلاك تثبيتات عينية؛ 282_ حـ/ إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز.

كما أن هذه الحسابات الفرعية يمكن أيضا أن تقسم إلى حسابات فرعية تبعا للحسابات 20، 21، 22 و نحصل على حساب الاهتلاك الفرعي بكتابة الرقم 28 و إضافة رقم حساب التثبيتات المعنية بعد حذف الرقم 2 منه، مثال ذلك حـ/ إهتلاك مباني رقم 2813 أي 28 و نضيف له 13 (أي 213 رقم المباني دون الرقم 2). أما رقم اهتلاك معدات النقل فيكون 28185... و هكذا[1]

و يسجل قسط الاهتلاك في نهاية السن بجعل الحساب 6812_ حـ/ مخصصات إهتلاك مدينا وحساب 28 (أو أحد فروعه) دائنا و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

68.		12/31/ ن	X	
		من:		
		حـ/ مخصصات الاهتلاك		
		إلى:		
	28....	حـ/ إهتلاك التثبيتات		X
		قسط الاهتلاك السنوي		

ثانيا_ أساليب الاهتلاك:

لقد أتاح النظام المحاسبي المالي عدة أساليب لحساب قسط الاهتلاك السنوي يمكن توضيحها كما يلي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص18.

1. أسلوب القسط الثابت: يسمى أيضا أسلوب الاهتلاك الخطي أو أسلوب الأقساط المتساوية، و ذلك لأنه يتميز بأن الأقساط السنوية متساوية.

أ. يتم حساب قسط الاهتلاك السنوي وفق هذا الاسلوب بالمعادلة التالية:[1]

قسط الاهتلاك = (تكلفة شراء أو إنجاز الأصل – القيمة المتبقية) × معدل الاهتلاك × عدد أشهر الإستعمال÷12

مع العلم أن : معدل الاهتلاك = 100 ÷ العمر الانتاجي للتثبيت (عبارة عن نسبة مئوية)

كما أنه في حالة دخول التثبيت إلى المؤسسة خلال الدورة و ليس في بدايتها، فإننا و لحساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الاولى (أي الفترة مابين تاريخ الشراء و نهاية السنة الأولى) نطبق احدى القاعدتين:

– نحسب الفترة بالأيام أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام، و يكون:

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = (تكلفة شراء أو إنجاز الأصل – القيمة المتبقية) × معدل الاهتلاك × (الفترة بالأيام÷ 360 يوم)

– نحسب الفترة بالأشهر: أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر، و يتم عد الأشهر المحتسبة ضمن فترة الاهتلاك للسنة الاولى إبتداءا من الشهر الذي دخل فيه الأصل في حيازة المنشأة إلى غاية نهاية السنة إذا كان هذا الدخول في الفترة من 1 إلى 15 من هذا الشهر، أما إذا كان الدخول في الفترة من 16 إلى 30 فإن هذا الشهر لا يدخل في فترة الاهتلاك و يبدئ العد من الشهر الذي يليه مباشرة إلى غاية نهاية السنة.

ب. يجب أن تدرس دوريا، طريقة الاهتلاك، المدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

و إذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، حيث عالج النظام المحاسبي المالي هذه النقطة من خلال الطرق الخاصة للتقييم و المحاسبة

[1] المرجع نفسه، ص13.

"تغيرات التقديرات أو الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء و النسيان"، في معالجة هذا التغير و يضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات السنة المالية و السنوات المستقبلية.[1]

2. أسلوب القسط المتناقص: نص على هذا الاسلوب كل من النظام المحاسبي المالي و قانون الضرائب المباشرة و يعتمد هذا الاسلوب على افتراض أن الاستفادة من خدمات التثبيت في بداية العمر الانتاجي أكبر منها في الفترات الأخيرة، و عليه قسط الاهتلاك متناقصا سنة بعد أخرى، و يتم احتساب القسط السنوي بموجب هذه الطريقة بالاعتماد على الرصيد الدفتري لحساب التثبيت أي القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت، و يحسب قسط الاهتلاك السنوي المتناقص وفق المعادلة التالية:[2]

قسط الاهتلاك المتناقص = القيمة المحاسبية الصافية × معدل الاهتلاك المتناقص

مع العلم أن: **معدل الاهتلاك المتناقص = المعامل × معدل الاهتلاك الثابت**

- معدل الاهتلاك الثابت = 1 ÷ العمر الانتاجي للتثبيت
- معامل الاهتلاك محدد وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 03:

معاملات معدل الاهتلاك المتناقص

العمر الانتاجي (سنوات)	المعامل
من 3 الى 4	1,5
من 4 إلى 6	2
أكثر من 6	2,5

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص 13.

ملاحظة: في السنة التي يصبح فيها قسط الاهتلاك تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الثابت، فإننا يمكن أن نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي بداية من تلك السنة.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص37.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص18.

إن النظام المحاسبي لم يبين كيفية تطبيق أسلوب الاهتلاك بأقساط متناقصة و الأسلوب المطبق أعلاه ورد في قانون الضرائب المباشرة.

3. **أسلوب القسط المتزايد:**[1] تبعا لهذا الأسلوب فإن القسط السنوي للاهتلاك يحسب بالعلاقة التالية:

قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة الاستثمار × (ن ÷ م)

حيث أن كلا من:

- ن: هي الفترة (عدد السنين) الفاصلة ما بين تاريخ شراء التثبيتات و نهاية السنة المعنية.
- م: هي المجموع الحسابي لسنين الاستخدام، مثال ذلك إذا كانت فترة الإستخدام هي 5 سنوات فإن م = 1+2+3+4+5 = 15.

إن (ن) هي عدد كامل، و بالنسبة للسنة الأولى فإن ن=1 و هذا دون مراعاة لتاريخ شراء التثبيتات سواء أكان ذلك في بداية السنة أو خلالها، أي أنه و لحساب فترة الاهتلاك لانطبق قاعدة التناسب الزمني لا بالأيام و لا بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد.

إن أقساط الاهتلاك حسب هذه الطريقة تتزايد من سنة إلى أخرى أثناء مدة استخدام التثبيت، فتتحمل الدورة المحاسبية الأولى للتثبيت أقل قسط إهتلاك خلال عمره الانتاجي، و يكون أكبر قسط في السنة الأخيرة.

4. **أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج**[2]: و هو أحد الاساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، يسمى أيضا طريقة القسط المتغير تستعمل عادة بالنسبة للتثبيتات التي يرجع تآكلها إلى أسباب مادية و ليس التقادم الزمني كالسيارات التي يتقادم عمرها الانتاجي بحسب هذه الطريقة بعدد الكلمترات التي يمكنها قطعها، و الآلات التي يقدر عمرها الانتاجي بعدد الوحدات التي يمكن انتاجها، يتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها، و كذلك حجم الإنتاج الفعلي السنوي، و يحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة وفق المعادلة التالة:

قسط الاهتلاك السنوي = تكلفة شراء أو إنجاز التثبيت × (حجم الانتاج السنوي ÷ حجم الانتاج المقدر للتثبيت خلال كل فترة استخدامه)

كمثال توضيحي لنفترض أن المؤسسة (س) قامت بشراء معدات بـ 60000 دج في 2010/07/02 وفترة استخدامها 5 سنوات، و لنفرض أن لدينا المعطيات التالية:

حجم الانتاج خلال 5 سنوات هو 120000 وحدة و الانتاج المقدر السنوي كان كالتالي:

[1] المرجع نفسه، ص-ص:20-22.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص132.

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
الإنتاج المقدر (وحدة من دج)	4000	24000	30000	32000	20000	10000	120000

نلاحظ أن تكلفة الوحدة (ج) = 60000 ÷ 120000 = 0,5 دج/الوحدة و بالتالي فإن مخطط الاهتلاك للمعدات وفق هذا الاسلوب يكون كما يلي:

الجدول رقم 04:

مخطط اهتلاك المعدات حسب طريقة حجم الانتاج

السنة	المبلغ القابل للهتلاك	الانتاج السنوي (بالوحدة)	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2010	60000	4000	2000	2000	58000
2011	60000	24000	12000	14000	46000
2012	60000	30000	15000	29000	31000
2013	60000	32000	16000	45000	15000
2014	60000	20000	10000	55000	5000
2015	60000	10000	5000	60000	0

المصدر: من إعداد الطالب

ملاحظة: من عيوب هذه الطريقة صعوبة تقدير كمية المنتجات التي سينتجها أي تثبيت لتجديد عمره الانتاجي.

ثالثا_ إهتلاك التثبيتات المادية المفككة و عناصر أخرى ذات علاقة:

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بعدة إضافات مقارنة مع المخطط المحاسبي المالي،

1. استهلاك التثبيتات المادية المفككة:[1] نقوم بإعداد مخطط اهتلاك خاص بكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك (هيكل و مكونات)، حيث أن مدة الاهتلاك للهيكل هي مدة استخدام التجهيز في مجملها، أما بالنسبة للمكونات فالمدة هي الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي.

مثال توضيحي: اقتنت المؤسسة (س) في بداية السنة ن مبنى بتكلفة إجمالية قدرها 1.150.000 دج ، حيث تم تقييم كلفة الهيكل (أساس، أعمدة،...) بـ 1.000.000 دج و مدة استخدامه 50 سنة، أما تكلفة

[1] هوام جمعة، مرجع سابق، ص56.

المكونات الخشبية (أبواب، نوافذ،...) فقدرت بـ 150.000 دج مدة استخدامها 10 سنوات. بعد 10 سنوات تم استبدال المكونات الخشبية بأخرى بلغت كلفتها 400.000 دج.

مع العلم أن المؤسسة تطبق أسلوب الاهتلاك الخطي.

التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك خلال العشر سنوات الاولى:

		12/31/من ن إلى ن+9		
681		حـ/مخصصات اهتلاك الاصول غير المتداولة	35000	
	28131	حـ/اهتلاك المبنى (الهيكل)		20000
		50/1000000		
	28132	حـ/اهتلاك المبنى (الخشب)		15000
		10/150000		

أما أقساط الاهتلاك الخاصة بالعشر سنوات التالية:

		12/31/من ن+9 إلى ن+19		
681		من:		
		حـ/مخصصات اهتلاك الاصول غير المتداولة	60000	
		إلى المذكورين:		
	28132	حـ/ اهتلاك المبنى (الهيكل) 50/1000000		20000
	28131	حـ/ اهتلاك المبنى (الخشب) 10/400000		40000
		تكوين قسط الاهتلاك		

ملاحظة: تكاليف استبدال المكون لتجهيز مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل. القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب. و إلا، يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات (سيتم تفصيل هذا عند التطرق إلى التنازل عن التثبيتات).

2. إهتلاك عنصر (مكون أو Le composant) تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية:[1]

إن تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي للأصل المعني بعملية الصيانة و أن هذه العملية هي أحد مكونات الأصل أو التثبيت، إذا في نهاية السنة تسجل قسط اهتلاك الأصل و كذا اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل عل حدى ويتم تسجيل القيدين التاليين:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص-ص: 30-31.

		تاريخ الشراء		
2152		من المذكورين		
2151		حـ/ الأصل المعني	X	
		حـ/ الأصل_صيانة	X	
		إلى المذكورين		
	404	حـ/ موردو التثبيتات		X
	أو ..5	حـ/ البنك/ الصندوق		X
		شراء المعدات و تسجيل تكاليف الصينة		
		12/31/ ن		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاك	X	
	28151	حـ/ اهتلاك الاصل المعني		X
	28512	حـ/ اهتلاك الاصل_صيانة		X
		قسط اهتلاك الاصل للسنة ن		

3. إهتلاك أعباء تفكيك المنشأة و إعداد تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:[1]

إن تكاليف تفكيك المنشأة و إعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع في شكل مؤونة تجديد التثبيتات، يتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع، أما التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		تاريخ الإنشاء		
21..		حـ/ التثبيت	X	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		X
	أو ..5	حـ/ البنك/ الصندوق		X
	156	حـ/ مؤونة تجديد التثبيتات		X
		إنجاز التثبيت		

[1] المرجع نفسه، ص-ص: 31-32.

تسجيل قسط الاهتلاك:

681		12/31/ ن		
		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات غير المتداولة	X	
	281	حـ/ اهتلاك التثبيت		X
		قسط اهتلاك التثبيت للسنة ن		

و في نهاية حية المشروع يسجل القيد التالي:

		نهاية حياة المشروع		
281.		حـ/ اهتلاك التثبيت	X	
156		حـ/ مؤونة تجديد التثبيتات	X	
	21..	حـ/ التثبيت المعني		X
	5..	حـ/ البنك، الصندوق		X
		قسط الاهتلاك لسنة 2010		

الفرع الثاني: الانخفاض في القيمة

أولا_ تعريف خسائر القيمة على التثبيتات: تعمد المؤسسة عند حلول تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر (داخلي أو خارجي) يدل على أن أي أصل من الاصول قد فقد قيمته، و إذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل[1].

و لقد عرّف النظام المحاسبي المالي انخفاض القيمة على أنها "فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل"[2]. و هو التعريف الوارد في المادة 112-7، أما التعريف الوارد في المادة 112-9 من نفس النظام فتنص على مراجعة خسارة القيمة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل و هذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعن. و تجب الملاحظة أن تسجيل الخسارة عن قيمة تثبيت (تثبيت) قابل للاهتلاك تؤدي إلى انخفاض قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات المالية لسنة تسجيل خسارة القيمة هذه.[3]

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص41.

[2] لجنة م. ص. ز. ع، مرجع سابق، ص 206.

[3] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص25.

ثانيا_ مؤشرات تدني القيمة[1]:

1. المؤشرات الداخلية: هناك عدة مؤشرات أهمها التقادم أو التلف الفيزيائي للتثبيت (التدهور الطبيعي)، و كذلك تغير نمط استعمال التثبيت مما يؤثر سلبا على هذا التثبيت (تحديد مدة منفعة التثبيت بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالتثبيت)، و من بين هذه المؤشرات أيضا تغير الأداء الاقتصادي للتثبيت كانخفاض التدفقات الصافية لأمال الخزينة أو تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل.

2. المؤشرات الخارجية: من بين هذه المؤشرات نجد انخفاض القيمة السوقية للأصل، تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) و المحيط القانوني و الاقتصادي، بالإضافة إلى تطور (ارتفاع) نسب الفائدة في السوق و ما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التّحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة التثبيتات مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

ثالثا_ مراحل إثبات و معالجة خسارة قيمة التثبيتات[2]:

أ. تقوم المؤسسة كما سبق و ذكرنا عند إقفال الحسابات السنوية باختبار تدني قيمة أصولها، باعتماد المؤشرات السابقة، فإذا ثبت وجود هذه المؤشرات فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل حيث:

تقيّم القيمة القابلة للتحصيل (القيمة المسترجعة) للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل و قيمته النفعية.

إذا صارت القيمة القبلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

ب. مفاهيم أساسية:

– **ثمن البيع الصافي (Prix de vente net):** و هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند ابرام أية معاملة ضمن ضروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام و تراضي، مع طرح تكاليف الخروج.

بعبارة أخرى:

ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل – مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

تتمثل تكاليف الخروج في مصاريف العقود، و مصاريف رفع البضاعة و إعدادها للبيع... باستثناء الأعباء المالية و أعباء الضريبة على النتيجة.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص41.

[2] المرجع نفسه، ص–ص: 41–42.

يمكن تحديد سعر البيع الصافي بسهولة لا سيما في حالة وجود سوق منظمة لهذا الأصل.

– **القيمة النفعية (Valeur d'utilité)**: هي القيمة المحيّنة لتقدير تدفقات الأموال (الداخلية) المستقبلية المنتظرة من استعمال التثبيت بشكل مواصل مطروحا منها التدفقات الخارجية، و يدعم الفرق بالقيمة المحيّنة لمبلغ التنازل عن التثبيت في نهاية مدة الانتفاع به.

بعبارة أخرى:

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل – التدفقات الخارجة

رابعا_ التسجيل المحاسبي لانخفاض القيمة:[1]

بعد إثبات خسارة القيمة لتثبيت معين، نقوم بتسجيل هذه الخسارة بجعل الحساب 29 دائنا بمبلغ المخصصات المعنية في الحساب 68، حيث يسجل القيد التالي:

68..	29...	12/31 ن من حـ/مخصصات تدني قيمة التثبيتات إلى حـ/ انخفاض قيمة التثبيتات قسط الاهتلاك لسنة ن	X	X

نقوم أيضا في نهاية كل دورة بتعديل حساب انخفاض القيمة في حالة:

– ارتفاع رصيد انخفاض القيمة، نقوم بتسجيل نفس القيد السابق لكن بمبلغ الزيادة فقط .

– إلغاء أو تخفيض رصيد انخفاض القيمة (فائض القيمة أصبحت، كليا أو جزء منها، بدون هدف) فإننا نقوم بتسجيل الحساب 29 في الجانب المدين بالمبلغ المعدل و الحساب 78 (إسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات) دائنا بنفس المبلغ.

29...	78	12/31 ن من حـ/ انخفاض قيمة التثبيتات إلى حـ/ استرجاعات عن خسائر القيمة إلغاء/تخفيض خسارة القيمة	X	X

ملاحظة: بعد إثبات و حساب خسائر القيمة لتثبيت معين يتوجب على المنشأة في نهاية الدورة إعادة حساب قسط الاهتلاك السنوي، و ذلك بإعادة حساب القيمة المحاسبية الجديدة للتثبيت و على أساسها يتم حساب قسط الاهتلاك الجديد، و الذي يمكن حسابه وفق العلاقة التالية:[1]

[1] Brahim BOUADI, Le Système Comptable Financier **Pratique des Comptes,** Pages Bleues Internationales, Bouira**,** Algerie, 2012, P 79.

قسط الاهتلاك الجديد = القيمة المحاسبية الجديدة ÷ المدة المتبقية لاهتلاك التثبيت

و بالتالي عند تسجيل خسارة القيمة لسنة معينة فإن قسط الاهتلاك الجديد يكون أقل من قسط الاهتلاك المكون سابقا، أما في حالة استرجاع خسارة القيمة فإن قسط الاهتلاك للسنة يكون أكبر من قسط الاهتلاك للسنة التي سبقتها.

خامسا_ التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة الأراضي غير المنجمية:[2]

حيث أن الاراضي هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها، و عليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة، و ليس كاهتلاك. و عليه فإن على النشأة تسجيل القيد التالي في نهاية السنة:

		12/31 ن		
6811	2911	من حـ/مخصصات خسائر القيمة عن الاصول غير الجارية	X	
		إلى حـ/ انخفاض قيمة الأراضي		X
		تسجيل انخفاض قيمة الاراضي		

الفرع الثالث: التنازل عن التثبيتات العينية[3]

قد يكون خروج بعض عناصر التثبيتات التابعة للذمة المالية للمنشأة اختياري (عن طريق التنازل، الهبة، الرمي كنفاية،...) أو إجباري (كنزع الملكية أو المصادرة، إخراج، هدم، سرقة،...)، و مهما كان سبب الخروج يجب أن يكون موضع تسجيل محاسبي و تحديد نتيجته.

أولا_ مبادئ:

1. **تاريخ تسجيل العملية:** يجب تسجيل خروج العنصر من ذمة المنشأة عند تاريخ حدوث العملية التي أدت إلى تحويل الملكية للتثبيت. و يختلف هذا التاريخ حسب طريقة الخروج للتثبيتات و العمليات التي تمت بموجبها، ففي حالت التنازل عن التجهيزات مثلا فهو تاريخ دخولها للمشتري الجديد، أما في حالة المصادرة فهو تاريخ تحديد التعويض النهائي.
2. **العمليات المحاسبية:** يتضمن خروج الأصل من الذمة عمليتين محاسبيتين، الأولى هي تثبيت خروج الأصل من الميزانية و ذلك بإلغاء قيمته المحاسبية عند تاريخ العملية، تليها العملية الثانية و هي تثبيت سعر التنازل.

---

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص134.

[2] المرجع نفسه، ص 28.

[3] هوام جمعة، مرجع سابق، ص-ص: 61-63.

*القيمة الإجمالية هي قيمة الدخول ما عدا حالة التثبيتات المعاد تقييمها.

الفرق بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية يشكل نتيجة التنازل (فائض أو ناقص القيمة)

ثانيا_ الآثار المحاسبية لخروج التجهيزات من الذمة:

1. تحديد القيمة المحاسبية للعنصر المتنازل عنه:

أ. العنصر المتنازل عنه الذي لا يهتلك

القيمة المحاسبية للعنصر المتنازل عنه = القيمة الإجمالية*

ب. العنصر المتنازل عنه الذي يهتلك:

القيمة المحاسبية للعنصر المتنازل عنه = القيمة الإجمالية – الاهتلاك المجمع من تاريخ الاقتناء إلى غاية تاريخ التنازل

2. تحديد سعر التنازل: سعر التنازل الذي يؤخذ هو السعر المذكور في العقد، فهو مستقل عن طرق تسويته. أما مصاريف التنازل يجب أن تسجل في حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

3. تحديد فوائض أو نواقص القيمة: لكل عنصر من عناصر التثبيتات التي تخرج من الذمة نحدد نتيجة جبائية تسمى "فائض أو ناقص قيمة " حسب المعادلة التالية:

فائض أو ناقص القيمة الجبائية = سعر التنازل – القيمة الصافية الجبائية للعنصر المتنازل عنه

4. **التسجيل المحاسبي لعملية التنازل:**[1] إن عملية التنازل عن التثبيتات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح و نسجله (أي الربح) في الحساب 752 (حـ/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية)، أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل، عندها نقول أن عملية التنازل تمت بخسارة و نسجلها بالحساب 652 (حـ/ نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية). و بالتالي عملية التنازل عن التثبيتات العينية تسجل كما يلي:

في حالة تحقيق فائض قيد التسجيل يكون كما يلي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص29.

681		تاريخ التنازل		
		من حـ/ مخصصات اهتلاك التثبيتات العينية	X	
	281	إلى حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية		X
		قسط الاهتلاك لفترة 6 أشهر من سنة 2005		

		تاريخ التنازل		
521		حـ/ البنك	X	
281		حـ/ اهتلاك معدات	X	
	21	حـ/ التثبيتات العينية		X
	752	حـ/ فائض قيمة خروج تثبيتات غير مالية		X
		بيع التثبيتات العينية		

أما فيما لو عملية البيع تكون قد تمت بخسارة فتسجل بالحساب 652 و قيد الاهتلاك فيسجل كما في الحالة السابقة و يكون قيد التنازل كما يلي:

		2005/07/01		
		من المذكورين:		
512		حـ/ البنك	X	
2851		حـ/ اهتلاك معدات	X	
652		حـ/ خسارة قيمة خروج تثبيتات غير مالية	X	
	215	إلى حـ/ منشآت تقنية/معدات		X
		بيع معدات		X

ثالثا_ نظام TVA على التنازل عن التثبيتات العينية:[1]

التنازل عن تجهيز مادي يحتوي على آثار على المستوى الضريبي بصدد الرسم على القيمة المضافة، حيث أن التنازل عن تثبيت لم يستوفي مدة 5 سنوات ابتداء من تاريخ اقتناء هذا التثبيت يترتب عليه وجوب إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة. و تحسب TVA التي سيعاد دفعها تناسبيا مع عدد السنوات الباقية للوصول إلى 5 سنوات.

[1] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 63.

فإذا حدث التنازل عن تجهيز قبل انتهاء الخمس سنوات فإن التكلفة الابتدائية لهذا التجهيز تزيد بمقدار الرسم الذي سيعاد دفعه. أي أن القيمة الأصلية لهذا التجهيز يقصد بها سعر التكلفة معظم بالرسم على القيمة المضافة التي سيعاد دفعها.

المطلب الثاني: جرد التثبيتات المعنوية و المالية

لقد تضمن النظام المحاسبي المالي تعريف معايير التسجيل المحاسبي و قواعد تقييم التثبيتات المعنوية و المالية، هذه النصوص الجديدة تقدم تعريفا دقيقا لمفهوم الأصل المعنوي و الأصل المالي، و ذلك من أجل توافق للقواعد المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول : جرد التثبيتات المعنوية

كغيرها من التثبيتات، تخضع التثبيتات المعنوية لعملية الجرد في نهاية السنة المالية وفق قواعد خاصة وضحها النظام المحاسبي المالي.

أولا: عموميات حول التثبيتات المعنوية

1. تعريف التثبيتات المعنوية: عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المعنوية و قد تناولها تحت مصطلح "التثبيت غير المادي" في المادة 121-2 منه كما يلي "هو أصل محدد الهوية غير نقدي و غير مادي. و هو أصل يراقبه الكيان و يستعمله في إطار أنشطته العادية. و المقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة، و العلامات المميزة، و البرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والمخالصات و مصاريف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري".[1]

2. مكونات التثبيتات المعنوية:[2] تتمثل في الحساب الرئيسي 20 و اللذي بدوره يتشكل من الحسابات الفرعية التالية:

- **203 حـ/** مصاريف التطوير القابلة للتجهيز؛
- **204 حـ/** خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات و مواقع الانترنت؛
- **205 حـ/** تنازلات حقوق مشابهة، براءات، شهادات، نماذج؛
- **207 حـ/** فارق الاقتناء: الموجب (2070) أو السلبي (2071) الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد. يعتبر فارق الاقتناء أصل غير قابل للتمييز و بالتالي يجب أن يميز عن التجهيزات المعنوية، و التي حسب تعريفها، تعتبر أصول قابلة للتمييز.
- **208 حـ/** تجهيزات معنوية أخرى.

[1] لجنة م. ص. ز. ع، مرجع سابق، ص24.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 67.

3. التقييم اللاحق عن التسجيل الأولي:[1]

حسب النظام المحاسبي المالي يقترح طريقتين للمعالجة الممكنة عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي.

أ. نموذج التكلفة: بعد التسجيل الأولي فإن التثبيتات المعنوية يجب أن اسجل بالتكلفة ناقص الاهتلاكات المتراكمة و خسائر القيمة المتراكمة (حسب المادة 121-5 من النظام المحاسبي المالي).

ب. نموذج القيمة المعاد تقييمها: في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معنوي و بعد تسجيله الأولي كأصل يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الاهتلاكات المتراكمة السابقة و خسائر القيمة المتراكمة السابقة (حسب المادة 212-21 من النظام المحاسبي المالي).

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبيى للتثبيتات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق.

إن شروط تطبيق نموذج القيمة المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيتات المعنوية، هي تشابه الشروط المذكورة بالنسبة للتثبيتات العينية، أي أن هذه المعالجة غير مسموح بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطة (حسب المادة 121-27من النظام المحاسبي المالي).
و التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم تكون كما يلي:

20		12/31 ن	X	
	105	من حـ/ التثبيت المعنوي		X
		إلى حـ/ فرق إعادة التقييم		
		فرق إعادة التقييم للتثبيت المعنوي		

ثانيا_ اهتلاك التثبيتات المعنوية:[2]

حتى نتمكن من المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات المعنوية لابد أن يتوفر لدينا:

1. مدة الاتهلاك: يجب أن يوزع المبلغ القابل للاهتلاك لتثبيت معنوي بمدة منفعة محددة بشكل نظامي على هذه المدة، و النظام المحاسبي المالي يوصي باهتلاك التثبيتات المعنوية في مدة لا تتجاوز 20 سنة، و في حال أن الاهتلاك التثبيت كان على مدة أطول أو غياب الاهتلاك يجب التصريح بذلك في ملحق القوائم المالية مع ذكر التوضيحات الازمة.

[1] المرجع نفسه، ص 69.

[2] المرجع نفسه، ص 70.

2. طريقة الاهتلاك: يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المتبعة وتيرة اهتلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة. إذا كانت هذه الوتيرة لا يمكن تحديدها بشكل موثوق منه يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي. و تسجل حصص الاهتلاكات في الأعباء إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المنشأة نفسها.

3. القيمة الباقية: القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر باستثناء:

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام؛
- وجود سوق نشطة يمكن من خلالها تحديد القيمة الباقية، و من المحتمل أن مثل هذه السوق ستتوفر في نهاية مدة استخدام الأصل.

4. إعادة مراجعة مدة و طريقة الاهتلاك: يجب مراجعة كل من مدة و طريقة الاهتلاك في نهاية الدورة، فإذا كانت مدة المنفعة المنتظرة للأصل تختلف عن التقديرات السابقة، فإن مدة الاهتلاك يجب تعديلها. و إذا الوتيرة المنتظرة للمزايا الاقتصادية للأصل عرفت تغيرات، فإن طريقة الاهتلاك يجب تعديلها لتعكس الوتيرة الجديدة.

5. التسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات المعنوية:[1] إن التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة بجعل الحساب 6812 (حـ/ مخصصات اهتلاك التثبيتات) مدينا و الحساب 280 (حـ/ اتلاك تثبيتات معنوية) دائنا. فيكون قيد قسط الاهتلاك على الشكل التالي:

6812		12/31/ ن	X	
	280	من حـ/ مخصصات اهتلاك التثبيتات		X
		إلى حـ/ اهتلاك تثبيتات معنوية		
		قسط الاهتلاك للسنة ن		

ثالثا_ الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية[2]

يجب على كل منشأة مقارنة القيمة القابلة للاسترداد لكل تثبيت معنوي مع قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات في كل نهاية دور محاسبية، و في كل مرة إذا كان هناك دليل على أن التثبيت المعنوي قد فقد من قيمته (انخفاض في القيمة). يجب أن ترجع القيمة المحاسبية الصافية إل قيمة الاسترداد.

قيد انخفاض القيمة للتثبيتات العنوية يسجل كما يلي:

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 35.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 71.

681		12/31/ ن حـ/ مخصصات اهتلاك التثبيتات حـ/ اهتلاك تثبيتات معنوية انخفاض قيمة التثبيت المعنوي	X	X

رابعا_ التنازل عن التثبيتات المعنوية[1]

يجب أن يحذف التجهيز المعنوي من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا اقتصادية مستقبلية من استقدامه أو خروجه.

الأرباح و الخسائر المتحصل عليها من وضع تثبيت معنوي خارج الخدمة تحدد بالفرق بين نواتج الخروج الصافية المقدرة و القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت و يجب أن تسجل في النواتج أو في الأعباء التشغيلية في حساب النتيجة.

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات المعنوية تكون بنفس الطريقة التتم بها معالجة التنازل عن التثبيتات العينية.

الفرع الثاني: جرد التثبيتات المالية و القيم المنقولة

لقد صنف المشرع الجزائري الأصول المالية إلى تثبيتات مالية (غير جارية) وهي التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة و أخرى أصول مالية متداولة و هي التتم حياوتها من طرف المؤسسة بغرض بيعها على المدى القصير و وضعها تحت اسم القيم المنقولة للتوظيف.

أولا: عموميات حول التثبيتات المالية و القيم المنقولة

تختلف الأصول المالية من مؤسسة إلى أخري و ذلك حسب الشكل القانوني لكل مؤسسة و طبيعة نشاطها.

1. تعريف و تصنيف الأصول المالية: تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات التالية[2]:

[1] المرجع نفسه، ص 71.

[2] لجنة م. ص. ز. ع، مرجع سابق، ص32.

أ. **الحساب 26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات:**[1] يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الاسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة و هنا تكمن صفة الثبات.

لا يخضع هذا الحساب إلى الاهتلاك على غرار باقي التثبيتات و لكن يخضع إلى خسائر في القيمة لارتباطه المباشر بالأسواق المالية و أحداثها.

و السندات كما عرفها المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري (المادة 715 مكرر 73 إلى 715 مكرر 80) هي دين على الجهة التي أصدرتها و مديونية للمتحصل عليها مقابل جزء ثابت يعتبر كفائدة على الدين و جزء معتبر مرتبط بدخل النشاط حسب ما يقتضيه عقد الإصدار و هي قابلة للتداول.

يتلقى الحساب 26 في جانبه المدين كلفة الاقتناء (أو قيمة الاسهام) سندات المساهمة و كذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات، و يتفرع هذا الحساب إلى:

- **261** حـ/ سندات الفروع المنتسبة.
- **262** حـ/ سندات المساهمات الأخرى.
- **265** حـ/ سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة).
- **266** حـ/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع.
- **267** حـ/ الحسابات الدائنة الملحقة بشركات خارج المجمع.
- **268** حـ/ الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة.
- **269** حـ/ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

ب. **الحساب 27 تثبيتات مالية أخرى:**[2] يعالج هذا الحساب التثبيتات المالية الأخرى التي لم يسبق التطرق إليها في الحسابات السابقة، و يتفرع هذا الحساب إلى:

- **سندات التجهيز لنشاط الحافظة:** هي سندات موجهة لتحقيق مردودية معقولة للمنشأة في المدى الطويل على الأقل، لكن التدخل في الذمم التي أصدرت هذه السنذات. تسجل محاسبيا في الجانب المدين للحساب **273** (حـ/ سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة)

- **سندات تجهيز أخرى:** سندات ممثلة لحصص في رأس المال أو توظيف طويل الأجل، و للمنشأة الإمكانية و الرغبة في الاحتفاظ بها حتى حلول أجلها. و تسجل محاسبيا في الجانب المدين للحساب **271** (حـ/ السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة) أو للحساب **272** (حـ/ سندات ممثلة لحقوق الدين).

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 256.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 91-92.

– **سندات التوظيف:** أو القيم المنقولة لتوظيف و هي عبارة عن سندات مشتراة من أجل تحقيق مكسب في الأجل القصير. هذه التثبيتات المالية تقابل قيم التجهيز المنقولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل الاحتفاظ بها. ت

تسجل هذه السندات غير الموجهة للاحتفاظ بها محاسبيا في الجانب المدين من الحساب 50 (قيم منقولة للتوظيف)

2. التسجيل الأولي للتثبيتات المالية:[1] تسجل محاسبيا التثبيتات المالية عند تاريخ دخولها إلى المنشأة بتكلفة شرائها، و التي هي القيمة العادلة للمقابل المدفوع، بما فيها مصاريف السمسرة، الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك، لكن لا تتضمن أرباح الأسهم و الفوائد التي ستستلمها المنشأة غير المدفوعة و المستحقة قبل الشراء بمعنى:

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

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		تاريخ الاقتناء		
		من المذكورين:	X	
26		حـ/سندات المساهمة	X	
272		حـ/سندات ممثلة لحقوق الدين	X	
273		حـ/سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة	X	
50		حـ/القيم المنقولة للتوظيف	X	
442..		حـ/الدولة، الجماعات المحلية، الهيآت الدولية و الحسابات الملحقة		X
	512	إلى حـ/البنك		

ملاحظة: تعبر كل من سندات المساهمة، سندات ممثلة لحقوق الدين، سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة أصول مالية غير متداولة بينما القيم المنقولة للتوظيف عبارة عن أصول متداولة.

ثانيا_ المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية عند الجرد:

1. تحديد قيمة السندات عند الجرد: تساوي قيمة الجرد لعناصر الأصل قيمتها الحالية و التي هي الأكبر من القيمة البيعية أو القيمة الاستغلالية، و القيمة الحالية هي قيمة مقدرة تثمن انطلاقا من السوق ومنفعة الأصل بالنسبة للمؤسسة. أما القيمة البيعية فهي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من عملية بيع

[1] المرجع نفسه، ص 92.

الأصل في معاملة تمت في الظروف العدية للسوق (و ذلك عند غلق الدورة) خالية من تكاليف الخروج باستثناء المصاريف المالية و عبء الضريبة على النتيجة.بينما القيمة الاستعمالية لأصل هي قيمة المزايا الاقتصادية المستقبلية المنتظرة من استعماله و من خروجه.

2. معالجة تدني القيمة:

• **اختبار القيمة:** تخضع السندات في نهاية كل دورة إلى اختبار التدني من أجل تثبيت الخسارة في القيمة، و للقيام بذلك و حسب قواعد التقييم العامة يجب أولا تحديد القيمة المحاسبية الصافية (عبارة عن القيمة الإجمالية و هي القيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و الخسائر في القيمة) ثم تحديد القواعد لمقارنة هذه الأخيرة مع مع القيمة الحالية، و بالتالي تسجيل الخسارة في القيمة و تتحقق عندما تكون القيمة الحالية (القيمة العادلة) للسندات أقل من القيمة المحاسبية الصافية.

تتم عملية المقارنة بين القيمة الحالية و القيمة المحاسبية الصافية عنصر بعنصر، حيث أن مفهوم العنصر بالنسبة للسندات يعني السندات التي تم إصدارها من قبل نفس المنشأة و تعطي لحامليها نفس الحقوق و لا يمكن إجراء أي مقاصة بين سندات مختلفة.

السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة و المتمثلة في الحساب 273 تقيم في نهاية السنة المالية على أساس قيمتها الحالية كالتالي:[1]

– بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي فيتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية؛

– بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي فتقيم بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل.

• **التسجيل المحاسبي للتدني:**[2] عند تقييم التثبيتات المالية في نهاية الدورة فإن:

• السندات المثبتة لنشاط المحفظة (273) تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع وعليه فهي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية، حيث نلاحظ ما إذا كانت القيمة الحقيقية لهذه السندات هي أكبر من قيمتها الدفترية فإننا نسجل الزيادة في قيمة السندات كالتالي:

		12/31/ ن		
273		من حـ/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة	X	
	104	إلى حـ/ فارق التقييم		X
		إثبات الزيادة في قيمة السندات		

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 39.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ، ص–ص: 153–157.

أما إذا كانت القيمة الحقيقة للسندات أقل من قيمتها الدفترية، فنسجل القيد التالي:

		12/31/ ن		
104		حـ/ فارق التقييم	X	
	273	حـ/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة		X
		إثبات إنخفاض قيمة السندات		

• بينما باقي التثبيتات المالية (حـ/26، حـ/27 ماعدا حـ/273) بالنسبة لها لا يتم التسجيل المحاسبي لارتفاع قيمة السندات، بل نسجل فقط الانخفاض في قيمتها، فهو يمثل خسائر عن القيمة و يسجل في نهاية السنة الآلية كما يلي:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
6861		حـ/ المخصصات خسائر قيمة العناصر المالية_ المساهمات	X	
6862		حـ/ المخصصات خسائر قيمة العناصر المالية_ عناصر مالية أخرى	X	
		إلى المذكورين:		
	296	حـ/ خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات		X
		الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
	297	حـ/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		X
		إثبات الانخفاض في قيمة السندات		

• نسجل انخفاض قيمة القيم المنقولة للتوظيف بجعل الحساب 665 (حـ/ فارق التقييم عن الأصول المالية_ نواقص القيم) مدينا، و حسابات القيم المنقولة دائنة.

		12/31/ ن		
665		من حـ/ فارق التقييم عن الأصول المالية_ نواقص القيم	X	
	50.	إلى حـ/ قيم منقولة للتوظيف		X
		إثبات انخفاض قيمة القيم المنقولة للتوظيف		

أما في حالة زيادة قيمة هذه السندات فإننا نجعل الحساب 765 (حـ/ فارق التقييم عن الأصول المالية_ فائض القيمة) دائنا و حسابات القيم المنقولة دائنا.[1]

50.		12/31/ ن		
	765	من حـ/ قيم منقولة للتوظيف	X	
		إلى حـ/ فارق التقييم عن الأصول المالية_ فائض القيمة		X
		إثبات الزيادة في قيمة السندات		

ثالثا_ التنازل عن التثبيتات المالية[2]

خروج السندات من الميزانية يتم عند عملية تسديدها من قبل المنشأة التي أصدرتها، و هذا حال سندات الدين التي حل أجل استحقاقها، عن طريق التنازل عنها.

1. التنازل عن السندات: إن تسجيل التنازل عن السندات يتم بمرحلتين، الأولى هي تثبيت سعر التنازل أما الثانية فهي خروج القيمة المحاسبية للسندات المتنازل عنها، و عند الاقتضاء استرجاع التدني إن وجد.

أ. **سعر التنازل:** يقصد به سعر التنازل الموجود في العقد ناقص مصاريف التنازل الضرورية (العمولات أو السمسرة).

ب. القيمة المحاسبية للسندات المتنازل عنها: تساوي القيمة الإجمالية للسندات (تكلفة شرائها) دون إنقاص التدني. في حالة التنازل الجزئي لمجموعة سندات فالتقييم يتم عن طريق تطبيق طريق التكلفة الوسطية المرجحة.

2. التسجيل المحاسبي لعملية التنازل: إن التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن السندات يختلف حسب التصنيف الحاسبي للسندات:

أ. التنازل عن السندات المصنفة ضمن التجهيزات تسجل كأي عملية تنازل عن التجهيزات. يسجل سعر التنازل عن السندات في الجانب الدائن من حساب 7756 (نواتج التنازل عن التجهيزات المالية)، وفي المقابل حساب الخزينة أو حساب 462 (ديون على التنازل عن التجهيزات) و القيمة المحاسبية للسندات تسجل في الجانب المدين من الحساب 6756 (القيم المالية للتجهيزات المالية).

[1] المرجع نفسه، ص 158.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 100-102.

تحديد فائض أو ناقص القيمة للتنازل بواسطة الفرق بين المبلغين، و عند الاقتضاء يتم استرجاع الخسارة في قيمة السندات المتنازل عنها باستعمال الحساب 7866 (استرجاع مالي على الخسارة في القيمة).

ب.أما بالنسبة لسندات التجهيز لنشاط الحافظة المتنازل عنها فإنها تسجل إما باستعمال الحساب 7756 (نواتج التنازل عن التجهيزات المالية) في مقابل حساب الخزينة، إذا نتج عن التنازل فائض، أو الحساب 6756 (القيم المالية للتجهيزات المالية المتنازل عنها) إذا نتج عنها ناقص قيمة. بينما في حالة البيع بأجل نستعمل الحساب 462 (ديون على التنازل عن التجهيزات).

ج. التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف سجل بنفس الطريقة السابقة فقط الحسابات المستعملة تختلف، ففي حالة التنازل عن القيم المنقولة نستعمل الحساب 667 (أعباء صافية من التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف) و ذلك في حالة تسجيل خسارة من عملية التنازل أو الحساب 767 (نواتج صافية من التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف) في حالة تحقيق ربح. أما إذا تمت العملية بتأجيل في الدفع يستعمل الحساب 465 (ديون عل التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف و الأدوات المالية المشتقة). فيكون القيد المحاسبي كالتالي:[1]

في حالة تحقيق أرباح عن عملية التنازل

		تاريخ التنازل		
512		من حـ/ البنك	X	
	50.	إلى المذكورين:		X
	767	حـ/ القيم المنقولة للتوظيف		X
		حـ/ نواتج صافية من التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف		
		التنازل عن سندات		

في حالة تحقيق خسائر عن عملية التنازل

		تاريخ التنازل		
512		حـ/ البنك	X	
667		حـ/ أعباء صافية من التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف	X	
	50.	حـ/ القيم المنقولة للتوظيف		X
		التنازل عن سندات		

[1] المرجع نفسه، ص102.

المطلب الثالث: جرد التثبيتات العينية و المعنوية و المالية وفق IFRS و مدى مطابقتها لـ SCF

بعد عرض المعالجة المحاسبية لجرد الأصول غير الجارية و فق النظام المحاسبي المالي، سنحاول عرضها وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، و من ثم ابراز أهم نقاط التشابه و الاختلاف بين المعالجتين.

الفرع الأول: الاهتلاك

أولا_ مفهوم الاهتلاك و العوامل المحددة له: توجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها اخضاع جميع الأصول الثابتة للإهتلاك ماعدا الأراضي، وفق معدلات اهلاك مناسبة وفق طبيعة كل أصل.

1. تعريف الاهتلاك: يعرف الاهتلاك بأنه النقص التدريجي في المنافع و الخدمات المتوقع الحصول عليها من الاصل على مدار عمره الانتاجي، بسبب استخدامه في الانتاج أو مصي المدة أو التقادم و ظهور اختراعات حديثة أفضل منه.

و يتحدد اهتلاك الأصل الثابت في ضوء مجموعة من العوامل و هي:

– **التكلفة الاجمالية للأصل:** و يقصد بها تكلفة الحصول على الأصل سواء عن طريق شرائه أو تصنيعه حتى يصبح جاهزا للاستخدام المخصص له مضافا له أي نفقات رأسمالية خلال عمره الانتاجي.

– **العمر الانتاجي للأصل:** يقصد به الفترة الزمنية التي يتوقع أن يكون الأصل فيها قادرا على تقديم الخدمات أو تحقيق المنافع المطلوبة.

– **قيمة النفاية (الخردة):** يقصد بها القيمة المتوقع الحصول عليها من الاستغناء عن الأصل في نهاية عمره الانتاجي.

– **الطريقة المستخدمة في حساب الاهتلاك:** و يقصد بها الطريقة التي تعتمد عليها المنشأة في احتساب أقساط الاهتلاك و التي تتفق مع طبيعة الأصل الخاضع للاهتلاك.

2. طرق حساب الاهتلاك: هناك عدة طرق لحساب قسط الاهتلاك للتثبيتات الخاضعة للإهتلاك، و الطرق التي تنصح بها و تتبناها معايير المحاسبة الدولية هي:[1]

– **أسلوب القسط الثابت:** و يتم توزيع القيمة القابلة للاهتلاك للأصل على أقساط متساوية يتم تحميل كل سنة مالية قسط منها، ويحدد قسط الاهتلاك بقسمة القيمة القابلة للاهتلاك على سنوات عمر الأصل.

– **أسلوب القسط المتناقص:** ويتم تحميل سنوات عمر الأصل بامتلاك يتناقص تدريجيا كلّما زاد عمر الأصل، حيث تحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الاهتلاك، و يحدد قسط الاهتلاك استنادا إلى طرق متعددة منها مجموع أرقام السنوات أو مضاعف القسط الثابت.

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 365.

– **أسلوب وحدات الانتاج:** و يتم تحميل السنة المالية باهتلاك يتناسب مع انتاج الأصل خلال السنة، و يحدد قسط الاهتلاك بضرب معامل الاهتلاك بتكلفة الأصل القابل للاهتلاك، حيث يحدد معامل الاهتلاك بقسمة الانتاج السنوي للأصل على العمر الانتاجي الكلي المتوقع.

نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد أضاف نوع آخر إلى أساليب الاهتلاك التي يتبناها عن تلك التي تنصح بها معايير المحاسبة الدولية و هو أسلوب الاهتلاك المتناقص. و طريقة حساب قسط الاهتلاك حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS 16) هي نفسها تلك المتبعة في النظام المحاسبي المالي و التي تم توضيحها سابقا.

ثانيا_ التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك: التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك حسب معايير المحاسبة الدولية يكون في 12/31/ ن بجعل الحساب حـ/ مصروف اهتلاك الأصل في الجانب المدين و يقابله في الجانب الدائن حـ/ مجمع اتهلاك الأصل بمبلغ قسط الاهتلاك[1]

أما قيد الاقفال في نهاية مدة حياة التثبيت فيكون في 12/31/ ن حيث نسجل في الجانب المدين الحساب حـ/ الأرباح و الخسائر أو حـ/ملخص الدخل أما في الجانب الدائن فمسجل الحساب حـ/ مجمع اهتلاك الأصل بمبلغ مجمع الاهتلاك المكون إلى غاية لسنة الأخيرة من حياة التثبيت

باقي الحالات كاهتلاك التثبيتات المادية المفككة، إهتلاك عنصر (مكون أو Le composant) تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية ،إهتلاك أعباء تفكيك المنشأة و إعداد تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع، بالإضافة إلى التعديل في مخطط الاهتلاك تتم معالجتها المحاسبية بنفس الطريقة المتبعة في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: تدني القيمة

لقد تناولت معايير المحاسبة الدولية تدني قيمة التثبيتات ضمن المعيارين الدوليين IAS 16 و IAS39.

أولا_ حسب IAS 36 الانخفاض في قيم الأصول:[2] يتناول هذا المعيار التثبيتات عينية و المعنوية (الاراضي و المباني، الآلات و المعدات، الممتلكات المستثمرة المقدرة بالتكلفة، الأصول غير الملموسة، الشهرة، ..) حيث ينص بأنه يجب على المنشأة في تاريخ إقفال الميزانية مراجعة الاصول التي ينطبق عليها الانخفاض لمعرفة ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على الانخفاض في قيمتها (زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد)، و في سبيل ذلك حدد المعيار مؤشرات داخلية و مؤشرات

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية التسويات الجردية و الإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص220.

[2] خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص433.

خارجية للانخفاض(نفس المؤشرات الموضحة سابقا)، و يجب احتساب القيمة القبلة للاسترداد للأصل محل التقييم عند ظهور أي مؤشر و مقارنتها بقيمتها الدفترية لتحديد الانخفاض.

يجب حسب هذا المعيار قياس القيمة القابلة للاسترداد للأنواع التالية من الأصول غير الملموسة سنويا:

- الأصل غير الملموس ذي العمر النافع المحدد؛
- الأصل غير الملموس غير المتاح بعد للبيع؛
- الشهرة المقتناة في اندماج الاعمال.

و ذلك للوقوف على مدى وجود مؤشر على انخفاض قيمتها، و في بعض الحالات فإن عملية الاحتساب التفصيلية للقيمة القابلة للاسترداد تتم في فترة لاحقة قد يتم استخدامها في اجراء الفحص من أجل قياس الانخفاض لذلك الاصل في الفترة الحالية.

ثانيا_ حسب IAS 39 الأدوات المالية_ الاعتراف و القياس:[1] يشترط هذا المعيار أن يقيم الكيان في كل تاريخ ميزانيته ما إذا كانت هناك أدلة موضوعية على حدوث تدهور (أو انخفاض) في قيمة أصل مالي ما أو مجموعة من الأصول المالية. و تشمل الادلة الموضوعية على حدوث الانخفاض في القيمة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية بيانات قابلة للملاحظة عن أحداث الخسارة.

الجدول التالي يوضح حسب طبيعة الاصل المالي كيفية حساب مبلغ التدني في القيمة بالإضافة إلى إمكانية عكس خسائر الانخفاض في القيمة من عدمه:

الجدول رقم:05

التدهور في القيمة

فئات الاصول المالية	بأي مبالغ يتم قياس الأصول متدهورة القيمة في الميزانية؟	ما مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة المعترف به في الربح أو الخسارة؟	هل سيتم عكس خسائر الانخفاض في القيمة خلال الربح أو الخسارة بينما الاصل لا يزال الاصل محتفظا به
القروض و الذمم المالية	القيمة الحالية للتدفقات المالية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام معدل الفائدة الفعلي الأصلي	الفرق بين المبلغ المرحل السابق و المبلغ المرحل الجديد	نعم إذا انخفض مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة و كان بالإمكان ربط الانخفاض موضوعيا بحدث وقع بعد الاعتراف بالانخفاض في القيمة
استثمارات محتفظ بها للاستحقاق	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة	الفرق بين المبلغ المرحل السابق و المبلغ المرحل	نعم إذا انخفض مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة و كان

[1] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص206.

	باستخدام معدل الفائدة الاصلي	الجديد	بالإمكان ربط الانخفاض موضوعيا بحدث وقع بعد الاعتراف بالانخفاض في القيمة
الاصول المالية المتاحة للبيع، الاستثمارات في أدوات الدين	القيمة العادلة	مبلغ خسائر الاحتفاظ غير المحققة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية	نعم إذا انخفض مبلغ خسارة الانخفاض في القيمة و كان بالإمكان ربط الانخفاض موضوعيا بحدث وقع بعد الاعتراف بالانخفاض في القيمة
الاصول المالية المتاحة للبيع، الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية	القيمة العادلة	مبلغ خسائر الاحتفاظ غير المحققة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية	كلا
الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير مسجلة في البورصة و لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بشكل موفق.	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام معدل العائد السوقي الجاري لأصل مالي مماثل	الفرق بين المبلغ المرحل السابق و المبلغ المرحل الجديد	كلا

المصدر: طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج 2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص213.

ثالثا_ المعاجة المحاسبية للانخفاض في قيمة التثبيتات: إن التسجيل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للانخفاض في القيمة هو نفسه بالنسبة لكل من التثبيتات المالية و المعنوية و المالية و يكون كما يلي:[1]

12/31 ن		
من حـ/ خسائر غير محققة من السندات	X	
إلى حـ/ مجمع اتهلاك الأصل		X
قيد اثبات مصروف اتلاك الاصل المالي عن الفترة المالية (مصروف التسوية)		

[1] عبد الناصر محمد درويش، مرجع سابق، ص 134.

و كذلك:[1]

12/31/ ن		
من حـ/ خسارة انخفاض القيمة للتثبيت (المادي أو المعنوي)	X	
إلى حـ/ التثبيت (المادي أو المعنوي)		X
قيد اثبات انخفاض القيمة		

الفرع الثالث: التنازل عن التثبيتات

في بعض الاحيان تقرر المنشأة طواعية، عدم الاحتفاظ بأصل ما طويل الاجل حتى انتهاء عمره الافتراضي فالشركة قد تلغي منتجا ما و بالتالي لا تحتاج إلى التثبيتات التي كانت تستخدم لإنتاجه أو ربما يرغب المديرين في استبدال أو سحب هذه التثبيتات من الخدمة، لذلك تتطلب المحاسبة عن عمليات التنازل عن تلك التثبيتات:[2]

– قيد تسوية لتحديث نفقة الاهتلاك و حساب مجمع الاهتلاك؛

– قيد لتسجيل التصرف و يجب استبعاد تكلفة الاصل و مجمع اهتلاكه في تاريخ التصرف من الحسابات.

كما تتم عملية التنازل عن الاصول الثابتة بعدة طرق منها:

أولا_ الاستغناء بالبيع:[3] في هذه الحالة تتم مقارنة صافي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع مع صافي القيمة البيعية له (حيث القيمة البيعية = ثمن بيع الاصل – مصاريف البيع)، و ينتج عن هذه المقارنة أحد الاحتمالات التالية:

– إذا كانت "صافي القيمة البيعية = صافي القيمة الدفترية" نسجل القيد التالي:

تاريخ التنازل		
حـ/ الخزينة (صافي القيمة البيعية المحصل عليها)	X	
حـ/ مجمع اهتلاك الاصل	X	
حـ/ الأصل(بالتكلفة التاريخية)		X

[1] طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة، الاسكندرية، 2007، ص395.

[2] طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص395.

[3] عبد الناصر محمد درويش، مرجع سابق، ص–ص: 233–235.

-إذا كانت "صافي القيمة البيعية > صافي القيمة الدفترية" نسجل القيد التالي:

تاريخ التنازل		
حـ/ الخزينة	X	
حـ/ مجمع اهتلاك الاصل	X	
حـ/ الأصل(بالتكلفة التاريخية)		X
حـ/ أرباح بيع الاصل(بالفرق)		X

ج. إذا كانت "صافي القيمة البيعية < صافي القيمة الدفترية" نسجل القيد التالي:

تاريخ التنازل		
حـ/ الخزينة	X	
حـ/ مجمع اهتلاك الاصل	X	
حـ/ خسائر بيع الاصل(بالفرق)	X	
حـ/ الأصل(بالتكلفة التاريخية)		X

ثانيا_ الاستغناء بالاستبعاد من الخدمة بدون مقابل:[1] في هذه الحالة تتم مقارنة رصيد مجمع الاهتلاك للأصل في تاريخ الشطب مع تكلفة الاصل، و ينتج عن هذه المقارنة أحد الاحتمالين:

أ. إذا كان "رصيد مجمع الاهتلاك = تكلفة الأصل" نقوم بتسجيل العملية بجعل حـ/مجمع اهتلاك الأصل مدين و حـ/الأصل دائن.

ب. إذا كان "رصيد مجمع الاهتلاك أقل من تكلفة الأصل" فالمعالجة المحاسبية لهذه الحالة تكون بتسجيل في الجانب المدين كل من حـ/مجمع اهتلاك الأصل و حـ/خسائر شطب الأصل (بالفرق) و في الجانب الدائن حـ/الأصل

1. الاستغناء عن الأصل بالمبادلة:[2] و ذلك قد يحدث عن طريق مبادلته بأصل جديد بدلا منه، و تتوقف المعالجة المحاسبية لعملية التبادل على نوع المبادلة كما يلي:

أ. مبادلة الأصل بأصل مماثل: في هذه الحالة يتم مقارنة صافي القيمة الدفترية للأصل القديم بالقيمة الاستبدالية للأصل القديم في تاريخ المبادلة، و هنا تظهر أحد الاحتمالات التاية:

[1] المرجع نفسه، ص 236.

[2] المرجع نفسه، ص239.

- أن تكون صافي القيمة الدفترية مساوية للقيمة الاستبدالية و بالتالي لا يتم تحقيق أي أرباح أو خسائر من عملية المبادلة فيكون التسجيل المحاسبي بجعل كل من حـ/ مجمع إهتلاك الاصل القديم و حـ/الأصل الجديد(بالقيمة السوقية العادلة) في الجانب المدين و يقابلها في الجانب الدائن حـ/الأصل القديم(بالتكلفة) و حـ/ النقدية(بالمبلغ المسدد)
- إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة الاستبدالية هنا تظهر خسارة من العملية و تكون معالجتها المحاسبية بتسجيل في الجانب المدين حـ/مجمع إهتلاك الاصل القديم و حـ/الأصل الجديد(بالقيمة السوقية العادلة)، بينما في الجانب الدائن نسجل حـ/الأصل القديم (بالتكلفة) و حـ/النقدية(بالفرق)
- أن تكون القيمة الدفترية أقل من القيمة الاستبدالية في هذه الحالة يكون في الجانب المدين كل من حـ/مجمع إهتلاك الاصل القديم و حـ/الأصل الجديد(بالقيمة السوقية العادلة – الفرق)، أما حـ/الأصل القديم (بالتكلفة) و حـ/النقدية(بالفرق)

ملاحظة: كل عمليات التنازل يتم تسجيلها في تاريخ التنازل و الإقفال يكون في نهاية الدورة.

ب. مبادلة الأصل بأصل غير مماثل له: في هذا النوع من المبادلة تتم مبادلة أصل قديم بأصل جديد مختلف عنه (كمبادلة آلة قديمة بسيارة أو غيرها من الأصول الثابتة)، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بأرباح و خسائر المبادلة على السواء تطبيقا لمبادئ المحاسبة المعارف عليها.

وعند تحديد أرباح أو خسائر المبادلة تطبق نفس الخطوات السابقة المتبعة في حالة مبادلة الأصول المتماثلة، و عند تسجيل قيد المبادلة يسجل الأصل الجديد بالقيمة السوقية العادلة له في كل الحالات.

المبحث الثاني: جرد المخزون

يشكل المخزون عنصر هام في ميزانيات المنشآت الفردية و الجماعية، التجارية أو الصناعية. كما تلعب عملية مراقبة وجود المخزون و مدى دقة و صحة تقييمه دورا هاما في استمرارية المنشأة و مدى سالمة و مصداقية قوائمها المالية.

المطلب الأول: جرد و تقييم المخزون وفق SCF

يصنِّف النظام المحاسبي الملي المخزون في المجموعة الثالثة ضمن الأصول غير الجارية، و ينص على ضرورة جرداها على الأقل مرة واحدة في كل سنة مالية.

الفرع الأول: عموميات حول المخزون

أولا_ تعريف المخزون: بموجب النظام المالي الجديد لا يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس نوع الأصل بل يتم ذلك تبعا لوجهته

أو استعماله في إطار نشاط الكيان. و حسب المادة 321-1 من هذا النظام تعرَّف المخزونات على أنها أصول:[1]

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال التجاري؛
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستغلال خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان باحتساب المنتجات المناسبة له.

وعليه نجد أن المخزونات تتكون من[2]:

- المواد الأولية واللوازم: هي عناصر موجهة لكي تدخل في تركيبة المنتجات المصنعة؛
- تموينات أخرى: مواد ولوازم مستهلكة وأغلفة؛
- منتجات وسيطة: وهي عبارة عن منتجات وصلت مرحلة الانتهاء، لكنها موجهة للدخول في مرحلة جديدة من دورة الإنتاج؛
- منتجات تامة: عبارة عن منتجات بلغت مرحلة الإنجاز النهائي في دورة الإنتاج؛
- سلع: عناصر مشتراة لكي تباع على حالها؛
- قيد الإنجاز لإنتاج السلع: منتجات أو أشغال قيد الإنجاز.

ثانيا_ تقييم المخزون عند الدخول:

تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة وهي تتضمن كل التكاليف المحملة لجعل المخزون جاهزا للاستخدام من تكاليف الشراء (مشتريات، مواد مستهلكة/ مصاريف مرتبطة بالمشتريات،...)، تكاليف التحويل (مصاريف العمال وأعباء أخرى متغيرة أو ثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن أن تحمل إلى استخدام غير أمثل لطاقة الإنتاج للمنشأة)، مصاريف عامة، مصاريف مالية، والمصاريف الإدارية التي تحمل مباشرة للمخزون.[3]

1. تكلفة الشراء: تحتوي تكاليف شراء المخزونات على سعر الشراء، حقوق الاسترداد ورسوم أخرى (غير الرسوم المستردة)، كذلك كل مصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات، أما الحسومات التجارية الموجعات فتطرح لغاية تحديد تكاليف الشراء.

[1] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سابق، ص-ص:208-209.

[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 105.

[3] الموجع نفسه، ص106.

2. تكاليف التحويل: تضم تكاليف التحويل المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور، كما تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى منتحتات تامة، حيث أن التكاليف غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبيا ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل مصاريف الصيانة والإصلاحات، أما مصاريف الإنتاج غير المباشرة أو المتغيرة فهي تلك التكاليف التي تتغير بصورة مباشرة أو شبه مباشرة مع حجم النشاط مثل الأجور غير المباشرة.

الفرع الثاني: طرق جرد المخزون

تعتمد المؤسسة خلال متابعتها لحركة المخزون على كطريقتين هما:[1]

أولا_الجرد المادي للمخزون: حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد و بضاعة و منتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، و يجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة و سليمة، ذلك لأن كل تضخم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية، كما أن تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أثل من قيمتها الفعلية، و نلاحظ أن عملية حساب النتيجة و إعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسة إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.

ثانيا_الجرد المحاسبي للمخزون:

ويتم تبعا لأحد الاسلوبين:[2]

1. الجرد الدائم: تبعا لهذا الأسلوب فإننا نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات و مخرجات) و هكذا فإن رصيد الحساب في نهاية الدورة يظهر قيمة المخزون المعني، و المفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي (أي رصيد الحساب) للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.

2. الجرد المتناوب: وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون و التي تمسك من طرف مسيري هذه المصلحة. و في هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة و المواد و التموينات الأخرى في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) و في نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون و المتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، و ترصيد

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 141.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص-ص:42-43.

حسابات المشتريات و اثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي و الذي يتم إجراؤه بصفة دورية (في نهاية كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة).

المطلب الثاني: تسوية حسابات المخزون في نهاية الدورة وفق SCF

بعد جرد المخزون ماديا و محاسبيا و تحديد الفارق بينهما يتم معالجة هذا الفارق وفق قواعد و أسس يحددها النظام المحاسبي المالي و سيتم فيما يلي عرض المعالجة لمختلف الحالات الممكنة.

أولا: في ظل الجرد الدائم

1. تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي في نهاية السنة:

في حالة تطبيق الجرد الدائم و إذا ما تبين أن في نهاية السنة أن الجرد المادي يختلف عن الجرد المحاسبي و في حالة اعتبار الفارق بين الجردين فارقا عاديا، فإن تسوية الفارق تتم كالتالي

أ. **الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي:** تتم تسوية الفارق بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
30		حـ/مخزون بضاعة	X	
31		حـ/مواد و لوازم	X	
32		حـ/تموينات أخرى	X	
35		حـ/منتجات	X	
		إلى المذكورين:		
	600	حـ/مشتريات بضاعة مباعة		X
	601	حـ/مواد أولية مستهلكة		X
	602	حـ/تموينات أخرى (مستهلكة)		X
	72	حـ/إنتاج بالمخزن		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

ب.الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: تتم تسوية الفارق بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
600		حـ/مشتريات بضاعة مباعة	X	
601		حـ/مواد أولية مستهلكة	X	
602		حـ/تموينات أخرى (مستهلكة)	X	
72		حـ/إنتاج بالمخزن	X	
		إلى المذكورين:		
	30	حـ/مخزون بضاعة		X
	31	حـ/مواد و لوازم		X
	32	حـ/تموينات أخرى		X
	35	حـ/منتجات		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

2. تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي و الجرد المحسبي:[1] في حالة اعتبار الفرق في المخزون فرقا غير عادي، فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسويته كالتالي:

أ. الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي: تتم تسوية الفارق بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ ن		
3..		من حـ/المخزون	X	
	757	إلى حـ/نواتج استثنائية عن عمليات التسيير		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

ب. الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: تتم تسوية الفارق بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ ن		
757		حـ/نواتج استثنائية عن عمليات التسيير	X	
	3..	حـ/المخزون		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

[1] المرجع نفسه، ص142.

ثانيا: في ظل الجرد المتناوب للمخزون

تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، و لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون و التي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة و في هذا الاسلوب تكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

1. **خلال الدورة:** يتم إثبات فواتير الشراء فقط، قيد دخول المخزون لا يسجل.

		خلال الدورة		
		من المذكورين:		
380		حـ/مشتريات بضاعة	X	
381		حـ/ مشتريات مواد أولية و لوازم	X	
382		حـ/مشتريات تموينات أخرى	X	
		إلى المذكورين:		
	401	حـ/موردو المخزونات		X
	512	حـ/البنك		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

2. **في نهاية الدورة:** و بعد إجراء الجرد المادي

أ. **إلغاء مخزون نهاية المدة:**

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
600		حـ/مشتريات بضاعة مباعة	X	
601		حـ/ مواد أولية و لوازم مستهلكة	X	
602		حـ/تموينات أخرى مستهلك	X	
72		حـ/إنتاج بالمخزن	X	
		إلى المذكورين:		
	30	حـ/مخزون بضاعة		X
	31	حـ/مواد و لوازم		X
	32	حـ/تموينات أخرى		X
	35	حـ/منتجات		X
		تسوية الفارق بين الجرد المادي و المحاسبي		

ب.ترصيد حساب المشتريات:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:	X	
600		حـ/مشتريات بضاعة مباعة	X	
601		حـ/ مواد أولية و لوازم مستهلكة	X	
602		حـ/تموينات أخرى مستهلك		X
		إلى المذكورين:		X
	30	حـ/مخزون بضاعة		X
	32	حـ/مواد و لوازم مخزنة		
	31	حـ/تموينات أخرى مخزنة		

ج. إثبات مخزون نهاية المدة:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
30		حـ/مخزون بضاعة	X	
31		حـ/مواد و لوازم	X	
32		حـ/تموينات أخرى	X	
35		حـ/منتجات	X	
	600	إلى المذكورين:		
	601	حـ/مشتريات بضاعة مباعة		X
	602	حـ/مواد أولية مستهلكة		X
	72	حـ/تموينات أخرى (مستهلكة)		X
		حـ/إنتاج بالمخزن		X

المطلب الثالث: جرد المخزون وفق معايير المحاسبة الدولية و مدى تطابقه مع النظام المحاسبي المالي

لقد تناولت معايير المحاسبة الدولية مشكلة تقييم و معالجة المخزونات ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزون و الذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات.

أولا_ تكاليف المخزون:[1] حسب IAS 02 فإن تكاليف المخزون تشمل تكاليف الشراء مثل سعر الشراء و أعباء الاستراد، بالإضافة إلى تكاليف التحويل (التي تحتوي تكاليف العمل المباشر و التكاليف الإضافية مثل التكاليف الاضافية المتغيرة و الثابتة المخصصة في إطار طاقة الانتاج العادية) و التكاليف الأخرى مثل تكاليف التصميم لاحتياجات معينة للعميل و تكاليف الاقتراض.

كما يستبعد من تكاليف المخزون المبالغ غير العادية للمواد و العمل و التكاليف الاضافية (غير المباشرة)، تكاليف التخزين ما لم تكن ضرورية قبل تقدم عملية الانتاج، التكاليف الادارية غير المباشرة التي لا تسهم في وضع المخزون في مكانه و حلته الراهنة، و كذلك تكاليف البيع.

أما تكلفة المخزون التي لا تخضع للتبادل بالشكل العادي و تلك المنتجة و المنفصلة لمشروعات محددة، تسند بتحديد معين للتكاليف الفردية لها.

ثانيا_ تخصيص و قياس تكاليف المخزون:[2]

تخصص تكاليف المخزون باستخدام أيا من تدفقات التكلفة التالية:

– تكلفة المتوسط المرجح؛

– الوارد أولا يصرف أولا.

كما يمكن استخدام التقنيات التالية لقياس تكلفة المخزون إذا كانت نتائج التكلفة متقاربة:

– التكاليف المعيارية: حيث يجب أخذ المستويات العادية للمواد و العمل و الطاقة الحالية في الحسبان، كما يجب مراجعة التكلفة المعيارية بانتظام لضمان نها تقارب التكلفة الفعلية.

– طريقة التجزئة: تستخدم عادة في صناعة التجزئة بواسطة المنشآت و التي لها أعداد كبيرة من أصناف المخزون ذات هوامش ربح إجمالية مماثلة، حيث يجب تخفيض قيمة المبيعات بالهامش الاجمالي لحساب التكلفة، و استخدام نسب متوسطة بالنسبة لكل مجموعة بنود متجانسة، كما يجب الأخذ في الحسبان أسعار البيع المخفضة.

بهذا و من خلال ما تم عرضه سابقا من أهداف و محاور أساسية لهذا المعيار نجد النظام المحاسبي المالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولة فيما يخص التقييم و المعالجة المحاسبية لجرد المخزونات والافصاح عنها في القوائم المالية.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير لمحاسبة، مرجع سابق، ص86.

[2] المرجع نفسه، ص86.

المبحث الثالث: جرد أصول جارية أخرى و تسويات أخرى للحسابات

بالإضافة إلى جرد التثبيتات وجرد المخزون، نجد هناك مجموعة من التوسيات الأخرى المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة، والتي تتطلب من امنشأة تسويتها في نهاية السنة المالية.

المطلب الأول: جرد حسابات الغير و تسوية حسابات خصوم أخرى

تدخل أيضا ضمن عملية التسوية في نهاية الدورة كل من حسابات الغير كالعملاء و الموردين وحسابات إعانات الاستثمار و حساب المستغل

الفرع الأول: تسوية حسابات العملاء:

إن فحص ومتابعة حسابات العملاء يتم بشكل مستمر وخلال كامل الفترة المحاسبية، وهذا بدراسة دقيقة لملفات مختلف العملاء، قصد معرفة صعوبات التحصيل أو مخاطر التسديد، وعليه نجد نوعين من الديون هما[1]:

– العملاء العاديون: هم العملاء الذين يتوقع منهم أن يسددوا دينهم بشكل عادي وفي الوقت المحدد وعليه لا نجد أي معالجة محاسبية لهذا الصنف؛

– العملاء المشكوك في تحصيل دينهم: هم العملاء الذين يتوقع أن لا يسددوا جزءا أو كل الدين المستحق عليهم وعليه يجب أن تكون هنا معالجة لهذا الصنف؛

– بالإضافة إلى ذلك يمكن أن نصادف حالة يكون فيها رصيد حساب العملاء دائن، مما يتطلب تسوية في نهاية السنة.

أولا_ تسوية حسابات العملاء التي لها رصيد دائن: في الحالات العادية يكون رصيد العملاء مدين، لكن توجد وأن نجد أن رصيد أحد العملاء دائنا فهذا يعني أن الحساب تحول من أصول إلى خصوم، وعليه يجب إظهار هذا الحساب ضمن الخصوم وهذا بعد دمجه في حـ/419 عملاء دائنون، وهذا بجعل الحساب السابق دائنا، وفي بداية السنة الموالية نسجل قيدا معاكسا للقيد السابق، وبهذا يتم ترصيد حـ/419 وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالتالي[2]:

		12/31/ ن		
411		من حـ/العملاء	X	
	419	إلى حـ/العملاء الدائنون		X

[1] كتوش عاشور: المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان الطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص222.

[2] عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص147.

419		12/31/ ن		
	411	حـ/العملاء الدائنون	X	
		حـ/العملاء		X

ثانيا_ الخسارة في قيمة العملاء: بعد دراسة مختلف العملاء تقوم المؤسسة بتحديد أنواع العملاء من عملاء عاديون، وعملاء مشكوك في تحصيل دينهم، وعليه تقوم المؤسسة بالقيام بالمعالجة المحاسبية للعملاء المشكوك في تحصيل دينهم وهذا عبر مراحل التالية[1]:

1. إثبات الدين المشكوك في عدم تحصيله: تقوم المؤسسة في نهاية السنة بإعادة تصنيف العملاء المشكوك في تحصيل دينهم وهذا بوضعهم في حساب خاص وهو حـ/416 عملاء مشكوك في تحصيل دينهم وهذا بوضعهم في حساب خاص وهو حـ/416 عملاء مشكوك في تحصيل دينهم كالتالي:

416		12/31/ ن		
	411	من حـ/العملاء المشكوك في تحصيل دينهم	X	
		الى حـ/العملاء		X

وهذا بمقدار الدين المشكوك في عدم تحصيله.

2. إثبات الخسارة في القيمة: بعد معالجة وضعية العملاء ومغرفة وضعيتهم المالية، ومدى قدرتهم على التسديد، يتم تشكيل الخسارة في القيمة لمختلف العملاء المشكوك في دينهم، وتكون قيمة الدين عادة نسبة مئوية من الدين الإجمالي والذي يكون خارج الرسم، وبعد تحديد قيم الخسارة في الدين يتم تسجيل القيد التالي:

685		12/31/ ن		
	491	من حـ/مخصصات خسائر القيمة أصول غير جارية	X	
		الى حـ/خسائر القيمة عن حسابات العملاء		X

3. تعديل الخسارة في الدورة القادمة:

– **الحالة الأولى:** تزداد وضعية العميل تعقدا، وعليه تقوم المؤسسة بالزيادة في خسارة القيمة وهذا بالرفع من نسبة الدين المشكوك فيه، وهنا يتم تسجيل نفس القيد السابق، ولكن المبلغ يكون بالفرق بين الخسارة الواجب تشكيلها والخسارة المشكلة سابقا.

– **الحالة الثانية:** في حالة ما إذا تحسنت وضعية العميل، مما يستدعي التخفيض من الخسارة المشكلة سابقا أو إلغاءها نهائيا، وعليه يسجل المحاسب القيد التالي:

[1] BEATRICE ET FRANCIS GRANDUILLOT: comptabilité général14[e]édition,gaulino,France,2011, p281-284.

491		12/31/ ن		
	781	حـ/خسائر القيمة عن حسابات العملاء	X	
		حـ/استرجاعات خسائر القيمة للأصول الجارية		X

4. الديون غير قابلة للتحصيل: إذا تعقدت وضعية العميل أكثر، وتم التاكد من أن العميل غير قادر على تسديد دينه، يتوجب على المحاسب إعدام دينه وتحويله إلى دين غير قابل للتحصيل كالتالي:

		12/31/ ن		
654		حـ/خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	X	
4457		حـ/الدولة، الرسوم على رقم الأعمال (TVA)	X	
	411	حـ/العملاء		X

ملاحظة: تم ترصيد الرسم على القيمة المضافة باعتبار أن العميل غير قادر على تسديدها، وقد سجلت من قبل دينه لما تسلم الفاتورة، وكذلك لا بد من استرجاع خسارة القيمة الخاصة بهذا العميل.

الفرع الثاني: تسوية حسابات الموردين

تتم عملية جرد الموردين (موردو المخزون و الخدمات و التثبيتات ..) من خلال القيام بالعمليات التالية:[1]

أولا_ مراجعة الوثائق: حيث تتم مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير و كذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها و إعادة تصنيفها إلى خصوم غير جارية وأخرى جارية و هذا تبعا لتاريخ استحقاقها (تسديدها).

ثانيا_ تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين: إن حسابات الموردين هي حسابات خصوم، فمن الطبيعي إذن أن تكون أرصدة هذه الحسابات دائنة في نهاية السنة، لكن يحدث أن تكون أرصدة بعض الموردين مدينة في نهاية السنة، و مثل هذه الحالات غير الطبيعية تتطلب التسوية و ذلك بجعل الحساب 4097 حـ/الموردون– حسابات مدينة، مدينا، و حسابات الموردين ذات الرصيد المدين دائنة، و بهذا ترصد هذه الأخيرة، و يظهر الحساب 4097 ضمن الأصول.

و يكون القيد المسجل كالآتي:

[1] عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص57.

4097		12/31 /ن حـ/الموردون– حسابات مدينة حـ/الموردون– ..	X	X

ملاحظة: أن الحساب 4097 هو حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية السنة الموالية بكتابة قيد معاكس للقيد المسجل في نهاية السنة.

الفرع الثالث: تسوية إعانات الاستثمار

أولا_ تعريف:

لقد عرف النظام المحاسبي المالي الإعانات العمومية على أنها "عمليات تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الاعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا"[1].

و هو التعريف الذي يتوافق مع التعريف الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 20 (المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية) "منح الحكومة هي معونة حكومية يترتب عليها تحويل موارد مقابل التوافق سواء مع الماضي أو المستقبل مع بعض الشروط المتعلقة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة"[2].

يميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من الإعانات المستلمة من طرف المؤسسات:[3]

– **إعانات الاستثمار:** تتضمن حـ/131 إعانات التجهيز، و حـ/132 إعانات أخرى للاستثمار، تسجل في النواتج في حساب النتيجة على دورة أو عدة دورات بنفس معدل التكليف المرتبط بها.

– **إعانات الاستغلال:** تتضمن 741 حـ/إعانة توازن و 748 حـ/إعانات أخرى للاستغلال

ثانيا_ تسوية الإعانات: ينص النظام المحاسبي المالي على أن الإعانة الموجودة في الأموال الخاصة يجب ترحيلها تدريجيا إلى نتيجة المؤسسة، فالإعانة التي كانت عند تخصيصها تعتبر مصدر تمويل دون التأثير على النتيجة، تتحول بالتدريج إلى نواتج تأتي إلى زيادة الدورات اللاحقة، وهذا بتحويلها إلى حـ/754 حصة إعانات الاستثمار المرحلة إلى نتيجة الدورة[4].

عند القيام بتسوية الإعانات يجب التأكد أن التثبيت المتعلق بالإعانة قابل للاهتلاك أم عير قابل للاهتلاك، وتكون عملية التسوية كالتالي:

[1] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سابق، ص37.
[2] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 396.
[3] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 113.
[4] المرجع نفسه، ص115.

1. الإعانات الخاصة بالتثبيتات المهتلكة: يتم استرجاع الإعانة بنفس المدة وبنفس معدل الاهتلاك الخاص بالتثبيتات المقتناة باستعمال الإعانة، ومن الناحية العملية فإن جزء الإعانة المرحل إلى نتيجة الدورة يتم الحصول عليه وفق العلاقتين التاليتين[1]:

مبلغ الإعانة × معدل الاهتلاك

مبلغ قسط الاهتلاك × مبلغ الإعانة ÷ مبلغ التثبيت

2. الإعانات الخاصة بالتثبيتات غير المهتلكة: يتم استرجاع الإعانة من خلال المدة التي من خلالها غير قابل للتصرف إذا لم يكن هناك أي شرط قابلية عدم التصرف، يتم استرجاع الإعانة في النتيجة على مدة 10 سنوات وفقا لطريقة الاهتلاك الخطي[2].

ثالثا_ المعالجة المحاسبية: مهما كان نوع الإعانة فإن عملية الاسترجاع تكون كالتالي:

		12/31/ ن		
131		حـ/ إعانات التجهيز	X	
132		حـ/ إعانات أخرى للاستثمار	X	
	754	حـ/أقساط إعانات الاستثمار المحولة الى نتيجة الدورة		X

الفرع الرابع: تسوية حساب المستغل

تقيد المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة و المستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية ن-1...) و كذلك الأجر العادي للمستغل، المرتبط بعمله بعمله عند الاقتضاء في الحساب "108 حـ/المستغل"، و عند إقفال السنة المالية، يحول الرصيد الباقي من هذا الحساب ضمن إعداد الكشوف المالية إلى الحساب 101 حـ/أموال الاستغلال وفق القيد التلي:[3]

		12/31/ ن		
108		حـ/المستغل	X	
	101	حـ/أموال الاستغلال		X
		ترصيد حساب المستغل الدائن		
		12/31/ ن		
101		حـ/أموال الاستغلال	X	
	108	حـ/المستغل		X
		ترصيد حساب المستغل المدين		

[1] BEATRICE ET FRANCIS GRANDGUILLOT: comptabilité général, op-cit, p262.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص 116.

[3] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص208.

المطلب الثاني: جرد الحسابات المالية الأخرى

بالإضافة إلى التثبيتات المالية التي تم التطرق إلى كيفية جردها و تسويتها في نهاية السنة هناك أصول مالية أخرى يجب تسويتها قبل إقفال الحسابات.

الفرع الأول_ جرد حساب الصندوق: يتم في نهاية السنة جرد النقديات بالصندوق و إعداد محضر يظهر قيمتها، كما تتم تسوية أي فروق بين المبالغ الموجودة فعلا بالصندوق و الرصيد المحاسبي لحساب الصندوق، و تكون التسجيل المحاسبي لقيود التسوية وفق الحالتين التاليتين:

– إذا كان الرصيد المحاسبي للصندوق أكبر من الرصيد الفعلي:

6572		12/31/ ن	X	
	53	حـ/فارق أو خطأ في حساب الصندوق		X
		حـ/الصندوق		
		تسوية الفارق في حساب الصندوق		

–إذا كان الرصيد المحاسبي للصندوق أقل من الرصيد الفعلي:

530		12/31/ ن	X	
		حـ/الصندوق		
	7572	حـ/فارق أو خطأ في حساب الصندوق		X
		تسوية الفارق في حساب الصندوق		

الفرع الثاني_ تسوية حساب البنك:

على في كل نهاية سنة مالية على الأقل توضيح حساب البنك لديها، و لا يتأتى لها ذلك إلا إذا كانت على علم بكل تفاصيل حساب المؤسسة لدى البنك المعني، ثم تقوم بإجراء مقارنة بين الحسابين و تسوية الفوارق وفق إجراءات محددة من طرف النظام المحاسبي المالي و هو ما يعرف بالمقاربة البنكية.

أولا_ مبدأ المقاربة البنكية: تقوم المؤسسة في نهاية كل مدة معينة عادة ما تكون السنة، بمراقبة حسابها البنكي لدى البنك المتعامل معها، ونجد في الغالب عدم التطابق بين رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد المؤسسة لدى البنك المسجل ضمن الكشف المرسل ويعود ذلك لأسباب التالية[1]:

– أخطاء في المجاميع المرتكبة سواء من طرف المؤسسة أو البنك؛

[1] AZAM BECHKIR ET NACER MERZOUK: comptabilité général et approfondie, page bleues, Algérie, 2004,P226.

– شيكات من طرف الزبائن تم تسجيلها من طرف المؤسسة، ولم ترسل بعد للبنك للتحصيل؛
– الحصول على فوائد من طرف البنك لكن لم تسجل من طرف المؤسسة بعد؛
– مصاريف مسك الحسابات اقتطعت مباشرة من طرف البنك دون إشعار للمؤسسة.

تعتمد المقاربة البنكية على مبدأ الحسابين المتبادلين، حيث أن كل مبلغ مسجل في الجانب المدين بالنسبة للمؤسسة يكون مسجل في الجانب الدائن عند البنك، والعكس صحيح.

ثانيا_ خطوات إجراء المقاربة البنكية: تقوم عملية المقاربة البنكية على أساس مقارنة الكشف المرسل من طرف البنك مع حساب البنك لدى المؤسسة، حيث شطب جميع العمليات المتشابهة بين الجانب المدين لحساب البنك والجانب الدائن للكشف المرسل، وكذا الجانب الدائن لحساب البنك والجانب المدين للكشف المرسل، وفي النهاية فقد نجد العمليات التي تسببت في وجود فرق بين رصيدي الكشف المرسل وحساب البنك[1].

ثالثا_ التسجيل المحاسبي للمقاربة البنكية: بعد إجراء عملية المقاربة البنكية من طرف المؤسسة، نأتي بعدها عملية التسجيل المحاسبي حيث يهتم المحاسب بتسجيل العمليات التي تأثر على المؤسسة فقط، وتكون عملية التسجيل في اليومية كالتالي[2]:

أ. في حالة عدم تسجيل المؤسسة لتحصيلات بنكية:

		12/31/ ن		
512		حـ/البنك	X	
	411	حـ/ العملاء		X
	768	حـ/المنتوجات المالية الأخرى		X

أ. في حالة عدم تسجيل المؤسسة لمدفوعات بنكية:

		12/31/ ن		
627		من المذكورين:		
661		حـ/الخدمات المصرفية وما شابهها	X	
401		حـ/أعباء الفوائد	X	
		حـ/موردون المخزونات والخدمات	X	
	512	الى حـ/البنك		X

[1] BEATRICE ET FRANCIS GRANDUILLOT: comptabilité général, op-cit, 2011, P 215.
[2] IBID, P217.

المطلب الثالث: مؤونات الأخطار و التكاليف

عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 125 مؤونات الأعباء على أنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبالغها غير مؤكدة. إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية مجتمعة:

– عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى؛

– عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

– عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة و على أساس أفضل تقدير للنفقات(أي للأعباء)، كما أن مراجعة و تعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة، و أن استعمال المؤونة يكون فقط للمخصصات المستعملة لها أصلا، وقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونة الأعباء إلى مؤونات للأعباء–خصوم غير جارية(الحساب 15)، أو مؤونات للأعباء– خصوم جارية(الحساب481)[1]

أولا_ مبادئ محاسبة المؤونات:[2]

إن الخسائر العملياتية المستقبلية لا تكون محلا لمؤونات الأعباء، و كذاك لا تدرج ضمن مؤونات الأعباء تكاليف العقود غير المنجزة (أو المنجزة جزئيا) و المقدرة بتاريخ إقفال الميزانية، إلا إذا كانت تحقق عجزا.

و من الأمثلة التي تعالج لإدراج مؤونات نجد مؤونات الأخطار (نزاعات، ضمانات قدمت للزبائن، العقود ذات العجز، أخطار المحيط و البيئة)، و مؤونات أعباء المستخدمين باستثناء المنح و الالتزامات المشابهة.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشى الالتزام المعني، و يعتمد عند تحديد هذا المبلغ على المعلومات المتوفرة في نهاية الدورة، و قد تلجأ المؤسسة عند الضرورة إلى الأحداث ما بعد الميزانية الختامية بما في ذلك رأي الادارة و تقارير خبراء مستقلين و لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص75.

[2] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 101.

ثانيا_ المعالجة المحاسبية للمؤونات:[1]

1. الحساب 15 مؤونة للأعباء- خصوم غير جارية:

أ. عند تكوين المؤونة:

68 .		12/31/ ن		
	15.	من حـ/مخصصات الاهتلاكات و مؤونة- أصول غير جارية	X	
		إلى حـ/المؤونات للأعباء- أصول غير جارية		X

ب. عند دفع مبلغ المؤونة:

6....		12/31/ ن		
	40/530/512..	من حـ/الأعباء المتعلقة بالمؤونة المشكلة	X	
		ال حـ/البنك، الصندوق، الموردون(حسب طريقة الدفع)		X

ت. إلغاء المؤونة:

15.		12/31/ ن		
	78..	من حـ/المؤونات للأعباء- أصول غير جارية	X	
		إلى حـ/ الاسترجاعات عن خسائر القيم و المؤونات		X

قد تضطر المؤسسة في نهاية السنة الموالية إلى تعديل قيمة المؤونة عند الحاجة، حيث تكون هناك زيادة أو نقصان في هذه القيمة، ففي حالة الزيادة تقوم المؤسسة في نهاية تلك السنة بتسجيل نفس قيد التكوين لكن بمبلغ الزيادة فقط،أما في حالة التخفيض تسجل المؤسسة نفس قيد الإلغاء و لكن بمبلغ الانخفاض فقط.

2. الحساب 481 المؤونات- الخصوم الجارية:[2]

عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد و الي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال 12 شهرا تكون موضوع محاسبي، و ذلك بتشكيل مؤونة لها كما يلي:

685.		12/31/ ن		
	481	من حـ/مخصصات الاهتلاكات و مؤونة- أصول غير	X	
		إلى حـ/ المؤونات- الخصوم الجارية		X

[1] المرجع نفسه، ص-ص: 102-103.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص78.

إن المعاجة المحاسبية للمؤونة (من حيث الزيادة، تخفيض أو الاستخدام) تكون كما رأينا لدى دراسة الحساب 15. مع مراعاة استخدام الحساب 685 عوض 681.

من خلال ما سبق و بالرجوع إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS37 (المخصصات، الالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة) الذي من بين ما ينص عليه (عملا بمبدأ الحيطة و الحذر) شروط الاعتراف بالمخصص (المؤونة حسب SCF):[1]

– ظهور التزام حالي (قانوني أو استدلالي) كنتيجة لحدث ماضي (الحدث الملزم)؛

– احتمالية الدفع النقدي (أكثر من كونه غير محتمل)؛

– إمكانية تقدير قيمته بموثوقية.

وبالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للمخصصات التي ينصح بها هذا المعيار نجد أن النظام المحاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص المعاجة المحاسبية لمؤونات الأخطار والتكاليف.

المبحث الرابع: حساب النتيجة و عرض الكشوف المالية

في نهاية السنة المالية وحتى تتحمل الدورة أعباءها الفعلية و نواتجها الفعلية تقوم المؤسسة بتسوية هذه الأعباء و النواتج وفق عمليات محددة من طرف النظام المحاسبي المالي، و بعد التسوية يتم حساب نتيجة الدورة و إعداد الكشوف المالية الضرورية و التي يلزم بها النظام المحاسبي المالي كل مؤسسة ناشطة فوق التراب الجزائري و تخضع لقانونه التجاري.

المطلب الأول: تسوية حسابات المصاريف و النواتج

حتى تتمكن المنشأة من حساب النتيجة الصافية لدورة محاسبية معينة تقوم في نهاية هذه الدورة بتسوية الأعباء و النواتج لنفس الدورة، و هذا احتراما لمبدأ استقلالية الدورات و حتى تتحمل الدورة أعباءها الفعلية، و من هنا يوجد هناك دفع لبعض التكاليف أو قبض لبعض النواتج لنفس الدورة.

الفرع الأول: تسوية الأعباء في نهاية السنة

تتمثل هذه العملية في:[2]

[1] خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 448.

[2] المرجع نفسه، ص 59.

أولا_ الأعباء الواجبة الدفع: و هي عبارة عن الأعباء التابعة للسنة الحالية و غير المسددة بعد، تسجل شريطة أن تكون مبلغها بما فيه الكفاية و قابلا للتقدير، حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا و الحساب المناسب من المجموعة الرابعة دائنا. وكون القيد المسجل كالآتي:

6..		12/31/ ن		
		من حـ/ الأعباء	X	
		إلى المذكورين:		
	408	حـ/موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		X
	428	حـ/المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها		X
	438	حـ/الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها		X
	448	حـ/الدولة، الأعباء الواجب دفعها		X
	468	حـ/ الأعباء الأخرى الواجب دفعها		X

ثانيا_ المصاريف المسددة (المقيدة) سلفا: "هي تكاليف مستحقة على الدورة القادمة و تم دفعها خلال الدورة الحالية، و يمكن القول أن التكاليف المقيدة سلفا هي عبارة عن حقوق الدورة الحالية على الدورة القادمة"[1].

يجب تخفيض هذه المصاريف بجعل الحساب 486 مدينا و يقابله في الجانب الدائن حساب الأعباء المناسب بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية و التابعة للسنة القادمة.

486		12/31/ ن		
		من حـ/أعباء مقيدة سفا	X	
	6..	إلى حـ/ الأعباء		X

ملاحظة: حسب النظام المحاسبي المالي فإن الحساب 486 حـ/أعباء مقيدة سفا هو حساب وسيط أو مؤقت يفتح في نهاية السنة يرصد بعكس القيد في بداية السنة الموالية.

الفرع الثاني_ تسوية النواتج في نهاية الدورة:

في نهاية السنة و حتى تستفيد كل دورة من نواتجها الحقيقة فإن على المؤسسة القيام بتسمية النواتج، و هذه العملية تتمثل في:

[1] عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 229.

أولا_ النواتج المستحقة:[1] و هي النواتج التابعة للسنة الحالية و غير المحصلة بعد و تسجل بجعل حساب النواتج المعني دائنا و الحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا كما ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم:06

تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية و غير المحصلة بعد

الحساب المدين	حساب النواتج (دائن)
418 حـ/عملاء- نواتج لم تعد فواتيرها 2768 حـ/فوائد مستحقة غير محصلة 409 حـ/موردون مدينين	70 حـ/مبيعات بضاعة، منتجات، خدمات 76 حـ/نواتج مالية -تخفيضات تجارية؛ على مشتريات بضاعة و مواد و خدمات، و خصم ينتظر تحصيله...

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النزام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص 64.

ثانيا_ النواتج المحصلة (المسجلة) مقدما:[2] أي أن النواتج التابعة للسنة القادمة و المحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض و هذا تطبيقا لمبدأ استفادة كل دورة من نواتجها و تحميلها الأعباء الخاصة بها و لتحقيق ذلك فإننا و في نهاية السنة (ن) نجعل حساب النواتج المعني مدينا و حساب 487 حـ/نواتج مقيدة سلفا دائنا بقيمة النواتج المحصلة مقدما، إن الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية بعكس القيد المسجل في نهاية السنة (ن).

7..		12/31/ ن	X	
	487	من حـ/النواتج إلى حـ/النواتج المقيدة سلفا		X

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لتسوية حسابات المصاريف و النواتج وفق معايير المحاسبة الدولية

بالإطلاع على محتوى معايير المحاسبية لم يتم العثور على معيار محاسبي محدد يتناول التسويات الجردية للإيرادات و المصروفات و لكن بعد البحث في مختلف الدراسات ذات العلاقة وجدنا أن أسس تسوية الإيرادات و المصروفات تتم على النحو التالي:[3]

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 64.

[2] المرجع نفسه، ص64.

[3] طارق عبد العال حماد، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص-ص: 215-216.

أولا: تحديد الايرادات و المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية و هي التي تظهر في قائمة الدخل.
ثانيا: أظهار الفرق بين المتحصلات من الايرادات و ما يخص الفترة المحاسبية فعلا، و بين المدفوعات من المصروفات و ما يخص الفترة المحاسبية فعلا في الميزانية كأصول أو خصوم حسب ما إذا كان هذا الفرق يمثل مبالغ مستحقة للمنشأة من طرف الغير كالمصروفات المقدمة أو الايرادات المستحقة (أصول) أو مستحقة على المنشأة للغير مثل المصروفات المستحقة و الإيرادات المقدمة (خصوم).
ثالثا: العمليات التي تحتاج إلى تسويات كالمصروفات المقدمة، المصروفات المستحقة، الإيرادات المقدمة، الايرادات المستحقة.
و هذا ما يتوافق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: غلق الدفاتر المحاسبية و ترصيد حساب النتيجة

لم يتناول النظام المحاسبي المالي عملية إقفال الحسابات و إعادة فتحها بشكل منفصل و مفصل بل اكتفى بالإشارة اليها فقط عند تطرقه لكيفية معالجة الاحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال في المادة 13 منه.[1]
فيما يلي سيتم تناول كيفية معالجة عملية إقفال الحسابات و إعادة فتحها وفق معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: إقفال الحسابات

أولا_ إقفال دفتر اليومية:

هناك ثلاثة طرق يمكن انتهاجها للقيام بهذه العملية سنحاول إيجازها كما يلي:[2]

1. **الطريقة البسيطة:** هي أبسط و أسهل طريقة، حيث يتم تجميع المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة لليومية، ثم التأكد من وجود المساواة بين مجموع الطرف المدين و مجموع الطرف الدائن، و كذا مع المبلغ الموجود في ميزان المراجعة بعد الجرد، و هذه الطريقة يتم استعمالها من طرف المحاسبة اليدوية، حيث نجد في نهاية اليومية ما يلي:

12/31/ ن تم إيقاف دفتر اليومية على المبلغ (كتابة المبلغ بالأحرف)	مجموع المدين	مجموع الدائن

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 13، ص4.
[2] GUILLAUM Blin et autre, introduction a la comptabilité, série 04, Cnam, France, 2010, P15-18.

2. طريقة الإلغاء لحسابات الميزانية: بواسطة هذه الطريقة يتم ترصيد جميع حسابات الميزانية الموجودة في ميزان المراجعة بعد الجرد، حيث يتم ترصيد الحسابات المدينة بجعلها دائنة، و الحسابات الدائنة بجعلها مدينة و يمكن توضيح ذلك كالآتي:

		12/31/ ن		
		من المذكورين:		
10		حـ/رأس المال و الاحتياطات و ماثلها	X	
15		حـ/مؤونات الاعباء	X	
28		حـ/اهتلاكات	X	
39		حـ/خسائر القيمة للمخزونات	X	
	2	إلى حـ/ التثبيتات		X
	3	حـ/المخزونات		X

ثانيا_ اقفال دفتر الأستاذ[1]: اقفال دفتر الاستاذ يكون حسب الطريقة المتبعة في إقفال اليومية، ففي إطار الطريقة الاولى فإنه يتم تحديد رصيد كل حساب بعد آخر عملية مسجلة، أما الطرق الأخرى فإنه يتم بواسطة ترحيل التسجيلات المحاسبية المسجلة عند الاقفال و منه يتم اقفال دفتر الاستاذ بطريقة آلية.

الفرع الثاني: إعادة فتح الحسابات

عند اعادة فتح الحسابات و مهما كانت الطريقة المستعملة هناك بعض القيود التي يجب تسجيلها و المتمثلة فيما يلي:[2]

أولا_ إعادة فتح اليومية: يمكن أن تؤدى بإحدى الطرق التالية:[3]

أ.طريقة استرجاع مجاميع ميزان المراجعة بعد الجرد: تعتمد هذه الطريقة على استرجاع مجموع أرصدة ميزان المراجعة بعد الجرد للدورة السابقة، ثم تسجيل العمليات الأولية و هي العمليات الخاصة بتسوية حسابات الأعباء و النواتج و تكون عملية التسجيل المحاسبي كالآتي:

		01/01/ ن+1		
		مجموع مرحل	XXX	XXX

[1] IBID, P18.
[2] IBID, P18.
[3] IBID, P19-22.

6	486	01/01/ ن+1 من حـ/الأعباء إلى حـ/أعباء مقيدة سلفا	X	X
487	7	/ من حـ/نواتج مقيدة سلفا إلى حـ/النواتج	X	X

ب. طريقة استرجاع حسابات الميزانية: بواسطة هذه الطريقة يتم استرجاع الحسابات الخاصة بالميزانية من ميزان المراجعة بعد الجرد للدورة السابقة و تسجيلها، ثم تسجيل العمليات الخاصة بالتسوية، و يكون التسجيل كالآتي:

01/01/ ن+1 من الأصول إلى الخصوم	XXX	XXX

بعد هذا القيد يتم تسجيل مختلف القيود الخاصة بالتسويات كما تم الاشارة إليه في الطريقة الأولى.

ج. استعمال الحساب الوسيط 890 حـ/ افتتاح الميزانية: بواسطة هذه الطريقة يتم اثبات مختلف حسابات الميزانية من خلال ميزان المراجعة بعد الجرد للدورة السابقة، و هذا باستعمال الحساب الوسيطي 890 حـ/ افتتاح الميزانية، ثم تسجيل القيود الخاصة بالتسوية، و تكون عملية التسجيل كالتالي:

01/01/ ن+1 من الأصول إلى 890 حـ/افتتاح الميزانية	X	X
01/01/ ن+1 من 890 حـ/افتتاح الميزانية إلى الخصوم	X	X

بعد تسجيل هذين القيدين يتم تسجيل مختلف القيود الخاصة بالتسويات كما تم توضيحه سابقا.

الفرع الثالث: ترصيد حساب نتيجة الدورة

إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال سنة ما، و تبعا لصنف المؤسسة فإننا نلاحظ:

– **بالنسبة للشركات:** تسجل نتيجة الدورة بالطرف الدائن للحساب 120 حـ/نتيجة الدورة إذا كانت النيجة ربحا، بينما تسجل بالطرف المدين للحساب 129 إذا كانت العكس. و ينص النظام المحسبي المالي على أن توزيع النتيجة يكون تبعا لقرار التوزيع الذي يتخذه الجهاز القانوني المخول بذلك (أي الجمعية العامة للشركاء). إن قرار توزيع النتيجة يجب أن يكون قبل تاريخ نشر حسابات الشركة (أي إيداع نسخة من الميزانية الختامية و حـ/النتيجة لدى مركز السجل التجاري) و الذي يتم خلال شهر من تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء.

– **بالنسبة للمؤسسة الفردية:** ينص النظام المحاسبي المالي على ترصيد حساب النتيجة مع حساب أموال الاستغلال في اليوم الأول للسنة التي تلي سنة تحقيقها، حيث نجد حلتين:

أ.إذا كانت النتيجة ربحا فإن تسجيل القيد يكون كالتالي:

120		01/01/ ن+1	X	
	101	من حـ/ نتجة الدورة		X
		إلى حـ/ أموال الاستغلال		

أ. إذا كانت النتيجة خسارة فيفضل ترصيدها مع الحساب 119 و ليس مع الحساب 101 و ذلك لأن هذه الخسارة سوف تخفض من أرباح السنوات الموالية و بالتالي فإن تسجيل القيد يكون كما يلي:

119		01/01/ ن+1	X	
	120	من حـ/ تحويل من جديد		X
		إلى حـ/ نتجة الدورة		

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية

إن المادة 120-1 من النظام المحاسبي المالي تلزم المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة) في نهاية بإعداد الكشوف المالية التالية:[1]

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- الملحق.

و الهدف من هذه الكشوف المالية ذات الاستخدام العام هو إعطاء معلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها المالي (أي الميزانية و النتيجة المحققة)، بالإضافة إلى التدفقات النقدية و وضعية الخزينة للمؤسسة و تغيرات الأموال الخاصة.[2]

و بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار الدولي IAS 01 الذي يتضمن إرشادات عرض القوائم المالية ذات الغرض العام و بذلك يضمن المقارنة مع كل القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة و مع المنشآت الأخرى،و يتضمن المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية و توجيهات عن هيكلها و المتطلباتها الدنيا لمحتواها، كما يتضمن وصفا لمكونات القوائم المالية التي تكون في مجملها المجموعة الكاملة من القوائم المالية.[3]

بالتالي نجد أن النظام المحاسبي ينص على نفس القوائم المالية التي تنصح بها معايير المحاسبة الدولية .

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 85.
[2] المرجع نفسه، ص85.
[3] طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 57.

و القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي هي:

الفرع الأول: الميزانية:[1]

تعرض كل عناصر الأصول و الخصوم بصورة منفصلة، و يبرز هذا العرض من خلال الفصول التالية، و هذا عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

أولا_ في فصل الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، التثبيتات المالية، الاهتلاكات، المساهمات، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن، و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأموال الإيجابية، و معادلات الخزينة الإيجابية.

ثانيا_ في فصل الخصوم:

– رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ إقفال السنة المالية، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– الخصوم غير الجارية و التي تتضمن فائدة؛

– الموردون و الدائنون الآخرون،

– خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

– خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

ملاحظة: في حالة الميزانية المدمجة، الميزانية الكلية و المتكونة من مجموع ميزانيات الفروع حيث يتم الادماج عن طريق جمع الحسابات في ميزانية الشركة الأم، و تضم الميزانية المدمجة بالإضافة إلى ما سبق ذكره المساهمات المدمجة في الحسابات و كذلك حقوق الأقلية

ثالثا_ تعاريف خاصة بالميزانية[2]:

1. **أصول جارية:** هي أصول تترقب المؤسسة أمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي.
2. **أصول غير جارية:** هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة، مثل التثبيتات العينية و المعنوية أي كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد.

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص171.
[2] المرجع نفسه، ص 172.

3. **خصوم جارية:** هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي، حيث تتم تسويتها في غضون 12 شهرا التي تلي إقفال السنة المالية.
4. **خصوم غير جارية:** تشمل جميع العناصر التي لا تمثل خصوما جارية.

الفرع الثاني: حساب النتائج[1]

أولا_ تعريف: حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء و المنتجات المنجزة من طرف المنشأة خلال دورة مالية، و لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب. و يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مع إبرازها إن كانت ربحا أو خسارة. كما بين النظام المحاسبي المالي أهم النتائج و النواتج و الأعباء التي يجب أن تظهر في في حساب النتائج و شكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء و النواتج، غير أنه بإمكان المؤسسات (و إضافة الى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف حسب الوظيفة.

ثانيا_ المعلومات الواردة في جدول حساب النتائج[2]

حيث يجمع حساب النتائج المعلومات التالية:

1. تحليل الأعباء حسب طبيعتها، حيث يسمح بتحديد مجاميع حسابات التسيير المتمثلة في الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي عن الاستغلال.
2. المنتجات و الأعباء و كذلك أعباء المستخدمين.
3. الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة.
4. المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية و المعنوية.
5. العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).
6. النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، و النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

ثالثا_ حالة حساب النتائج المدمجة[1]: بالإضافة الى ما سبق تظهر خصة المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية. بالإضافة الى حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 85.
[2] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص176.

الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة[2]

أولا_ هدفه و محتواه: يعرض جدول سيولة الخزينة بهدف إعطاء مستخدمي الكشوف المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية و كذلك حول طرق استعمالها، و يضم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخرجات الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها حيث نجد التدفقات من الأنشطة الإنتاجية (غير مرتبطة بالاستثمار و التمويل)، و التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، و تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل)، التدفقات من الأنشطة التمويلية (تدفقات و أنشطة من شأنها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض)، تدفقات ناشئة من فوائد و حصص الأسهم حيث تعرض منفصلة من دورة مالية الى أخرى خلال الأنشطة العملياتية للاستثمار و التمويل)

ثانيا: طرق عرضه[3]

يتم عرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين:

1. **الطريقة المباشرة:** و هي الطريقة الفضلى و الموصى بها، و يتم من خلال هذه الطريقة تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون،الضرائب و غيرها قصد إبراو تدفق مالي صافي، تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.
2. **الطريقة غير المباشرة:** تعتمد لغرض تصحيح النتيجة الصافية للدورة المالية مع اعتبار أثر الأحداث و المعاملات دون التأثير على الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، و غيرها)، التسويات من خلال الضرائب المؤجلة، التدفقات المالية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية و التمويلية(قيم التنازل الزائدة أو الناقصة) حيث تعرض بصفة منفصلة.

ثالثا_ مفهوم الموجودات المالية: هي عبارة عن:

1. السيولة التي تشمل نقديات الصندوق، الودائع و الكشوف المصرفية القابلة للتسديد بناءا على الطلب و غير ذلك من تسهيلات الصندوق؛

2. شبه السيولة المودعة و المحازة قصد إيفاء الالتزامات قصيرة الأجل (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير و التي تتميز بالسيولة و سهولة التحويل و الخاضعة لمخاطر ضعيفة لتغيير قيمتها).

---

[1] المرجع نفسه، ص176

[2] المرجع نفسه، ص180.

[3] المرجع نفسه، ص181.

رابعا_ التدفقات المالية التي يمكن تقديمها على أنها مبلغ صافي:

– السيولة و شبه السيولة المحازة لحساب الزبائن؛

– العناصر سريعة الدوران و المبالغ المرتفعة و الايتحقاقات القصيرة.

الفرع الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة[1]

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية و هذا من خلال عرض النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة (الرفع، الخفض، التسديد و غيرها)، توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال الدورة المالية.

الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية[2]

يضم ملحق الكشوف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما، و التي من شأنها تسهيل فهم المعلومات ة الأحداث الواردة في الكشوف المالية، و هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في ملحق الكشوف المالية و هما الطابع الملائم للإعلام، و الأهمية النسبية للمعلومات.

يمكن حصر هذه المعلومات التي تكتسي طابعا هاما في النقاط التالية:

أولا: القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية من خلال المعايير المحاسبية، حيث يشمل الملحق المعلومات الآتية حول الطرق و القواعد المحاسبية (متى كانت هامة) التالية:

– مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير و كل مخالفة للمعايير يجب تبريرها؛

– بيان طرق التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية و لا سيما في مجال تقييم: إهتلاك العناصر العينية و المعنوية الواردة في الميزانية، سندات المساهمة المناسبة للحيازة ما لا يقل عن 20% من رأس المال، الأرصدة، تقييم و متابعة المخزونات، الأصول و الخصوم في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية؛

– الإشارة إلى طرق التقييم امعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛

[1] المرجع نفسه، ص184.

[2] المرجع نفسه، ص-ص: 185-190.

– تفسير لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب و التعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛

– التأثيرات في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات جبائية؛

– إظهار ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية، طبيعتها، تأثيرها في حسابات الدورة المالية، طريقة الادراج في الحسابات و إعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة و الخاصة بالسنة المالية السابقة.

ثانيا: مكملات التفسير الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الاموال الخاصة.

ثالثا: الأحداث و المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعلومات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات و مسيريها

رابعا: مجموع المعلومات ذات الطابع العام و التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية و صادقة للمؤسسة

مما سبق نجد أن النظام المحاسبي المالي يتفق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية من حيث إعداد و عرض الكشوف المالية.

خلاصة الفصل:

بعد استعراض أسس المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي ظهر أن أعمال نهاية الدورة تشمل العمليات التالية:

الجرد المادي أو الفعلي و يقصد به الإحصاء المادي الأصول من تثبيتات و مخزون ومدينين مع التأكد من السند القانوني الذي يثبت ملكية و حيازة المنشأة لهذه الأصول، و مراجعة الوثائق التي تثبت أيضا التزاماتها (ديونها).

الجرد المحاسبي، حيث تقوم المنشأة بجرد عناصر التثبيتات محاسبيا من خلال تسجيل أقساط الاهتلاك وفق الأسلوب المطبق من طرف المؤسسة و المسموح به من طرف النظام المحاسبي المالي، ثم إجراء اختبار القيمة لعناصر هذه التثبيتات من خلال إجراء عملية المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت و قيمته السوقية، وتسجيل الانخفاض في القيمة. مرورا إلى معالجة و إثبات الآثار المحاسبية الناتجة عن التنازل عن أي عنصر من هذه التثبيتات (إن حصل التنازل).

كما تقوم المؤسسة بجرد مخزوناتها و مقارنة الجرد المادي بالجرد المحاسبي لهذه المخزونات و معالجة الفرق إن وجد وفق القواعد و الأسس التي يسمح بها النظام المحاسبي المالي، و كذلك تكوين خسارة القيمة عن المخزونات و هذا إذا كانت القيمة السوقية أقل من تكلفة الشراء أو الإنتاج.

تسوية حسابات الأصول و الخصوم الأخرى في نهاية السنة كحسابات العملاء و الموردين و إعانات الاستثمار و حساب المستغل، بالإضافة إلى تسوية حسابات الأعباء و النواتج و ذلك حتى تتحمل كل دورة أعباءها و تستفيد من نواتجها الفعلية و تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية.

إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ و تطابقها مع اليومية تيسير عملية إعداد الوثائق الملخصة.

و أخيرا إقفال الحسابات و إعادة فتحها و إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.

ومن خلال هذا العرض وجدنا أن النظام المحاسبي يتفق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية من حيث قواعد وأسس المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة، إلا أن هذا لا يعني تطابقهما بصفة كاملة بل توجد هناك بعض حالات التنافي منها:

– اعتماد النظام المحاسبي المالي لأسلوب القسط المتزايد ضمن أساليب حساب قسط الاهتلاك المسموح بها و هذا الأسلوب لم يرد في معايير المحاسبة الدولية و التي أجازت ضمن نطاق المعيار IAS36 فقط الأسلوب الثابت والأسلوب المتناقص و أسلوب وحدات الانتاج.

– النظام المحاسبي المالي لم يحدد الأصول المعنوية غير القابلة للإهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة، بينما معايير المحاسبة الدولية تعتبر فقط الأصول التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للاهتلاك.

– حسب معايير المحاسبة الدولية فإن فارق الحيازة (Goodwill) لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية، و هذا كذلك ما صرح به النظام المحاسبي المالي إلا أنه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن التثبيتات المعنوية (حـ/ 207).

– ينص النظام المحاسبي المالي على أنه لا يمكن تحديد مدة منفعة فاق الحيازة و بالتالي فهو غير قابل للاهتلاك و هذا ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، لكن نجد ضمن قائمة الحسابات الحساب 2807 حـ/اهتلاك فارق الحيازة و هذا فيه تناقض.

– لم ينص النظام المحاسبي على آثار تغير أسعار الصرف حسب ما جاء في المعيار IAS 21.

– لم يفصل النظام المحاسبي في قواعد و طرق تقييم و معالجة الأصول المالية و تناولها بشكل موجز فقط عكس معايير المحاسبة الدولية التي خصصت لها ثلاث معايير كاملة.

الفصل الثالث :

دراسة حالة للمؤسسة الوطنية

لأجهزة القياس و المراقبة

.ENAMC

تمهيد:

بعد المصادقة على مشروع النظام المحاسبي المالي من طرف المشرع الجزائري بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و إصدار إلزامية تطبيقه ابتداء من أول جانفي 2010 صار لزاما على المؤسسات الناشطة فوق التراب الجزائري و الخاضعة للقانون التجاري الجزائري سواء العمومية منها أو الخاصة مسك محاسبتها وفق تعاليم و قواعد النظام المحاسبي المالي ابتداء من التاريخ المحدد أعلاه.

لمعرفة مدى امتثال المؤسسات و تطبيقها لقواعد النظام المحاسبي المالي في الواقع العملي في جانبه المتعلق بأعمال نهاية الدورة سنحاول دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (ENAMC) التي تعتبر من المؤسسات العمومية الهامة في المحيط الاقتصادي الجزائري و التي يقع مقرها الاجتماعي بمدينة العلمة بولاية سطيف.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

إن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (و التي تعرف بـ ENAMC اختصرا للتسمية الفرنسية (ENTREPRISE NATIONAL DES APPAREILS DE MESURE TE DE CONTROLE تعتبر من المؤسسات الكبرى والفريدة من نوعها ليس على المستوى الوطني فقط بل على المستوى الإفريقي. و سنحاول على ضوء هذا المبحث التعريف بالمؤسسة و ذلك من خلال التطرق إلى نشأتها، إنتاجها و هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

تعود نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة إلى تاريخ 12 جوان 1975، عندما تقرر إنشاء مصنع خاص بالعدادات، وذلك طبقا للمخطط التنموي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، والذي يدخل في إطار إستراتيجية الصناعات المصنعة المنتهجة في هذه المرحلة، بغرض تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، وأوكلت مهمة تنفيذ هذا المشروع للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (SONELGAZ).

نتيجة لإعادة الهيكلة التي مست معظم المؤسسات الوطنية في بداية الثمانينيات بما فيها شركة (SONELGAZ)، نشأت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (ENAMC)، وذلك بتاريخ 10 جانفي 1984، بناءًا على المرسوم رقم 83/633 المؤرخ في 05 نوفمبر 1983 والخاص بقطاع الصناعات الثقيلة، وتعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الوحيدة على المستوى الوطني في مجال إنتاج اجهزة القياس والمراقبة (عدادات الكهرباء، الغاز و الماء) وأنظمة الحماية والتحكم.

بعد مرحلة إعادة الهيكلة عرفت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تطورا سريعا، كما أصبحت ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني مما أدى إلى دخولها في مرحلة الاستقلالية، حيث تم دراسة مشروع استقلاليتها بمجلس الحكومة المنعقد في 19 مارس 1989. وفي جويلية 1989 تم عقد أول جمعية عمومية خاصة بها أسفرت عن تنصيب مجلس إدارتها وتحديد رأسمالها، الذي قدر بـ 30.000.000 دينار مقسما على 000 12 سهما، موزعة على أربع صناديق مساهمة، ومنذ ذلك التاريخ أصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات اسهم.

بغرض تنويع منتجاتها وتحسين جودتها دخلت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) عام 2005 في شراكة مع الجزائرية للمياه (ADE) والمجمع العالمي (SMS)، حيث تم إنشاء شركة مختلطة بدأ تشغيلها يوم 02 جانفي 2005 بمدينة العلمة، تنتج عدادات الماء المنزلية والصناعية بالاعتماد على آلات متطورة ويد عاملة متخصصة في المجال، وتبلغ مساهمة المؤسسة الوطنية لأجهزة

القياس والمراقبة 30 %، اما مساهمة الجزائرية للمياه (ADE) 15 %، في حين تبلغ مساهمة مجمع (SMS) 55 % من رأسمال الشركة المختلطة.

في عام 2010 تم مرة اخرى إعادة إدماج المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) ضمن مجمع سونلغاز (SONELGAZ)، وتم التوقيع على النظام الأساسي الجديد للمؤسسة يوم 20 ديسمبر 2010، حيث تم تحويل ملكيتها دون مقابل (Transfer à titre gracieux) لمجمع سونلغاز (SONELGAZ)، بعد ما كانت تابعة لشركة تسيير المساهمات والتجهيزات الصناعية الفلاحية (SGP-EQUIPAG). وبالتالي أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة فرعا تابعا بصفة كلية لمجمع سونلغاز (SONELGAZ)، ونتيجة لذلك استفادت من برنامج استثماري لضمان تحديثها وتطوير هيكلتها.

تقع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) بالمنطقة الصناعية لمدينة العلمة، أما مقرها الاجتماعي فيقع على الطريق الرابط بين العلمة و سطيف، حيث تتربع في مجملها على مساحة قدرها 130 000 م². ويرتكز نشاطها على بحث و تطوير، إنتاج وتسويق أجهزة العد والقياس و التحكم و الحماية، إضافة إلى لواحقها ومكوناتها، ويتم تصنيع معظم منتجاتها من خلال الشراكة مع المؤسسات العالمية الرائدة في المجال أو من خلال اقتناء الرخص منها: SCHNEIDER، ACTARIS، WAYNE DRESSER، SAGEM...إلخ. تتم أنشطة المؤسسة في نفس الموقع، حيث يمكن تقسيمها إلي خمس أنشطة رئيسية : إنتاج عدادات الماء، عدادات الكهرباء، عدادات البنزين، عدادات الغاز، أنظمة التحكم والحماية.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة و أهم منتجاتها

أولا- أهدافها: إن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة _سعيا منها لكي تقوم على أسس صحيحة وواضحة تجعلها دائما في الطليعة_ سطرت عدة أهداف يمكن حصرها في النقاط التالية :

- تغطية السوق المحلية لتلبية رغبات المستهلك من منتج العدادات وأجهزة القياس؛
- تحقيق الربح الذي يعود بالفائدة على المستوى الاجتماعي والاقتصادي؛
- توفير مناصب الشغل والتخفيض من البطالة؛
- تعظيم قيمة المؤسسة بالاعتماد على التطوير لبلوغ صناعة جيدة و حديثة في مجال الميكانيك الدقيقة؛
- التصدير لجلب العملة الصعبة إلى الوطن، والسيطرة على السوق الخارجي (المستوى الإفريقي).

ثانيا- أهم منتجات المؤسسة : تقوم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة بإنتاج عدة منتجات سواء كانت خاصة بالكهرباء أو السوائل أو منتجات اخرى و التي يمكن عرضها من خلال الجدول التالي :

جدول رقم: 07

أهم منتجات المؤسسة

النمط	التشكيلة	المنتجات	الدخول في الإنتاج
كهرباء	عداد الكهرباء	أحادي الطور	1980
		ثنائي الطور	1980
	قواطع	أحادي القطب S161	1985
		ثنائي أقطاب تفاضلي F191	1985
		رباعي أقطاب F194	1985
	أزرار التماس وموصلات حرارية	أزرار التماس ذو قوة LCID	1990
		موصلات حرارية LR 1D	1990
		قاطع أزرار LE 1D	1990
		أزرار غلتماس مساعدة CA 2DN	1990
		علب أزرار التماس LA 1D	1990
			1990
السوائل	منتجات الغاز	عداد الغاز AC5M	1981
		منظم الغاز 1293-1893B	1981
	عداد الماء	قذف واحد 3 م/سا TNRE	1981
		قذف متعدد 3 م/سا SNR 15	1981
		قذف متعدد 5 م/سا SNR 20	1981
	موزع البنزين والمازوت	50 ل/د	1991
		90 ل/د	1991
منتجات أخرى	عداد كهرباء إلكتروني	SAGEM	2002
	عداد الغاز	G6	2007
	موزع البنزين	GLOBAL STAR	2007

المصدر: وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودورها في الاقتصاد الوطني

من خلال استعراض مراحل نشأة و تطور المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة تبين أنها فرع من فروع المجمع الوطني سونلغاز (SONELGAZ)، و كذلك أنها تشكل مجموعة مصغرة عن المجمع الأم و ذلك لاحتوائها على عدة أقسام (وحدات) تابعة لها و تراقبها رقابة حصرية.

أولا_ الهيكل التنظيمي:

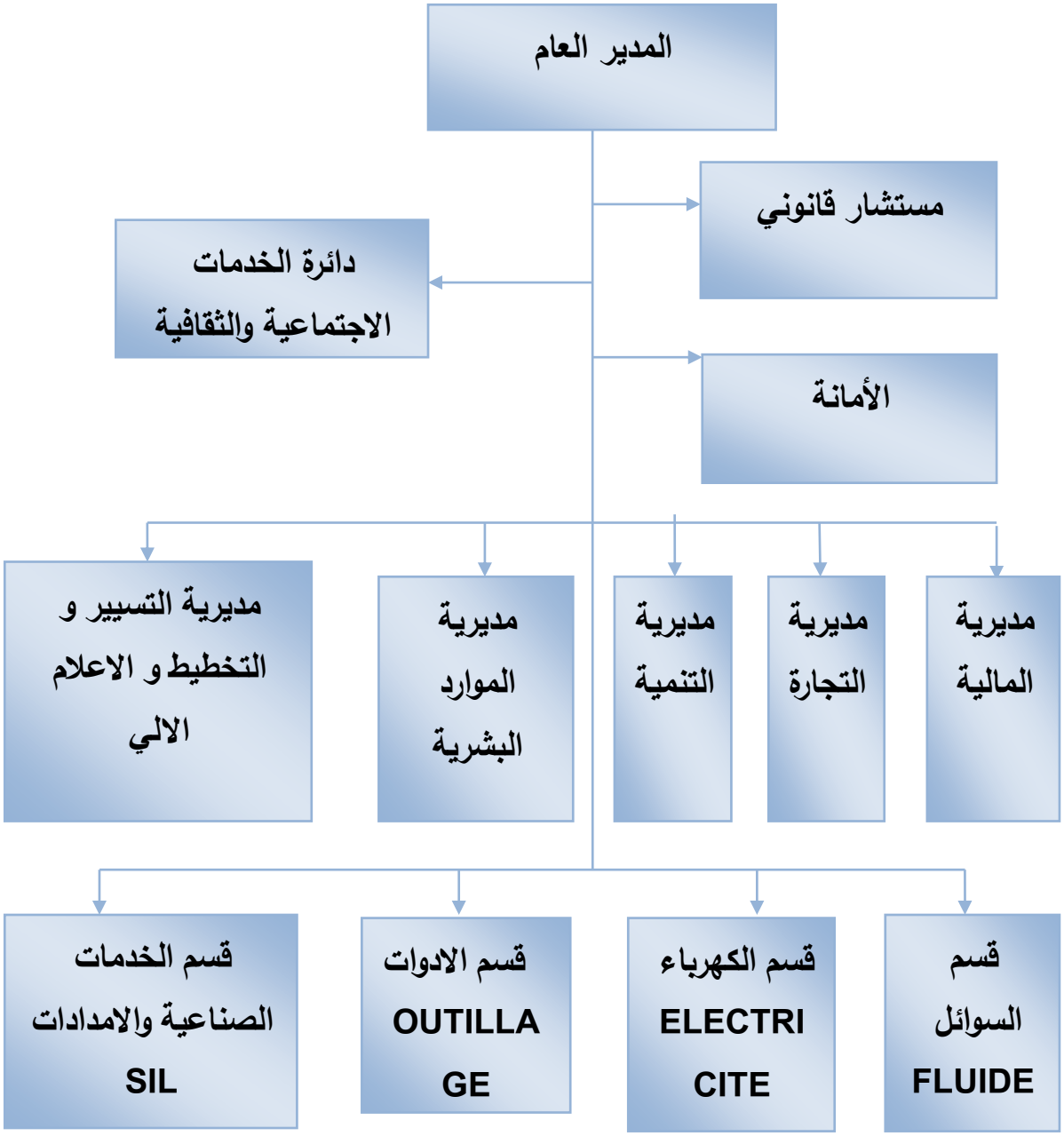
تتكون المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة من مديرية عامة و أربع وحدات انتاجية، حيث تضم المديرية العامة برئاسة السيد المدير العام عدة مديريات مسؤولة عن إدارة و تسيير المؤسسة و هي مديرية المالية، مديرية التجارة، مديرية التنمية، مديرية الموارد البشرية، مديرية التسيير و التخطيط و الاعلام الالي، أما أقسام المؤسسة فتختص كل واحدة منها بإنتاج معين وتتفرع كما يلي:

- **قسم الكهرباء:** هو قسم يختص بتصنيع وتركيب أجهزة القياس والمراقبة الكهربائية وتصنيع القطع التي تدخل في صناعة عداد الماء والغاز.
- **قسم السوائل:** تتجلى مهامه في إنتاج عداد الماء ومنظم الغاز وموزع الوقود بالإضافة إلى كل القطع التي تدخل في تركيب عدادات قسم الكهرباء.
- **قسم الإمدادات والخدمات الصناعية:** يختص هذا القسم بصيانة المعدات، وتسيير الشؤون الخارجية للمؤسسة كالنقل و الهاتف.
- **قسم الأدوات:** يختص هذا القسم في إنتاج وصيانة قطع الغاز، الأدوات والقوالب التي تحتاجها الوحدات الإنتاجية الأخرى، كما تقوم بخدمات خارجية من صيانة، إصلاح و تركيب.

و بناءا على ما سبق يمكن تلخيص اهم الاقسام و مستويات الإشراف في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة وفق هيكلها التنظيمي الذي يبينه الشكل التالي (أنظر الملحق الأول):

شكل رقم: 04

الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم:01.

ثانيا_ دور المؤسسة في الإقتصاد الوطني:

تعتبر المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة الوحيدة من نوعها في الوطن حيث تنتج منتوجات العدادات وأجهزة القياس المختلفة مما اكسبها اهمية اقتصادية كبرى يمكن حصرها فيما يلي :

– توفير مناصب شغل جديدة والتخفيض من أزمة البطالة في الوطن؛

– تعتبر المتصرفة في عر مبيعاتها باعتبارها المؤسسة الوحيدة على المستوى الإفريقي والمحتكرة لهذا المنتوج والمسيطرة على السوق المحلية؛

– فرز السوق في العدادات والقضاء على المنافسة في القواطع؛

– خلق صناعة جديدة في كل المجالات خاصة الميكانيك الدقيقة؛

– العملة الصعبة التي تجلب خلال تصدير منتجاتها و كل القطع التابعة لها إلى جملة من دول العالم (روسيا، النمسا، تونس، ألمانيا)؛

– الإقبال الواسع على منتجاتها وهذا بحكم غياب المنافسة في الوطن؛

– علاقتها الوطيدة مع اكبر المجموعات الاقتصادية العالمية؛

– تلبية الطلب الوطني من منتج العدادات وأجهزة القياس التي تشهد طلب متزايد ودائم كذلك بعض الدول الإفريقية.

المطلب الرابع: قسم الأدوات

يحتل قسم الادوات أهمية بالغة على مستوى الأقسام الأخرى وهذا عن طريق عملية الإنتاج والصيانة التي يقوم بها في ورشاته الخاصة فهو يختص في صيانة القوالب المساعدة على عملية الإنتاج وهذه الصيانة تخص آلات قسم الكهرباء وقسم السوائل.

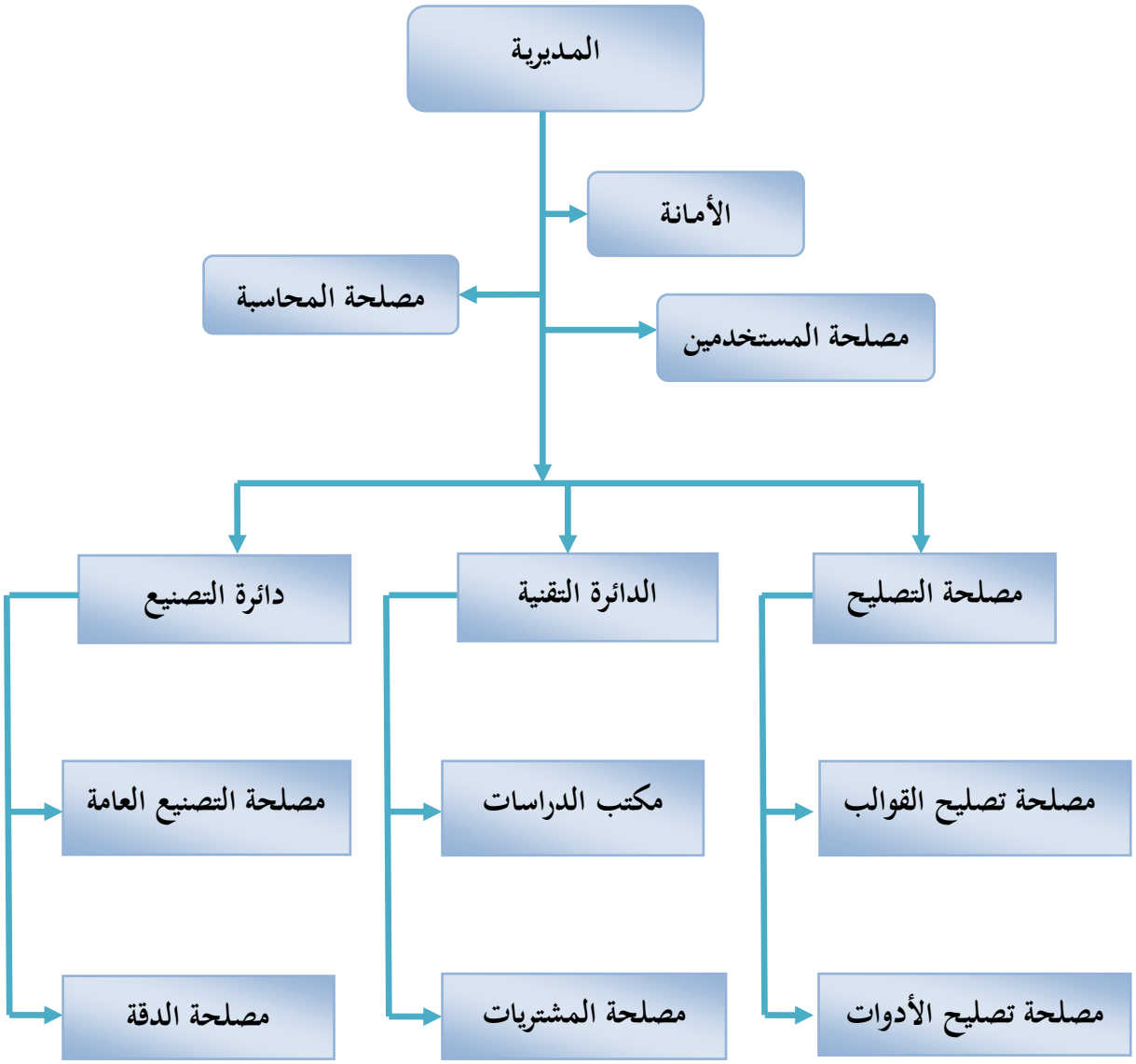
كما يعتبر هذا القسم بمثابة مصلحة الصيانة بالدرجة الأولى لأنه يتم فيه إصلاح كل عطب الوحدات حيث يقوم بعدة وظائف منها توفير قطع الإنتاج التي يستعملها قسم الكهرباء وقسم السوائل، يقوم بعملية تصليح المعدات والقوالب للقسم، كما يقوم بخدمات خارجية تتمثل في القيام بعملية التصليح الخارجي (الأدوات المقدمة للزبائن خارج المؤسسة).

أولا_ الهيكل التنظيمي لقسم الادوات:

يتمثل الهيكل التنظيمي لقسم الادوات وفق الشكل التالي:

شكل رقم: 05

الهيكل التنظيمي لقسم الادوات



المصدر: وثائق المؤسسة.

ثانيا_ شرح الهيكل التنظيمي

من خلال الهيكل التنظيمي الممثل أعلاه نجد أن قسم الادوات يتكون مما يلي :

- مصلحة المحاسبة والمالية والموارد البشرية؛
- دائرة التصنيع (مصلحة التصنيع العامة, مصلحة الدقة)؛

- الدائرة التقنية (مكتب الدراسات، مصلحة المشتريات)؛
- مصلحة التصليح (مصلحة تصليح القوالب، مصلحة تصليح الأدوات).

أولا- مصلحة المحاسبة والمالية والموارد البشرية:

تتفرع إلى مصلحتين:

1- مصلحة الموارد البشرية: تتمثل مهمتها في تسيير شؤون العمال من ناحية الأجور والتوظيف والحضور والغياب والإجازات والترقية.

2- مصلحة المالية والمحاسبة: تقوم هذه المصلحة بكل ما يتعلق بالمحاسبة وتسيير الأموال المحاسبة (مبيعات، مشتريات، حركة الأموال، حركة المخزون...إلخ) وتعتمد اعتمادًا كليا على النظام المركزي والذي يتمثل في اليوميات المساعدة وهذا لكثرة العمليات المحاسبية داخل هذه المصلحة التي تنقسم إلى فرعين:

- **فرع المالية:** تشرف على متابعة وثائق التصدير والاستيراد حيث يكون حيث يكون لها اتصال دائم مع البنك كما تقوم بإعداد جدول تقييم الوضعية المالية، بالإضافة إلى تسديد الأجور، الرواتب والمصاريف.
- **فرع المحاسبة:** تتكون من المحاسب الذي يقوم بالتسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تتم داخل القسم كما يقوم أيضا بالتقييد اليومي لها.

ثانيا- دائرة التصنيع: تتكون من مصلحتين:

1- مصلحة التصنيع: تقوم بتصنيع الأدوات والقوالب (Moules et Outils) ويتم بها عمليات الخراطة (Tournage) و التلميس (fraisage)، ويتم ذلك بناءًا على المعطيات الواردة من الدائرة التقنية عن طريق المخططات والمناهج، كما تقوم مصلحة التصنيع العامة بالقيام بالآداءات المقدمة للزبائن الخارجين عن المؤسسة.

2- مصلحة الدقة: تقوم هذه المصلحة بمعاينة كل ما يصنع وفقا للمطلوب لتفادي الوقوع في الخطأ وبالتالي عدم الوقوع في الخسارة التي قد تنجم عن خطأ التصنيع.

ثالثا_ الدائرة التقنية: تشرف هذه الدائرة على مراقبة نوعية الإنتاج ومدى تجاوبه مع متطلبات السوق المحلية والأجنبية، كما تسعى في بحوثها إلى إيجاد طرق مثلى في الإنتاج والتحكم في التكاليف وتتفرع إلى مصلحتين:

1- مصلحة المشتريات: هي المصلحة التي تقوم بشراء كل المستلزمات الضرورية لعملية الإنتاج والتي يكون قسم الإنتاج بحاجة إليها كما تقوم بتزويد المخزون بالمواد الأولية:

- أدوات القطع OUTILS DE COUPS.
- القوالب LES MOULES.
- السوائل المختلفة FLUID DIVERS.

2- مكتب الدراسات: وظيفته القيام بعمليات التحديث و وضع المناهج والمخططات.

رابعا- مصلحة التصليح:

تقوم هذه المصلحة بتصليح القوالب والأدوات وتتفرع إلى مصلحتين:

1- مصلحة تصليح القوالب: تقوم بعمليات التصليح لكل ما هو متعلق بالقوالب.

2- مصلحة تصليح الأدوات: هي المصلحة التي تقوم بتصليح وصيانة الأدوات التي تستغل في عملية الإنتاج.

المبحث الثاني: جرد التثبيتات

إن النظام المحاسبي المالي ينص على ضرورة القيام بعملية الجرد على الأقل مرة واحدة في السنة المالية، وتكون في الغالب في آخر السنة. و هذا ما يتم الامتثال له من قبل إدارة المالية والمحاسبة في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (ENAMC).

المطلب الأول: تنظيم عملية الجرد المادي للتثبيتات.

لتنظيم عملية الجرد المادي للتثبيتات وضمان سيرها على أكمل وجه، وضمان احترام معايير وقواعد النظام المحاسبي المالي تقوم الإدارة العامة للمحاسبة والمالية للمؤسسة بإعداد مخطط يضم مجموعة من التوضيحات والخطوات التي يبين من خلالها كيفية القيام بعملية الجرد وكذلك أهدافها والإطار الشكلي الذي يجب أن يكون عليه التقرير النهائي لعملية الجرد والمحتوى الذي يجب أن يتضمنه، مع توضيح كيفية العرض والإفصاح عن المعلومات المتحصل عليها من عملية الجرد في هذا التقرير.

كل هذا جاء متضمن في التعليمة N°10/01 الصادرة عن إدارة المالية والمحاسبة للمؤسسة (أنظر الملحق رقم:02).

أولا_ أهداف عملية الجرد المادي:

من أهداف عملية الجرد المادي التي بينتها هذه التعليمة التأكد من القيمة الحقيقية للتثبيتات التي تحوزها المؤسسة ومدى مطابقتها للتسجيل المحاسبي، ضمان أحسن حماية لهذه التثبيتات المحازة وإعطاء مصداقية أكبر لمحاسبة المؤسسة، اكتشاف التثبيتات التي هي حقا في الخدمة وتلك التي لا يتم استعمالها (لا تقدم المنفعة المنتظرة منها). تحديد التثبيتات التي سيتم اقتراحها لوضعها كخردة (نتيجة لانتهاء عمرها الإنتاجي) لتحرير مصادر تمويل لتثبيتات بلا جدوى.

ثانيا_ خطوات الجرد المادي للتثبيتات:

لقد تم تحديد الخطوات التي سيتم إتباعها للقيام بعملية الجرد للسنة المالية 2011 كما يلي:

1- إعداد لجنة الجرد: قبل القيام بأي عملية جرد يجب أولا تحديد وتعيين الفريق الذي سيكلف بهذه المهمة، حيث يتم انتقاء أفراد هذا الفريق من بين الموظفين التابعين لإدارة المالية والمحاسبة في مختلف الوحدات التابعة للمؤسسة (بشرط أن لا يكون من بين أفراد هذا الفريق الموظفين المسؤولين عن مراقبة التثبيتات محل الجرد في العادة، أنظر الملحق رقم:1-1).

بعد تعيين القائمة الكلية للجنة الجرد يتم تبليغ أفرادها بقرار التكليف بالمهمة وتُباشَر عملية الجرد، أو قبل التبليغ يتم تقسيم القائمة الأساسية إلى مجموعات ويوزع عليها العمل ثم تأتي مرحلة التبليغ والتكليف.

فيما يخص الوحدة (وحدة الأدوات) محل الدراسة فقد تم تكوين لجنة تحتوي على ثلاث مجموعات، كل مجموعة منها كلفت بجرد نوع معين من التثبيتات وقد جاء تفصيل ذلك في الملحق رقم: 2-2.

2- القيام بعملية الجرد: تتم عملية الجرد من خلال التوجه إلى مكان تواجد التثبيت محل الجرد و التأكد من الوجوده الفعلي ومدى سلامته وتسجيل ذلك في وثيقة الجرد (أنظر الملحق رقم: 03). و من بين المعلومات التي تحتويها هذه الوثيقة نجد اسم التثبيت، رقمه الاستدلالي، تاريخ الجرد، القيمة التاريخية للتثبيت (خارج الرسم) عدد الوحدات التي تم إحصاءها، مكان تواجدها بالإضافة إلى بعض الملاحظات التي يجب تسجيلها.

الفرع الثاني: نتائج الجرد المادي لتثبيتات وحدة أدوات وتثبيتات المؤسسة ككل:

بعد قيام لجنة الجرد بالمهام الموكلة إليها خلصت إلى أن الجرد المادي للتثبيتات مطابق للجرد المحاسبي (وذلك بعد إجراء المقارنة بين الجرد المادي والمحاسبي) وبالتالي لا توجد أي عملية اختلاس أو ضياع لأي تثبيت، وقد كانت قيمة التثبيتات المادية التي تحوزها وحدة الأدوات مقدرة بمبلغ إجمالي 747343764.61 دج موزعة كما يلي:

- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية: 488607657.37 دج.
- تثبيتات مادية أخرى: 258736106.76 دج.

أما مجمع الاهتلاك لسنة 2011 للتثبيتات المادية لوحدة الأدوات فقد ظهر بقيمة 723947749.46 دج موزع كما يلي:

- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية: 468960895.07 دج.
- تثبيتات مادية أخرى: 258278458.83 دج.

فيما يخص المؤسسة ككل فقد كانت القيمة الاجمالية للتثبيتات المادية تقدر بـــ: 8320384335.43 دج. نصيب التثبيتات المادية هو: 4758351235 دج.

- الأراضي: 456430000.00 دج.
- عمليات التهيئة والترتيب: 39364945.80 دج.
- مباني: 1864831866.78 دج.
- المنشآت التقنية، المعدات والأدوات: 1279703191.04 دج.

– تثبيتات مادية أخرى: 1117293150.43 دج.
– تثبيتات مادية جاري انجازها: 728082.00 دج.

المطلب الثاني: الجرد المحاسبي للتثبيتات.

في نهاية السنة المالية يجب على المؤسسة تسجيل مختلف أقساط الإهتلاك بالنسبة للتثبيتات المعنية بعملية الجرد، وهذا ما قامت به المؤسسة في نهاية سنة 2011 على مستوى مختلف الوحدات التابعة لها.

الفرع الأول: الإهتلاك.

حسب ما هو معمول به داخل المؤسسة فإنه عند اقتناء أي تثبيت يتم على مستوى قسم المحاسبة إعداد بطاقة خاصة للتثبيت المقتنى تسمى بطاقة الاستثمار Fiche d'investissement يتم من خلالها توضيح كل المعطيات الخاصة بذلك التثبيت (تاريخ الدخول في الخدمة، قيمة التثبيت، مدة منفعته، عدد سنوات الاستغلال، معدل الاهتلاك....، أنظر الملحق رقم 4-1) و بالتالي تكون هناك صورة واضحة عن التثبيت تمكن من حساب أقساط الاهتلاك بسهولة.

بعد إعداد بطاقة التثبيت يتم إعداد جدول (مخطط) إهتلاك هذا التثبيت وذلك بتوزيع قيمة التثبيت على مدة منفعته حسب أسلوب الاهتلاك المطبق من قبل المؤسسة والتي تطبق أسلوب الاهتلاك الخطي، الذي يعتبر الأنسب للمؤسسة حسب المحاسب وإدارة المالية وذلك لأن المؤسسة لها فترة طويلة من النشاط ووضعيتها الاقتصادية مريحة، بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يتلاءم مع الخطط الاستراتيجية التشغيلية والتمويلية للمؤسسة، وللتوضيح أكثر سوف نعرض جدول الاهتلاك للتثبيت المدرج في حسابات المؤسسة في الحساب 215344 حـ/المنشآت التقنية Machine Electroérosion A Fil الذي تم اقتناؤه في 2009/03/25 بمبلغ 7769455.04 دج وقد تم تقدير عمره الانتاجي بـ 15 سنة ومعدل اهتلاكه بـ 6.67% مع تحديد تاريخ 2010/01/01 لدخوله في الخدمة (بداية استغلال التثبيت،أنظر الملحق رقم: 4-2) وقد تم حساب قسط الاهتلاك كما يلي:

قسط الاهتلاك = 7769455.04 /15 = 517963 دج.

أما مخطط الاهتلاك فيكون كالتالي (أنظر الملحق رقم 5):

الجدول رقم: 08

مخطط الاهتلاك للتثبيت 215344 حـ/المنشآت التقنية Machine Electroérosion A Fil

السنة	القيمة الاجمالية للأصل	الاهتلاك		القيمة المحاسبية الصافية
		قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	
2010	7769455.04	517963	517963	7251482.04
2011	7769455.04	517963	1035926.01	6733519.03
2012	7769455.04	517963	1553889.07	6215556.97
2013	7769455.04	517963	20718520.14	5697593.90
2014	7769455.04	517963	25898150.28	5179631.76
2015	7769455.04	517963	31077780.42	4661668.62
2016	7769455.04	517963	36257410.62	4143706.42
2017	7769455.04	517963	4143704.82	3625743.22
2018	7769455.04	517963	4661668.09	3107780.95
2019	7769455.04	517963	5179631.36	2589817.68
2020	7769455.04	517963	5697594.70	2071855.34
2021	7769455.04	517963	6215558.03	1553892.01
2022	7769455.04	517963	.4367323521	1035929.61
2023	7769455.04	517963	7251484.84	517966.20
2024	7769455.04	517963	7769452.04	000

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم:05.

وهذه الإجراءات يمر بها كل تثبيت مادي أو معنوي (قابل للاهتلاك) يدخل للمنشأة، وفي نهاية كل سنة يتم إثبات حالة الاهتلاكات لكل التثبيتات التي تحوزها المؤسسة، أما فيما يخص السنة المالية 2011 محل الدراسة فقد كانت حالة الاهتلاكات لوحدة الأدوات كمايلي (أنظر الملحق 9):

الجدول رقم:09

حالة اهتلاك تثبيتات وحدة الأدوات لدورة 2011

حساب الاهتلاك	القيمة الاجمالية للتثبيت	الاهتلاك المجمع للسنوات السابقة	مخصصات الاهتلاك ح/6824	الاهتلاك المجمع لـ 2011	VNC في 2011/12/31
ح/2804	693000.00	0,00	134750,00	134750,00	**558.250,00**
ح/2815	488607657,37	465806451,5	3154443,54	468960859,07	**19646762,30**
ح/2818	258736106,79	258237913,4	40545,40	258278458,83	**457647,96**

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم:

حيث أن :

- 2804 يمثل رقم الحساب "**اهتلاك تثبيتات معنوية_برنامج الاعلام الآلي**"
- 2815 يمثل رقم الحساب "**اهتلاك تثبيتات تقنية، معدات و أدوات**"
- 2818 يمثل رقم الحساب "**اهتلاك تثبيتات مادية أخرى**"

أما التسجيل المحاسبي (حسب ما هو معمول به داخل المؤسسة) للإهتلاكات فيتم في نهاية كل شهر وذلك من خلال تكوين قسط إهتلاك شهري يحسب بقسمة قسط الاهتلاك السنوي على 12 (عدد أشهر السنة المالية).

ويتم إثبات قسط الاهتلاك الشهري بجعل 681 ح/ مخصصات اهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة مدينا بمبلغ القسط ويقابله في الجانب الدائن الحساب الوسيط 475980 ح/اهتلاك التثبيتات (قسط شهري). بالتالي يكون القيد المسجّل كالتالي، (أنظر الملحق 7-1).

		2012/05/31		
68104		ح/مخصصات إهتلاك أصول معنوية	19250,00	
681500		ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات مادية، منشآت تقنية	289277,20	
681800		ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات مادية أخرى.	15562,30	
	475980	ح/إهتلاك التثبيتات-قسط شهري		324089,50
		تكوين أقساط الاهتلاك للتثبيتات لشهر ماي		

ويتم أيضا تكوين جدول اهتلاك سنوي لكل تثبيت وذلك بتوزيع قسط الاهتلاك السنوي على عدد أشهر السنة المالية بمعدل ثابت، وهذا لخدمة الميزانية التقديرية التي تضعها المؤسسة في نهاية كل شهر (أغراض تسييرية داخل المؤسسة).

ملاحظة: إن كل من قسط الاهتلاك الشهري ومخطط الاهتلاك السنوي لم يرد في النظام المحاسبي المالي وإنما هي محاسبة داخلية خاصة بالمؤسسة.

بينما يتم في نهاية السنة المالية و بالتحديد في 2011/12/31 ترصيد ح/475980 مع الحساب ح/281 المقابل له وحسابات المخصصات مع الحساب الرئيسي ح/681 كمايلي (أنظر الملحق رقم: 7-2):

681204 68150 681800	 475980	2011/12/31 ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات معنوية. ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات مادية، منشآت تقنية. ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات أخرى. ح/ اهتلاك تثبيتات قسط شهري. إثبات قسط الاهتلاك لشهر ديسمبر	134750,00 468960895,07 258278458,83	727374103,00
475980	281	2011/12/31 ح/اهتلاك تثبيتات قسط شهري. ح/إهتلاك التثبيتات ترصيد ح/475980 وإثبات قسط الاهتلاك السنوي	727374103,90	727374103,90
681	 681204 681500 681800	2011/12/31 ح/مخصصات الاهتلاك ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات معنوية. ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات مادية، منشآت تقنية. ح/مخصصات اهتلاك تثبيتات أخرى. ترصيد حسابات المخصصات الشهرية وإثبات مخصصات الاهتلاك السنوي 2011	727374103,90	 134750,00 468960895,07 258278458,83

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي الجديد لا ينص على المعالجة الشهرية لأقساط الاهتلاك إلا أن هذه المعالجة لا تعد متعارضة مع قواعده ولا تتطلب توضيحات في الملاحق (لأن كل تغيير في القواعد المستعملة أو عدم امتثال للقواعد المنصوص عليها يجب أن يبرر في الملاحق) لأنه لا يتعارض مع قواعد وأسس النظام المحاسبي المالي بحيث لا يظهر في القوائم المالية للمؤسسة (بالتحديد حساب النتائج) إلا الحسابين 681 ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية، والحساب 281ح/اهتلاك تثبيتات.

أما فيما يخص تدني قيمة التثبيتات فإن المؤسسة لم تقم بأي إعادة تقييم للتثبيتات التي تحوزها منذ عدة دورات مالية منقضية وهذا حسب ما صرح به محاسب المؤسسة وما تظهره قوائمها المالية.

الفرع الثاني: إهتلاك التثبيتات المادية المفككة:

إن إهتلاك التثبيتات المادية المفككة هو موضوع جديد استحدثه النظام المحاسبي المالي الجديد بحيث لم يكن مطبقا من قبل (في عهد المخطط المحاسبي الوطني)، وهذا ما تم ملاحظته في المؤسسة محل الدراسة حيث لم يبدأ في تطبيق هذا النوع من الاهتلاك إلا ابتدءا من سنة 2010 حيث تم تفكيك تثبيتين وسنقوم بعرض المعالجة المحاسبية لأحدهما.

قامت إدارة قسم المحاسبة والمالية في تاريخ 2 أكتوبر 2011 بإصدار قرار تفكيك لتثبيتين تابعين لوحدة الأدوات، وهذا ما يوضحه الملحق رقم: 8-1.

وقد جاء قرار تفكيك التثبيتين بعد تشاور وموافقة كل من رئيس المصلحة التقنية، إطار المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة التصنيع، رئيس مصلحة تصليح القوالب والأدوات، وتم الاتفاق على تفكيك التثبيتين المدرجين في الحسابين 215344 حـ/ Machine Electroeosion A Fil و حـ/635V Center d'usinage DMC كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم: 10

تفكيك التثبيتات المادية.

التثبيت	العناصر المكونة للتثبيت	مدة المنفعة (سنة)
Machine Electroeosion A Fil Cut 20	– الآلة الأساسية.	15 سنة
	– المبرّد.	5 سنوات
	– الوحدة العملية (وحدة الدمج).	5 سنوات
	– المحول.	7 سنوات
Center d'usinage DMC 635V	– الآلة الأساسية.	15 سنة
	– برنامج الاعلام الآلي SHOPMIU.	5 سنوات
	– الوحدة العملية.	5 سنوات
	– المحول.	7 سنوات

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم:8-1.

وقد تم إعداد بطاقة تثبيت لكل مكون من مكونات هذه التثبيتات والملاحق من 4-2 إلى 4-5 تبين ذلك حيث يتم إظهار في هذه البطاقات اسم العنصر، مدة منفعته، قيمته (من القيمة الإجمالية)، تاريخ

دخوله في الخدمة، وغيرها من المعلومات الخاصة بذلك العنصر بحيث يتم اعتباره والاعتراف به كتثبيت قائم بحد ذاته، وسوف نحاول عرض المعالجة المحاسبية لتفكيك وتسجيل أقساط الاهتلاك المترتبة على ذلك بالنسبة للتثبيت الأول المذكور في الجدول أعلاه.

إن التثبيت (Machine Electroérosion A Fil) قد تم اقتناءه بتاريخ 25 مارس 2009 بقيمة إجمالية 8729713.53 دج وحدد تاريخ دخوله في الخدمة في 1 جانفي 2010 (كما هو موضح في الملحق رقم: 4-6) وكون له قسط الاهتلاك لسنة 2010 على أساس مخطط الاهتلاك المعد وفق هذه المعطيات بقيمة 517963.00 دج.

على هذا الأساس وبموجب قرار التفكيك وجب تعديل كل من مخطط الاهتلاك وقسط الاهتلاك ليتلاءم والوضع الجديد، وبالتالي يصبح قسط الاهتلاك لكل تثبيت كما يلي (أنظر الملحق رقم: 8-2):

الجدول رقم: 11

تفكيك التثبيت الأصلي Machine Electroérosion A Fil

التجهيز	آلة قاعدية	جهاز التبريد	الوحدة العملية	المحول
% للعنصر المفكك من قيمة التجهيز ككل	89%	6%	3%	2%
القيمة الاجمالية للجزء المفكك (دج)	7769445.04	523782.81	261891.41	174594.27
مدة المنفعة(سنة)	15	5	5	7
معدل الاهتلاك (%)	6.66	20	20	14.30
قسط الاهتلاك(دج)	517963.00	104756.56	52378.28	24942.04

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم: 8-2.

وبالتالي يكون قسط الاهتلاك الإجمالي المكون للتثبيت (المفكك) في 2011/12/31

قسط الاهتلاك = 517963.00+104756.56+52378.28+24942.04 = 700039.88 دج.

بينما قسط الاهتلاك المسجل لنفس التثبيت قبل التفكيك كان بقيمة تساوي

8729713.53 ÷ 10 = 872971.353 دج.

بمقارنة قسطي الاهتلاك نلاحظ أن هناك انخفاض في قسط الاهتلاك المكون في 2011 عن ذلك المكون في 2010 بقيمة 172931.47 دج، لذا وجب تصحيح الفارق في يومية المؤسسة.

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2011 وكذلك قيد التصحيح كان كما يلي:

68150		2011/12/31 ح/مخصصات اهتلاك معدات وآلات ح/اهتلاك معدات وآلات قسط شهري. إثبات قسط اهتلاك آلة لشهر ديسمبر	700039.88	700039.88
475980		2011/12/31 ح/اهتلاك معدات وآلات قسط شهري. ح/ اهتلاك معدات وآلات. إثبات قسط اهتلاك لسنة 2011 وترصيد الحساب 475980	700039.88	700039.88

أما قيود التصحيح فكانت كما يلي (أنظر الملحق رقم: 7-3):

475980		2011/12/31 ح/اهتلاك معدات وآلات قسط شهري. ح/ مخصصات اهتلاك معدات وآلات. تصحيح قسط الاهتلاك الشهري	172931.48	172931.48
281544		2011/12/31 ح/ اهتلاك معدات وآلات. ح/اهتلاك معدات وآلات قسط شهري. تصحيح قسط الاهتلاك السنوي	172931.48	172931.48

ملاحظة: في الواقع لم يتم تسجيل التصحيح لقسط الاهتلاك في 2011/12/31 بل تأخر ذلك إلى غاية تاريخ 2012/01/26 وذلك لأسباب لا نعلمها.

كما نلاحظ أن المحاسب قام بتصحيح الفارق المسجل في قسط الاهتلاك بإجراء عملية تصحيح خطأ في التسجيل باستعمال أسلوب عكس القيد. كما أن كل عملية تسجيل لقسط الاهتلاك لا تقيد إلا بالمرور على الحساب الوسيط 475980 ح/ قسط الاهتلاك الشهري.

المطلب الثالث: تدني قيمة التثبيتات.

إن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (ENAMC) لم تقم في السنة المالية 2011 بإجراء أي اختبار للقيمة (إعادة التقييم للتثبيتات) للتثبيتات التي تحوزها، وحسب محاسب المؤسسة فإن آخر مرة قامت فيها المؤسسة بإعادة التقييم كانت سنة 2008 وتمت عن طريق المهنتين ذوي الخبرة التابعين للمؤسسة، وذلك راجع لغياب مكاتب الخبرة المؤهلة والتي تتمتع بالكفاءة للقيام بذلك، مع غياب أيضا سوق مالية نشطة تمكن من تحديد القيمة العادلة لهذه التثبيتات بتاريخ معين . وبالتالي فإن (حسب رؤيتنا) عدم إجراء إعادة التقييم واعتماد المؤسسة فقط على القيمة التاريخية في تقييم تثبيتاتها سيؤثر

سلبا على مصداقية قوائمها المالية والتي قد لا تعكس القيمة الحقيقية لممتلكات المؤسسة ووضعية مركزها المالي.

كما أن عدم الاعتماد على القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة، يتنافى وما يقتضيه النظام المحاسبي المالي الجديد وما ينص عليه، حيث تعتبر القيمة العادلة من بين أهم الإضافات التي جاء بها هذا النظام مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الرابع: التنازل عن التثبيتات.

فيما يخص التنازل عن التثبيتات فإن المؤسسة وحسب ما قدم لنا من طرف المحاسب لم تقم بأي عملية بيع أو استغناء في أحد تثبيتاتها بالمبادلة أو المنح خلال السنة المالية 2011 بخلاف عملية تنازل بين الوحدات (داخل وحدات المؤسسة) تمت بين وحدة الأدوات (Division Outiuage) ووحدة الإمدادات (Division Sill) وذلك بقيام الأولى بالتنازل عن اثنين من التثبيتات التي تحوزها والمدرجة في الحسابين 215353 حـ/أدوات و 218450 حـ/ أثاث مكتب، وقد تم توثيق ذلك كما هو موضح في الملحق رقم: 9، والذي يتضمن معلومات عن رقم الحساب، اسم التثبيت، القيمة الإجمالية للتثبيت، مجمع الاهتلاك المكون إلى غاية تاريخ التنازل، القيمة المحاسبية الصافية، رقم إثبات عملية التنازل المسجلة في دفتر اليومية، بالإضافة إلى الطرف المتنازل عن التثبيت والطرف المستلم له.

الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم: 12

قائمة التثبيتات المتنازل عنها من وحدة الأدوات إلى وحدة الإمدادات لسنة 2011.

المستقبل للتثبيت	رقم الحساب للتثبيت المحول	طبيعة التثبيت المحول	القيمة الاجمالية للتثبيت	الاهتلاك المجمع	V.N.C	رقم اليومية المحاسبية
وحدة الأدوات	215353	أدوات	3315.48	3315.48	00	01-2011- x3103
وحدة الامدادات	218450	أثاث مكتبي	35069.02	35069.02	00	01-2011- x3103
	المجموع	/	38384.50	38384.50	00	/

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم: 9.

ملاحظة: كلا التثبيتين قد استنفذ مدة منفعته بالكامل والقيمة المحاسبية الصافية أصبحت مساوية للصفر، بالتالي سيتم تحويله تلقائيا من طرف محاسب وحدة الأدوات إلى خارج الخدمة، وقد قدر هذا الأخير أن هذا التثبيت يمكن الاستفادة منه لمدة زمنية معينة أخرى وهذا ما جعل إدارة المؤسسة تقرر تحويله إلى وحدة الامدادات معتبرة أن ذلك سيعود على المؤسسة بمنفعة أكبر من لو تم التنازل عنه نهائيا بالبيع.

إلا أن هذا القرار حسب رأينا قد فوت على وحدة الأدوات فرصة تحقيق فائض عن عملية التنازل فيما لو تم بيع هذه التثبيتات والذي سيزيد من النتيجة خارج استغلال الوحدة وبالتالي زيادة نسبة المنح والعلاوات التي تمنح للوحدة من إدارة وعمال من طرف الإدارة العامة (منحة المردودية وما شابهها تحسب بنسبة مئوية من النتيجة المحققة).

أما التسجيل المحاسبي لقيد التنازل عن التثبيت لوحدة الامدادات فكان كما يلي (أنظر الملحق رقم: 4-7):

		2011/02/13		
181450		حـ/التنازل بين الوحدات، وحدة الإمدادات	38384.50	
	215353	حـ/أدوات		3315.48
	218450	حـ/أثاث مكتب		35069.02
		التنازل عن التثبيتات إلى وحدة الإمدادات		
		2011/02/13		
281553		حـ/إهتلاك أدوات	3315.48	
281845		حـ/ اهتلاك أثاث مكتب	35069.02	
	181450	حـ/التنازل بين الوحدات، وحدة الإمدادات		38384.50
		تحويل الاهتلاك المكون للتثبيتات المتنازل عنها لوحدة الإمدادات		

نلاحظ أنه تم إخراج الحسابين المتعلقين بالتثبيتين المتنازل عنهما من دفاتر وحدة الأدوات عن طريق فتح حساب آخر وهو الحساب 181450 ليكون مدينا بقيمة التثبيتين الإجمالية ليرصد هو الآخر (جزئيا أو كليا) بجعله دائنا بمبلغ الإهتلاك المجمع إلى غاية تاريخ التنازل، وجعل حساب الاهتلاك المقابل لكل تثبيت (حـ/281553 وحـ/281845) مدينا بنفس المبلغ، بالتالي يتم تحويل التثبيت وكذلك إطفاء مجمع الاهتلاك المترتب عنه.

المبحث الثالث: جرد المخزون

تعتبر المخزونات من بين أهم عناصر الاستغلال التي تعتمد عليها المؤسسة في عملية الانتاج، و لضمان حسن تسييرها و تقييمها فإن المؤسسة تقوم في نهاية كل دورة محاسبية بجردها ماديا و محاسبيا.

المطلب الأول: الجرد المادي.

إن عملية الجرد المادي للمخزون تمر بنفس المراحل والخطوات التنظيمية والعملية التي تمر بها عملية الجرد المادي للتثبيتات، حيث تقوم المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة في نهاية كل سنة مالية بإجراء جرد مادي لمخزناتها الموجودة بمستودعات ومخازن وحداتها.

قامت إدارة المالية والمحاسبة للمؤسسة بإرسال منشور خاص لكل أقسام المحاسبة والمالية للوحدات التابعة لها يتضمن أهداف عملية الجرد المادي للمخزون وكذلك شرح لكيفية سير العملية والشروط التي يجب أن تتوفر في التقرير النهائي لعملية الجرد. وقد تضمنت هذه التعليمة ما يلي (أنظر الملاحق من 10-1 إلى 10-5):

أولا_ لجنة الجرد:

لقد تم تكوين لجنة خاصة من طرف الإدارة العامة لقسم المالية والمحاسبة للإشراف وتنفيذ عملية الجرد المادي للمخزون بالمؤسسة، بنفس شروط وكيفية التعيين وتوزيع المهام الموضحة في عملية تعيين لجنة الجرد المادي للتثبيتات. وقد جاءت اللجنة المكلفة بجرد المخزونات المتواجدة على مستوى المخازن التابعة لوحدة الأدوات المكونة من الموظفين (أنظر الملحق رقم: 10-2): دايخ زهير، ضيف سمير، تمور رابح، زواوي السعيد، حناة زهير، بشير مراد، ساعو عزالدين، قمامي كمال، أونيس بشير، كما تم تعيين السيد جيلاني كريم كمسؤول عن عملية الجرد المادي للمخزنات. وتم تقسيم هذه اللجنة إلى 3 مجموعات فرعية كل منها مسئولة عن مخزون معين.

ثانيا_ نتائج عملية الجرد المادي:

إن وحدة الأدوات تحتوي على ثلاث مخازن نم مجموع مخازن المؤسسة و تتمثل طبيعة محتوى كل واحد منها من المخزنات في تاريخ 2011/12/21 فيما يلي:

– المخزن رقم 41: كل ما يتعلق بالمواد الأولية وتضم 495 نوع.

– المخزن رقم 42: كل ما يتعلق بقطع الغيار المشتراة والتي يتم تصنيعها داخل الوحدة والتي تدخل في عملية الإنتاج وتضم 3433 نوع.

– المخزون رقم 43: تحتوي على كل ما يتعلق بأدوات القطع وتضم 2651 نوع.

وبعد الانتهاء من عملية الجرد المادي يتم تدوين كل النتائج المتحصل عليها في سجل رسمي (دفتر الجرد المادي رقم xx للمخزون للسنة المالية N) ويمضي عليه كل من رئيس إدارة المالية والمحاسبة بالمديرية العامة للمؤسسة، مسؤول لجنة الجرد، مدير الوحدة.

المطلب الثاني: الجرد المحاسبي للمخزون.

تطبق المؤسسة طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) في تقييم مخزوناتها بالإضافة إلى إتباعها أسلوب الجرد الدائم (المستمر) في إطار الجرد المحاسبي لمخزوناتها، وتعتمد الإدارة المالية للمؤسسة في إطار متابعتها للمخزونات على إعداد بطاقة المخزون كل شهر وهذا للتمكن من إعداد الميزانية التقديرية الشهرية، إلى غاية الشهر الأخير من السنة المالية، ليتم في N/12/31 إعداد بطاقة المخزون السنوية التي تمكن إدارة قسم المحاسبة في معرفة مخزون نهاية السنة وكذلك مختلف التكاليف و الاستهلاكات المترتبة على ذلك.

حسب ما قدم لنا من توضيحات من قبل محاسب وحدة الأدوات السيد "ليتيم فاتح" فإن بطاقة المخزون تعد وفق الشكل الآتي:

الشكل رقم: 13

بطاقة المخزون في 30/ن/2011 بالقيمة.

البيان	رصيد بداية المدة (دج) (1)	حركة المخزون		مخزون جديد (نهاية المدة) (1)+(2)−(3)
		المدخلات (دج) (2)	المخرجات (دج) (3)	
– مواد أولية – قطع غيار مصنعة. – قطع غيار نصف مصنعة. – أدوات القطع. – مواد استهلاكية. (ح/38)	0.00	x	x	0.00

المصدر: من اعداد الطالب بناء على تصريحات محاسب المؤسسة.

و في 2011/12/31 يتم إعداد البطاقة مثل البطاقة الشهرية ولكن تكون بالقيمة الإجمالية للمخزونات في السنة ثم تقارن مع نتائج الجرد المادي.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للفرق بين الجرد المحاسبي والمادي .

إن الجرد المحاسبي يكون عن طريق استعمال برنامج الإعلام الآلي أما الجرد المادي فيكون يدويا. بعد الحصول على نتائج الجرد المادي يتم إدخالها إلى برنامج الإعلام الآلي لتتم عملية المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي بشكل آلي، وقد أظهرت عملية المقارنة هذه للسنة المالية 2011 على مستوى وحدة الأدوات النتائج التالية:

الجدول رقم: 14

الفرق بين الجرد المادي و المحاسبي

الحساب	اسم الحساب	الفرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي (دج)
311110	مواد أولية	+ 0.36
321210	قطع غيار مشتراة	+ 0.38
321250	أدوات القطع	-0.03
351000	منتجات قطع غيار مصنعة	+ 0.14
351001	منتجات قطع غيار نصف مصنعة	+ 0.13
المجموع	/	0.98

المصدر: من اعداد الطالب بناء على تصريحات محاسب وحدة الأدوات.

ملاحظة: الفرق = الجرد المحاسبي – الجرد المادي.

بعد ظهور نتائج المقارنة والتي كانت مثالية حيث أن الفرق بين الجرد المادي والمحاسبي ظهر بمجموع 0,98 دج وهو فارق ضئيل جدا ولهذا أعتبر هذا الفارق عاديا من قبل إدارة المؤسسة وتم ترصيده على مرحلتين، حيث يتم ترصيد الفارق الموجب بجعل الحساب 723230 حـ/إنتاج منتقص من المخزون (حيث يعتبر الفارق المسجل كمنتجات مخزنة) مدينا بالفرق وحسابات المخزون المقابلة له دائنة بنفس المبلغ. حيث تم تسجيل بدفاتر الوحدة القيود التالية (أنظر الملحق رقم: 7-5):

723230		2012/01/26 حـ/ إنتاج منتقص من المخزون. حـ/مواد أولية.	0.36	 0.03
723230		2012/01/26 حـ/ إنتاج منتقص من المخزون. حـ/ قطع غيار مشتراة حـ/ منتجات قطع غيار مصنعة حـ/ منتجات قطع غيار نصف مصنعة. ترصيد الفارق الموجب في المخزون	0.65	 0.38 0.14 0.16
	321210 351000 351001			

أما بالنسبة للفرق السالب المسجل فتم ترصيده بجعل الحساب 602125 حـ/أدوات القطع المستهلكة (خفض من الأعباء) دائنا بذلك الفرق والحساب 321250 في الجانب المدين بنفس المبلغ (زيادة المخزون من أدوات القطع المشتراة) حيث كان القيد المسجل كما يلي: (أنظر الملحق رقم: 7-5):

		2012/01/26		
321250		حـ/ أدوات القطع المشتراة	0.03	
	602250	حـ/ أدوات القطع المستهلكة		0.03
		ترصيد الفارق السالب في المخزون نهاية المدة لدورة 2011		

ملاحظة: لقد قام المحاسب باستعمال الحسابين 72 و 602 في معالجة الفارق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي والذين (حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي) لا يعالجان إلا حسابات المخزون التي تدرج ضمن الحسابات 35،34،33 بينما نجد ضمن حسابات المخزون المقيد في دفتر المؤسسة الحسابات 315110 و 321210 الذين كان ينبغي معالجتها مع الحساب 6031 حـ/تغير مخزون مواد أولية والحساب 6032 حـ/تغير المخزون تموينات أخرى حيث يصبح التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2012/01/26		
603111		حـ/ تغير مخزون مواد أولية	0.36	
60321		حـ/ تغير المخزون تموينات أخرى.	0.38	
	351000	حـ/ منتجات قطع غيار مصنعة		0.36
	351001	حـ/ منتجات قطع غيار نصف مصنعة		0.38
		2012/01/26		
723230		حـ/ إنتاج منتقص من المخزون	0.27	
	321210	حـ/ قطع غيار مشتراة		0.14
	351000	حـ/ منتجات قطع غيار مصنعة		0.13
		2012/01/26		
321250		حـ/ أدوات القطع المشتراة	0.03	
	603225	حـ/ تغير مخزون-أدوات القطع		0.03

المطلب الرابع: تسوية حسابات الأصول و الخصوم الأخرى

بالإضافة إلى الجرد المادي و المحاسبي للتثبيتات و المخزونات تقوم المؤسسة بعدة تسويات أخرى للحسابات، و ذلك حتى تتمكن من حساب نتيجة الدورة و اعداد قمائمها المالية للسنة المقفلة. و سيتم فيما يلي التطرق إلى بعض هذه التسويات في حدود ما وفر لنا من معطيات و وثائق من طرف أدارة المؤسسة.

الفرع الأول: تسوية حسابات الغير

إن المؤسسة لم تقم في الدورة المالية لسنة 2011 بتشكيل مؤونة على العملاء المشكوك فيهم و المبلغ الظاهر في الميزانية و المقدر بـ 70.023.516,44 دج يعود إلى سنوات سابقة و لم يتم تسويته بعد. كما تم في 2011/12/31 تسجيل رصيد دائن لحساب العملاء بمبلغ إجمالي 25.237.938,58 دج وقد تم إثبات هذا الاخير في دفاتر المؤسسة كما يلي:

		2011/12/31		
411		حـ/العملاء	25.237.938,58	
	419	حـ/عملاء دائنون		25.237.938,58
		اثبات رصيد العملاء الدئنون		

سجلت المؤسسة أيضا مبلغا مدينا في حساب الموردين بمبلغ إجمالي قدره 363.426,84ناتج عن مستحقات مرتبطة بالدورة المالية 2010 و لكن لم يتم تسويتها و لهذا ظهرت في السن المالية 2011، وقد سجل المحاسب في دفاتر المؤسسة بتاريخ 2011/12/31 القيد التالي:

		2011/12/31		
409		حـ/موردون مدينون	363.426.84	
	401	حـ/ الموردون		363.426.84
		إثبات رصيد الموردين المدينين		

ملاحظة: لم تمنح لنا التفاصيل المتعلقة بالحسابين 409 و 419 و كذلك حسابي العملاء و الموردون لذا قمنا بإظهارها بالرصيد الاجمالي فقط دون حساباتها الفرعية.

الفرع الثاني: مؤونات الأعباء و الأخطار

قامت وحدة الأدوات في نهاية الدورة المالية 2011 بتكوين المؤونات التالية (أنظر الملحق رقم:11):

الجدول رقم: 15

جدول تكوين المؤونة للحسابات الجارية و غير الجارية

البيان	رصيد أول المدة	المخصصات المكونة	استعمالات أو إلغاء	الرصيد في 2011/12/31
مؤونات للأعباء–خصوم غير جارية				
– مؤونات للمعاشات و الالتزامات المماثلة	532.146,00	321.564,00	658.954,00	194.756,00
– مؤونات للنزاعات	654.321,00	0,00	532.645,00	0,00
مؤونات للأعباء–خصوم جارية				
– مؤونات أخرى متعلقة بالمستخدمين	789.654,00	254.678,00	563.214,00	481.118,00
– مؤونات للنزعات	/	213.546,00	/	213.546,00
المجموع	1.976.121,00	789.788,00	1.754.813,00	1.011096,00

المصدر:وثائق المؤسسة، الملحق رقم:11.

وقد سجل المحاسب في دفاتر المؤسسة في 2011/12/31 القيود التالية:

681		2011/12/31		
		حـ/ مخصصات مئونة للأصول غير الجارية	321.564,00	
	153	حـ/ مئونة للمعاشات و الالتزامات المماثلة		321.564,00
		تكوين مئونة لمعاشات المستخدمين		
685		2011/12/31		
		حـ/ مخصصات مئونة للأصول الجارية	468.224,00	
	15800	حـ/ مؤونات أخرى متعلقة بالمستخدمين		254.678,00
	15801	حـ/ مئونات أخرى للأعباء_ نزاعات		213.546,00
		تكوين مئونة متعلقة بالمستخدمين و النزاعات القضائية		

كما تم اسجيل أيضا استخدام لجزء من المئونات المكونة و تم تقييدها في دفاتر الوحدة كما يلي:

		2011/12/31		
15302		حـ/ مئونة للمعاشات و الالتزامات المماثلة	658.954,00	
15300		حـ/ مئونة للنزاعات	532.645,00	
	681	حـ/ مخصصات مئونة للأصول غير الجارية		1.191.599,00
		تكوين مئونة لمعاشات المستخدمين		
		2011/12/31		
15800		حـ/ مؤونات أخرى متعلقة بالمستخدمين	563.214,00	
	685	حـ/ مخصصات مئونة للأصول الجارية		563.214,00
		أستعمال مئونة متعلقة بالمستخدمين و النزاعات القضائية		

إن كل وحدة من وحدات المؤسسة ملزمة بالإجراءات الموضحة أعلاه (إن توفرت المسببات)، ثم يتم تجميع النتائج المحصل عليها في كل هذه الوحدات على مستوي قسم المحاسبة و المالية بالمديرية العامة للمؤسسة (المعالجة المحاسبية تتم بنفس الطريقة الموضحة أعلاه و لكن بالأرصدة المجمعة).

المبحث الرابع: تحديد النتيجة و إعداد القوائم المالية

لا يتم حساب النتيجة و اعداد القوائم المالية للمؤسسة إلا بعد المرور على عملية تجميع الحسابات للوحدات الأربع التي تملكها، و تتبع المؤسسة في عملية التجميع هذه أسلوب التجميع الكلي. و سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كيفية الحساب و المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة المالية 2011، و كذلك القوام المالية للمؤسسة المتعلقة بهذه الدورة.

المطلب الأول: تحديد و معالجة النتيجة

لتحديد نتيجة الدورة بعد التجميع للسنة المالية 2011 قام محاسب المؤسسة بتسجيل القيود التالية:

		2011/12/31		
70		حـ/ المبيعات و المنتجات الملحقة	3.873.626.069,19	
71		حـ/الإنتاج المخزن أو المتبقي من المخزون	23.529.458,28	
	121	حـ/ منتجات الدورة		3.850.096.610,91
		تحديد منتجات الدورة و ترصيد الحساب 71		

122		2011/12/31		
		حـ/ استهلاكات الدورة	2.209.621.412,21	
	60	حـ/ مشتريات مستهلكة		2.093.452.010,40
	61	حـ/ خدمات خارجية		116.169.401,81
		تحديد استهلاكات الدورة		
121		/		
		حـ/ منتجات الدورة	3.850.096.610,91	
	122	حـ/ استهلاكات الدورة		2.209.621.412,21
	123	حـ/ القيمة المضافة للاستغلال		1.640.475.198,70
		تحديد القيمة المضافة للاستغلال		
123		/		
		حـ/ القيمة المضافة للاستغلال	1.640.475.198,70	
	63	حـ/ أعباء المستخدمين		724.562.173,42
	64	حـ/ الضرائب، الرسوم و المدفوعات المماثلة.		85.663.298,21
	124	حـ/ الفائض الاجمالي للاستغلال		830.249.727,07
		تحديد الفائض الاجمالي للاستغلال		
124		/		
		حـ/ الفائض الاجمالي للاستغلال	830.249.727,07	
75		حـ/ المنتجات العملياتية الاخرى	11.525.097,33	
78		حـ/ استرجاعات عن خسائر القيمة و المئونات	451.320.016,04	
	125	حـ/ النتيجة العملياتية		624.367.577,20
	65	حـ/ الأعباء العملياتية الاخرى		1.692.515,12
	68	حـ/ مخصصات الاهتلاك و المئونات		667.034.748,12
		ترصيد ف إ للاستغلال و تحديد النتيجة العملياتية		
76		/		
		حـ/ النواتج المالية	196.369.122,97	
	126	حـ/ النتيجة المالية		179.061.955,48
	66	حـ/ أعباء مالية		17.307.157,49
		تحديد النواتج المالية		

		/		
125		حـ/ النتيجة العملياتية	624.367.577,20	
126		حـ/ النتيجة المالية	179.061.955,48	
	127	حـ/ النتيجة العادية قبل الضريبة		803.429.532,68
		تحديد النتيجة العادية قبل الضريبة		
		/		
127		حـ/ النتيجة العادية قبل الضريبة	803.429.532,68	
77		حـ/ نواتج عادية–خصوم	4.509.604.512,27	
	128	حـ/ النتيجة الصافية للأنشطة العادية		665.667.913,29
	67	حـ/ أعباءعادية–خصوم		3.843.936.598,98
	69	حـ/ الضرائب على النتيجة العادية و ما يماثلها		138.348.969,4
		اقتطاع الضريبة و تحديد النتيجة الصافية الانشطة العادية		
		2011/12/31		
128		حـ/ النتيجة الصافية للأنشطة العادية	665.667.913,29	
	120	حـ/ النتيجة الصافية للدورة		665.667.913,29
		اثبات النتيجة الصافيى للدورة المالية 2011		

نلاحظ أن المؤسسة قد حققت خلال الدورة المالية لسنة 2011 أرباح صافية (بعد اقتطاع الضرائب) تقدر بـ 665.667.913,29 دج .

المطلب الثاني: حساب النتيجة

من خلال القيود المسجلة أعلاه تم إعداد قائمة حساب النتيجة كما يلي (أنظر الملحق 29):

الجدول رقم: 16

حساب النتيجة للفترة من 2011/01/01 إلى 2011/12/31

البيان	دورة 2011	دورة 2010
رقم الأعمال	3.873.626.069,19	3.249.322.196,36
تغير مخزون المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها	-23.529.458,28	14.927.209,85
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج الدورة	**3.850.096.610,91**	**3.264.249.406,21**
المشتريات المستهلكة	2.093.452.010,40	1.804.069.479,55
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى	116.169.401,81	109.590.710,93
استهلاكات الدورة	2.209.621.412,21	1.913.660.190,48
القيمة المضافة للاستغلال	**1.640.475.198,70**	**1.350.589.215,73**
أعباء المستخدمين	724.562.173,42	528.335.532,54
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	85.663.298,21	86.263.608,83
الفائض الاجمالي عن الاستغلال	**830.249.727,07**	**735.990.074,36**
المنتجات العملياتية الاخرى	11.525.097,33	10.093.091,83
الأعباء العملياتية الأخرى	1.692.515,12	4.732.995,92
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	667.034.748,12	422.755.439,78
استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	451.320.016,04	138.836.381,21
النتيجة العملياتية	**624.367.577,20**	**457.431.111.70**
المنتجات المالية	196.369.122,97	263.455.557,39
الأعباء المالية	17.307.157,49	22.857.147,02
النتيجة المالية	**179.061.955,48**	**240.598.410,37**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**803.429.532,68**	**698.029.522,07**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية	138.055.294,41	108.629.961,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتيجة العادية	293.675,02	1.337.019,08
مجموع منتجات الانشطة العادية	4.509.604.512,27	3.677.971.455,72

مجموع أعباء الانشطة العادية	3.843.936.598,98	3.087.234.875,57
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**665.667.913,29**	**590.736.580,15**
العناصر غير العادية –منتجات		
العناصر غير العادية –أعباء		
النتيجة غير العادية		
النتيجة الصافية للدورة	**665.667.913,29**	**590.736.580,15**
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
النتيجة الصافية المجمعة		
حصة ذوي الاقلية		
حصة المجمع		

المصدر:وثائق المؤسسة، الملحق رقم: 12-1.

يمكن من خلال الجدول الموضح أعلاه ملاحظة ما يلي:

أولا: من حيث الشكل

قائمة حساب النتيجة عبارة عن جدول يتكون من ثلاث أعمدة، الأول مخصص لتسجيل أسماء حسابات الأعباء و النواتج ذات العلاقة بنشاط المؤسسة، بينما الثاني و الثالث فيتم تخصيصها لتسجيل الأرصدة المقابلة لهذه الحسابات حيث أن العمود الثاني يتعلق بالدورة المالية 2011 أما العمود الثالث فيتعلق بالدورة المالية 2010، أي لدورتين متتاليتين و هذا ما يتوافق مع مبدا القابلية للمقارنة. كما أن المؤسسة تعتمد في إعدادها لقائمة حساب النتيجة على طبيعة الأعباء و النواتج (قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة).

ثانيا: من حيث المضمون

تحقيق المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة خلال الدورة المالية 2011 لرقم أعمال معتبر قدره 3.873.626.069,19دج و كذلك مساهمتها في الوعاء الضريبي لنفس السنة المالية بـ 138.055.294,41دج بعد تسجيلها لنتيجة صافية موجبة قدرها 665.667.913,29 دج يعكس مدى أهمية المؤسسة و المكانة التي تحتلها في الاقتصاد الوطني.

سجلت المؤسسة خلال الدورة المالية 2011 رصيد سالب للحساب " تغير مخزون المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها" بقيمة **23.529.458,28 دج**

من خلال مقارنة رقم الاعمال المحقق في الدورة المالية 2011 مع رقم الاعمال المحقق في الدور المالية 2010 نجد أن هناك ارتفاع قدره 624.303.872,83 دج و كذلك بالنسبة لنتيجة الدورة الصافية

فقد سجلت هي الاخرى ارتفاع قدره 74.931.333,1 دج و هذا يبين أن المؤسسة لازالت قادرة على زيادة حصتها السوقية و التطور و النمو أكثر.

إن ارتفاع رقم أعمال المؤسسة للدورة المالية 2011 صاحبه ارتفاع لكل أرصدة حسابات الاعباء و النواتج و بالتالي النتائج المتعلقة بهذه الدورة مقارنة مع السنة التي قبلها (دورة 2010) ماعدا حساب النتيجة المالية فقد سجل انخفاض بقيمة 61.536.454,9 دج (لم تقدم لنا توضيحات في هذا الشأن).

مما سبق نجد أن الشكل العام و كذلك مضمون جدول حساب النتيجة للمؤسسة يتفق مع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، و احتواء الجدول على نتائج سنتين متتاليتين (ن و ن−1) يسمح بالمقارنة و يسهل عملية القراءة و التحليل للقوائم المالية.

المطلب الثالث: قائمة الميزانية

في كل نهاية سنة مالية و بعد حساب النتيجة و إقفال الحسابات يتم إعداد الميزانية الختامية للوحدات الأربعة التابعة للمؤسسة، و كذلك الميزانية المجمعة للمؤسسة.

الفرع الأول: ميزانية وحدة الأدوات للسنة المالية 2011

بعد القيام بعملية الجرد و مختلف التسويات الضرورية في نهاية السنة المالية 2011 تم إعداد الميزانية المالية لوحدة الأدوات و التي تظهر في شكل جدولين الأول خاص بأصول الوحدة و الثاني خاص بالخصوم، و الجدول التالي يوضح ذلك (أنظر الملحق رقم 12-2):

جدول رقم: 17

الميزانية المقفلة في 2011/12/31 لقسم الادوات_ أصول_

الاصول	المبلغ الاجمالي لسنة 2011 1	الاهتلاكات المجمعة 2	ق.م.ص 2011 2−1	القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2010
الأصول غير الجارية				
فارق الاقتناء				
التثبيتات المعنوية	**693 000,00**	**134 750,00**	**558 250,00**	
برامج اعلام الي				
التثبيتات المادية				
أراضي				
ترتيب و تهيئة الاراضي				
مباني				

منشأت تقنية، معدات و ادوات صناعية	488 607 657,37	468 960 895,07	19 646 762,30	12 413 727,97
تثبيتات مادية أخرى	258 736 106,79	258 278 458,83	457 647,96	552 538,36
تثبيتات قيد الانجاز				
التثبيتات المالية				
مساهمات في شركات زميلة				
مساهمات				
مساهمات مالية أخرى				
قروض و أصول مالية غير جارية				
نواتج وأعباء مؤجلة خارج الاستغلال				
مجموع الاصول غير الجارية	748 036 764,16	727 374 103,90	20 662 660,26	19 898 909,41
الاصول الجارية				
المخزونات	59 460 474,81	36 277 862,28	23 182 612,53	29 050 868,41
موردون وحسابات المدينين				
مستحقات و اصول مماثلة				
زبائن	1 860 618,88		1 860 618,88	1 702 093,19
مدينون اخرون	1 040 000,00		1 040 000,00	1 710 810,86
ضرائب				
ديون اخرى				
الخزينة	6 360 540,25		6 360 540,25	3 370 123,01
مجموع الاصول الجارية	68 721 633,94	36 277 862,28	32 443 771,66	35 833 895,47
المجموع الاجمالي للأصول	816 758 398,10	763 651 966,18	53 106 431,92	55 732 804,88

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم 12-2.

جدول الأصول مكون من خمسة أعمدة الأول يضم أسماء حسابات الأصول، بينما الثاني المبلغ الاجمالي للتثبيتات المدرجة في الحساب المقابل لها و ذلك بالتكلفة التاريخية لكل تثبيت، أما العمود الثالث فيضم الاهتلاكات المجمعة لهذه التثبيتات إلى غاية 2011/12/31، و العمود الرابع فيظهر القيمة

المحاسبية الصافية للتثبيتات لسنة 2011 و يتم حسابها بطرح مبالغ العمود الثالث من مبالغ العمود الثاني المقابلة لها. كذلك الأمر بالنسبة للعمود الخامس فهو يظهر القيمة المحاسبية الصافية لكل تثبيت و لكن بمبالغ السنة الماضية أي سنة 2010.

تعتمد وحدة الأدوات في ترتب عناصر الأصول ضمن قائمة الميزانية على فترة استحقاق الذمم (الحقوق) و فترة تسديد الديون (الالتزامات) من الأطول إلى الاقصر فترة. و على هذا الأساس تم تقسيم عناصر الأصول إلى مجموعتين رئيسيتين:

- الأولى تسمى الأصول غير الجارية و هي الأصول التي تكون فترة استحقاقها أكثر من سنة مالية واحدة و تضم:

– التثبيتات المعنوية..... 693 000,00 دج

– منشأت تقنية، معدات و ادوات صناعية... 488 607 657,37 دج

– تثبيتات مادية أخرى..... 258 736 106,79 دج

إن حساب التثبيتات المعنوية يمثل برنامج الإعلام الآلي تم إدخاله حيز الخدمة في بداية الدورة المالية 2011 لهذا يظهر رصيد هذا الحساب معدوم في السنة المالية 2010، كما أن الاهتلاك المكون يمثل قسط الاهتلاك لسنة 2011 فقط بينما باقي الاهتلاكات المكونة الظاهرة في الميزانية فتمثل الاهتلاكات المجمعة للحسابات المقابلة لها للسنة الحالية و السنوات السابقة.

أما الثانية فتسمى الأصول غير الجارية و تضم مختلف حسابات الأصول التي تكون فترة استحقاقها سنة مالية واحدة فأقل

و حسابات الغير و الأعباء، الخزينة.

الجدول رقم: 18

الميزانية المقفلة في 2011/12/31 لقسم الادوات_خصوم _

الخصوم	المبلغ الاجمالي لسنة 2011	المبلغ الاجمالي لسنة 2010
رأسمال المال الخاص		
رأس المال الصادر		
رأس المال غير المستدعى		
الأقساط و الاحتياطات		
فارق اعادة التقييم		**161 699 161,68**
فارق التكافؤ		
نتيجة الدورة الصافية	**26 220 859,59**	**4 269 742,45**
رؤوس أموال اخرى		

حصة في شركة التوطيد		
حصة الاقلية		
المجموع	**26 220 859,59**	**165 968 904,13**
الخصوم غير الجارية		
الاقتراض و الديون المالية		
الضرائب المؤجلة و المتراكمة		
مؤونات مختلفة	**43 971 734,57**	**29 525 360,19**
ديون اخرى غير جارية		
مؤونات و ايرادات مؤجلة		
مجموع الخصوم غير الجارية	**43 971 734,57**	**29 525 360,19**
الخصوم الجارية		
موردون		**4 829 401,89**
ضرائب	**500 514,13**	**631 924,02**
زبائن مدينون		
ديون اخرى	**6 208 147,51**	**2 793 222,69**
النقدية و النقدية المعادلة خصوم (الفوائد المستحقة)		
حسابات الربط بين المؤسسات	**3 894 509,05**	**158 890 468,17**
مؤونات مختلفة	**32 541 404,35**	**10 874 460,13**
مجموع الخصوم الجارية	**35 355 556,94**	**139 761 459,44**
المجموع الاجمالي للخصوم	**53 106 431,92**	**55 732 804,88**

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم 12-2.

بخلاف جدول الأصول، يظهر جدول الخصوم من حيث الشكل بثلاث أعمدة الأول يضم تسمية الحسابات أما الثاني و الثالث فيظهران أرصدة هذه الحسابات في نهاية كل من 2011 و 2010 على التوالي.

أما من حيث المضمون فيتم تقسيم الخصوم إلى الأموال الخاصة و خصوم غير جارية و أخري جارية حيث أن غير الجارية تضم حسابات الديون و الضرائب المؤجلة المتراكمة و المؤونات التي تكون آجال تسديدها أكثر من سنة مالية واحدة أما غير الجارية فتلك التي تكون أجال تسديدها لا تتعدى السنة مالية الواحدة.

الفرع الثاني: ميزانية المؤسسة بعد التجميع

أما الميزانية المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة AMC فتظهر بعد التجميع كما يلي (أنظر الملحق رقم 12-3):

الجدول رقم: 19

ENAMC_ الميزانية المقفلة في 2011/12/31- أصول-

الاصول	المبلغ الاجمالي لسنة 2011	الاهتلاكات المجمعة	القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2011	القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2010
الأصول غير الجارية				
فارق الاقتناء				
التثبيتات المعنوية				
برامج اعلام الي	1.320.750,00	281.225,00	1.039.525,00	606.825,00
التثبيتات المادية				
أراضي	456.430.000,00		456.430.000,00	456.430.000,00
ترتيب و تهيئة الاراضي	39.364.945,80	19.556.375,06	19.808,570,74	91.704.611,73
المباني	1.864.831.866,78	1.481.068.029,95	383.763.836,83	482.473.312,40
منشآت تقنية، معدات و ادوات صناعية	1.279.703.191,04	1.158.802.939,64	120.900.251,40	90.436.296,16
تثبيتات مادية أخرى	1.117.293.150,43	1.036.226.620,44	99,.81.066.529	31.110.757,39
تثبيتات قيد الانجاز	728.082,00		728.082,00	6.985.156,08
التثبيتات المالية				
سندات موضوعة موضع معادلة	28.860.000,00		28.860.000,00	28.860.000,00
مساهمات أخرى و ديون دائنة مرتبطة				
سندات أخرى مثبتة	3.526.403.700,00		3.526.403.700,00	1.950.000.000,00
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	1.420.472,55		1.420.472,55	720.472,55
نواتج وأعباء مؤجلة خارج الاستغلال	4.028.176,83		4.028.176,83	4.539.107,68

مجموع الاصول غير الجارية	**8.320.384.335,43**	**3.695.935.190,09**	**4.624.449.145,34**	**3.143.866.511,99**
الاصول الجارية				
مخزونات و مستحقات	**811.147.505,74**	**190.265.307,94**	**620.882.197,80**	**692.733.971,86**
موردون وحسابات المدينين	**368.426,84**		**363.426,84**	**363.426,84**
ديون دائنة و استخدامات مماثلة				
زبائن	**1.038.627.577,03**	**70.023.516,44**	**968.604.060,59**	**386.773.694,44**
مدينون اخرون	**4.756.548,43**		**4.756.548,43**	**2.503.032,75**
الضرائب و ماشابهها	**782.881891,76**		**782.881891,76**	**904.729.625,43**
ديون دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	**19.913.910,16**		**19.913.910,16**	**15.471.395,05**
الموجودات و ما شابهها				
الأموال الموظفة و الأصول الجارية الأخرى	**1.123.545.398,10**		**1.123.545.398,10**	**2.178.306.111,36**
الخزينة	**779.485.976,42**		**779.485.976,42**	**771.839.509,66**
مجموع الاصول الجارية	**4.560.722.243,48**	**260.288.824.38**	**4.300.433.410,10**	**4.952.720.767,39**
المجموع الاجمالي للأصول	**12.881.106.569,91**	**3.956.224.014,47**	**8.924.882.555,44**	**8.096.587.279,38**

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم 12-3.

الجدول رقم: 20

ENAMC- الميزانية المقفلة في 2011/12/31 –خصوم-

الخصوم	2011	2010
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال المصدر	1.462.825.000,00	1.462.825.000,00
رأس المال غير المطلوب		
علاوات و احتياطات	3.285.886.495,38	2.872.370.889,23
فارق اعادة التقييم	242.615.901,78	242.615.901,78
فارق المعادلة		
نتيجة الدورة الصافية	665.667.913,29	665.667.913,29
رؤوس أموال خاصة اخرى/ترحيل من جديد		
حصة في شركة التوطيد		
حصة الاقلية		
المجموع	5.656.995.310,45	5.168.548.371,16
الخصوم غير الجارية		
الاقتراض و ديون مدينة مالية		
الضرائب المؤجلة و المتراكمة	2.397.482,73	3.202.088,60
مئونات مختلفة	924.711.392,76	1.194.105.546,97
ديون مدينة اخرى غير جارية	101.121.429,22	100.899,854,10
مئونات و ايرادات مؤجلة		
مجموع الخصوم غير الجارية	1.028.230.304,71	1.298.207.489,67
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	395.151.774,81	353.635.570,01
ضرائب	828.180.991,06	708.055.725,41
زبائن مدينون	25.237.938,58	44.892.350,26
ديون اخرى	783.392.453,23	327.274.018,27
الخزينة سلبية	207.693.782,60	195.973.754,60
مجموع الخصوم الجارية	2.239.656.940,28	1.629.831.418,55
المجموع الاجمالي للخصوم	8.924.882.555,44	8.924.882.555,44

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم 12-3.

قائمة الميزانية الموضحة أعلاه تم إعدادها وفق ما هو موضح في الفرع الأول إلا أن هناك بعض الحسابات التي تظهر في قائمة الميزانية للمؤسسة و لا تظهر في قائمة الميزانية لوحدة الأدوات و ذلك راجع إلى أن هذه الحسابات تراقبها وحدة أخرى، أما حسابات التثبيتات المالية فتظهر في ميزانية المؤسسة فقط دون الوحدات لأن مراقبتها تكون من حق قسم المحاسبة بمديرية العامة فقط.

كم تمكننا قائمة الميزانية للمؤسسة بصفة عامة من معرفة و مقارنة مبلغ عناصر القوائم لسنتين متتاليتين (السنة الحالية و السنة الماضية)، كما تسمح لنا من معرفة طبيعة مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسة و كذلك درجة المخاطرة، و هذا ما يسهل عملية القراءة و التحليل للقوائم المالية و كذلك تسهيل عملية اتخاذ القرار.

مما سبق نجد أن ما هو معمول به من طرف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة فيما يخص الإعداد و الافصاح لقائمة الميزانية يتطابق مع ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي الجديد، و يتوافق مع ما هو منصوح به من طرف معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية

من بين القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة و ذلك امتثالا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجديد نجد قائمة التدفقات النقدية، و لتوضيح شكل و محتوى هذه القائمة سنكتفي بعرض قائمة التدفقات النقدية لوحدة الأدوات و ذلك لعدم منحنا فرصة الاطلاع على قائمة المؤسسة بعد التجميع (أنظر الملحق رقم 12-4):

الجدول رقم: 21

جدول تدفق الخزينة لوحدة الادوات 2011-2010

البيان	دورة 2011	دورة 2010
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	-2.624.994,80	
المبالغ المدفوعة للموردين	10.004.893,20	
المبالغ المدفوعة للمستخدمين	38.401.800,56	
فوائد و مصاريف مالية أخرى مدفوعة		
الضرائب على النتائج المدفوعة	-74.540,01	
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية	**45.707.158,95**	
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		

تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية	**45.707.158,95**	
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (أ)		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية	4.190.105,29	0,00
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية	38.384,50	0,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية	0,00	0,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	0,00	0,00
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج	0,00	0,00
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	**4.228.489,79**	**0,00**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار الاسهم		
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	0,00	0,00
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)	0,00	0,00
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة	0,00	
تأثير تغيرات الارتباط الداخلية	-52.926.065,98	
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)	**-2.990.417,24**	
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	3.370.123,01	
أموال الخزينة و معادلاتها عند أقفال السنة المالية	6.360.540,25	
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**-2.990.417,24**	
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		
النتيجة المحاسبية الربحية	**26.220.859,59**	
تحصيلات الدورة	**-2.990.417,24**	
الفارق	**29.211.276,83**	**0,00**

المصدر: وثائق المؤسسة، الملحق رقم 12-4.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن جدول سيولة الخزينة يضم مجموع مدخلات و مخارج الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها حيث أن:

– التدفقات من الأنشطة الأنتاجية (غير المرتبطة بالاستثمار و التمويل)..... 45.707.158,95 دج

– التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء و تحصيل..... 4.228.489,79 دج أموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

وقد تم عرض قائمة التدفقات المالية للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة حسب الطريقة المباشرة التي تم من خلالها تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب و غيرها) قصد إبراز تدفق مالي صافي، مع تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

خلاصة الفصل

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة و كغيرها من المؤسسات الناشطة على التراب الجزائري شرعت في تطبيق تعاليم و قوانين النظام المحاسبي المالي الجديد خاصة في جانبه المتعلق بأعمال نهاية الدورة و ذلك منذ إصدار إجبارية الامتثال لهذه القوانين في 01 جانفي 2010.

واجهة المؤسسة العديد من الصعوبات أثناء قيامها بإجراء أعمال نهاية الدورة للسنة المالية 2011، و تعود هذه الصعوبات بشكل أساسي إلى عدم الفهم الجيد لبعض جوانب النظام المحاسبي المالي و خاصة المستحدثة منها و التي لم ترد في المخطط المحاسبي الوطني و ذلك لأن كل إطارات المؤسسة بقسم المالية و المحاسبة نالوا شهاداتهم و تكوينهم على المخطط المحاسبي المالي، و طذلك نقص الدورات التكوينية على النظام المحاسبي الجديد صعب من تدارك النقائص المسجلة.

لقد كان لعملية الجرد المادي النصيب الأكبر من عملية الجرد، حيث ركزت المؤسسة على عملية الجرد المادي للتثبيتات المادية و المخزون باعتبارها تشكل المحور الاساسي لعملية الاستغلال.

الخاتمة العامة

الخاتمة

إن الانتشار الكبير للمعلومة عبر العالم و حاجة مستخدميها إليها في الوقت و المكان المناسب، و بالنوعية و المصداقية الكافية، وبالإضافة أيضا إلى التطور الكبير و المتسارع للمجال الاقتصادي في الوقت الراهن و ما صاحبه من متغيرات جديدة كالمؤسسات العالمية و الشركات العابرة للقارات، كل ذلك فرض على الدول وجوب إعادة النظر في أنظمتها المحاسبية المطبقة و السعي من أجل توحيد هذه الانظمة عبر العالم، أو على الأقل إنشاء أكبر قدر من التقارب المحاسبي بين الدول، ما أسفر عن انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 26/ 1973/06 و التي أصبح اسمها فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية إبتداء من سنة 2000 و التي تتبنى عملية اصدار معايير محاسبية بتم تطبيقها على المستوى الدولي، و التي أصدرت 41 معيارا ليتم سنة 2007 تعديل هذه المعايير لتصبح 38 معيارا محاسبيا فقط مع إصدار 8 معايير للتقارير المالية معترف بها في أكثر من مائتي هيئة محاسبية عبر العالم.

أما الجزائر فشأنها شأن بقية دول العالم، حيث قامت بإجراء إصلاحات اقتصادية أواخر الثمانينات أسفر عنها التحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، و كذلك تواصلت هذه الاصلاحات لتمس النظام المحاسبي المطبق منذ سبعينيات القرن الماضي، حيث تم بموجب القانون تقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 إصدار النظام المحاسبي المالي الجديد و يقر بإلزامية تطبيقه ابتداء من جانفي 2010، و الذي يحتوي على مجموعة من القواعد العامة و الخاصة للتقييم، و بعض المعالجات المحاسبية فيما يخص أعمال نهاية الدورة لم تكن موجودة في النظام القديم.

نظم النظام المحاسبي المالي الجديد إجراءات القيام و المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة، فبين طريقة الجرد للتثبيتات سواء ماديا أو محاسبيا، حيث نص على ضرورة قيام المؤسسات بإجراء الجرد مرة واحدة على الأقل في كل دورة مالية مع التركيز على تحديد طرق الاهتلاك و كيفية تسجيل تدني القيمة، و كذا العلاقة بين الاهتلاك و خسارة القيمة، و معالجة و اثبات الآثار المحاسبية الناتجة عن التنازل عن أي عنصر من هذه التثبيتات. مرورا إلى جرد المخزون ماديا ومحاسبيا أيضا، حيث أبقى على طريقة الوارد أولا الصادر أولا و طريقة التكلفة الوسطية المرجحة عند تقييم المخزون، مع إلغاء طريقة الداخل أولا الصادر أخيرا. و قد حدد النظام المحاسبي المالي كذاك كيفية تسجيل الخسارة في قيمة المخزون.

كما وضح النظام المحاسبي المالي المعالجة المحاسبية لتسوية حسابات الاصول و الخصوم الأخرى في نهاية السنة كحسابات العملاء و الموردين و إعانات الاستثمار و حساب المستغل، بالاضافة إلى تسوية حسابات المصاريف و النواتج و مختلف المؤونات.

ختاما لأعمال نهاية الدورة أبرز النظام المحاسبي المالي كيفية إقفال الحسابات و إعادة فتحها و إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره، سمح لنا هذا البحث بالخروج بعدة استنتاجات يمكن عرضها في النقاط التالية:

أولا: اختبار الفرضيات

ثانيا: أهم النتائج المتوصل إليها

ثالثا: آفاق البحث

أولا_ اختبار الفرضيات:

لقد أتيح لنا من خلال هذا البحث اختبار صحة الفرضيات المطروحة في مقدمة البحث و كانت النتائج كما يلي:

الفرضية الاولى:

تم التأكد من صدق الفرضية الأولى أي أن النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير من حيث قواعد و أسس المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة مع معايير المحاسبة الدولية، و لكن هذا لا يعني وجود تطابق بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية بشكل كلي، بل تم تكييف نصوص و مضمون هذه المعايير بما يتوافق مع خصوصية البيئة الاقتصادية الجزائرية و مختلف العوامل المؤثرة فيها (إجتماعية، سياسية، ثقافية، دينية).

الفرضية الثانية:

تم التأكد من صحة الفرضية الثانية، أي أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسمح بإعطاء صورة أكثر واقعية و مصداقية حول ثروة المؤسسة و مركزها المالي و طلك من خلال نصه على ضرورة إعادة تقييم ممتلكات و التزامات المؤسسة في كل دورة مالية مرة واحدة على الأقل، وذلك للتمكن من الحصول على القيمة العادلة للأصول في نهاية كل دورة، إلا أن ذلك لا يزال لم يطبق على أرض الواقع حيث أن أغلب المؤسسات الجزائرية لا تجري هذا التقييم الأمر الذي وقفنا عنده من خلال الدراسة الميدانية لهذا البحث.

ثانيا_ النتائج المتوصل إليها:

لقد تم التوصل من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

❖ تعتبر المحاسبة المالية من بين أهم فروع المحاسبة الحديثة، لما تلعبه مخرجاتها من القوائم و التقارير المالية من دور أساسي في ترشيد قرارات مستخدمي هذه المخرجات.

❖ معايير المحاسبة الدولية جاءت لتلبية متطلبات فرضها تطور و اتساع نطاق النشاط الاقتصادي و سيادة المعلومة المالية عبر العالم.

❖ جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بعدة مفاهيم جديدة لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني كالتمويل الإيجاري و مصاريف الصيانة التي يتوقع أن ينتج عنها زيادة القدرة الانتاجية للتثبيت لأكثر من دورة مالية واحدة يتم الاعتراف بها ضمن حسابات الأصول كتثبيتات قابلة للاهتلاك.

❖ تعتبر أعمال نهاية الدورة من بين أهم مراحل الدورة المحاسبية، و أهم أساسيات المحاسبة المالية. لما تقدمه من معلومات حول ثروة المؤسسة و مركزها المالي.

❖ أعمال نهاية الدورة جاءت وفق النظام المحاسبي المالي محتوية لما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني، و مكملة للنقائص الموجودة في هذا الأخير.

❖ اعتماد النظام المحاسبي المالي لأسلوب القسط المتزايد ضمن أساليب حساب قسط الاهتلاك المسموح بها و هذا الأسلوب لم يرد في معايير المحاسبة الدولية و التي أجازت ضمن نطاق المعيارIAS36 فقط الأسلوب الثابت والأسلوب المتناقص وأسلوب وحدات الانتاج.

❖ ينص النظام المحاسبي المالي على أنه لا يمكن تحديد مدة منفعة فاق الحيازة و بالتالي فهو غير قابل للاهتلاك و هذا ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، لكن نجد ضمن قائمة الحسابات الحساب 2807 حـ/اهتلاك فارق الحيازة و هذا فيه تناقض.

❖ لم يفصل النظام المحاسبي في قواعد و طرق تقييم و معالجة الأصول المالية و تناولها بشكل موجز فقط عكس معايير المحاسبة الدولية التي خصصت لها ثلاث معايير كاملة.

❖ النظام المحاسبي المالي لم يحدد الأصول المعنوية غير القابلة للإهتلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة، بينما معايير المحاسبة الدولية تعتبر فقط الأصول التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للاهتلاك.

❖ إن ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فيما يخص أسس و قواعد العرض و الإفصاح في القوائم المالية موافق لما جاءت به معايير المحاسبة الدولية.

❖ القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي ذات مصداقية و شفافية أكثر مقارنة لما كانت عليه وفق المخطط المحاسبي الوطني.

❖ معظم الإطارات المحاسبية للمؤسسة حاصلون على شهادات في إطار المخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى عدم كفاية الدورات التكوينية المجرات حول النظام المحاسبي المالي الجديد مما أدى إلى عدم الفهم الجيد لبعض قواعد و أسس النظام المحاسبي المالي من طرف هذه الاطارات و حال دون التطبيق الأمثل لمضمون هذا النظام.

❖ غياب مكاتب الخبرة و المهندسين ذوي الكفاءة اللازمة، بالإضافة إلى ركود السوق المالية الجزائرية و المتمثلة في بورصة الجزائر، أدى إلى عدم قيام المؤسسة بعملية إعادة التقييم لتثبيتاتها في نهاية الدورة و بالتالي عدم قدرتها على تحديد القيمة الحقيقية لهذه التثبيتات وعدم تسجيل الخارة في القيمة.

❖ هناك بعض الصعوبات التي تواجه الممارسة المحاسبية فيما يخص أعمال نهاية الدورة في الواقع العملي خصوصا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال في سنواته الأولى.

آفاق البحث:

كان يهدف هذا البحث إلى عرض المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، و محاولة إبراز مدى التوافق و نقاط الاختلاف الموجودة بين هذا النظام و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص أيضا المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة.

إلا أن لهذا البحث آفاق أخرى يمكن أن تكون مواضيع للبحث، كتناول المحاور الاساسية لهذا الموضوع بشكل معمق كل على حدى، وعلى هذا الأساس يكن اقتراح المواضيع التالية:

– أعمال الجرد وفق النظام المحاسبي المالي و مدى موافقتها لمعايير المحاسبة الدولية

– مدى توافق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص الإعداد و الافصاح عن القوائم المالية.

آثار نسبة التضخم على تقييم التثبيتات و سلامة القوائم المالية.

قائمة

المـــــراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. بوتين محمد، المحاسبة المالية و المعايير المحاسبية الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
2. جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق النظام الحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية IAS|IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
3. الجعرات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
4. جربوع يوسف و سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002.
5. جريونينج هيني فان، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
6. حماد طارق عبد العال ، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
7. حماد طارق عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
8. حماد طارق عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
9. 4حماد طارق عبد العال ، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة، الاسكندرية، 2007.
10. حنان رضوان حلوة و اخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار حامد، عمان، 2004.
11. كتوش عاشور ، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان الطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
12. لجنة م.ص.ز.ع، النظام المحاسبي المالي SCF، المادة 03، دار النشر Pages Bleues، البويرة، الجزائر، 2010.
13. مخادمة أحمد و زريقات مجدي ، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار الشروق، عمان، 2002.
14. النقيب كمال عبد العزيز، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار وائل، عمان، 2004.

15. سيد درويش عبد الناصر محمد ، مبادئ المحاسبة المالية التسويات الجردية و الإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010.
16. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
17. عطية عبد الرحمان، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الجزائر، 2011.
18. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات و تطبيقاتها)، Pages Bleues، البويرة، الجزائر، 2011.
19. قاضي حسين و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، دار الثقافة، عمان، 2000.
20. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
21. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
22. شرويدر ريتشارد و اخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، 2010.
23. التكريتي إسماعيل حيى و اخرون، أسس و مبادئ المحاسبة المالية، ج1، الطبعة الاولى، بدون دار نشر، الاردن، 2007.

2. البحوث الجامعية:

1. بن بلغيث مدني ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتراه، الجزائر، 2004.
2. حمدان مأمون، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
3. صالحي بوعلام، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و افاق تبني و تطبيق النظام الحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستار، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر،2010/2009.

3. مقالات_ تقارير _ دراسات _ ملتقيات:

1. جمعة هوام ، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة ، عنابة، الجزائر، 2007.
2. داود الطلحة حامد ، المعايير المحاسبية الدوبية: النشأة و الأهداف.

4. أوامر _ قوانين _ مواثيق _ مراسيم و قرارت:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، المادة 28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النضام المحاسبي المالي، العدد 27، الصادر قي 28 مايو 2008.
3. النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ENAG éditionsa، المادة 121، الفقرة 6.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. OUVRAGES

1. AZAM BECHKIR ET NACER MERZOUK: comtabilité général et approfondie, page bleues, Algérie, 2004.
2. Brahim BOUADI, Le Système Comptable Financier **Pratique des Comptes,** Pages Bleues Internationales, Bouira**,** Algerie, 2012.
3. BEATRICE ET FRANCIS GRANDUILLOT: comptabilité général 14e édition, gaulino, France, 2011.
4. GUILLAUM Blin et autre, introduction a la comptabilité, série 04, Cnam, France, 2010.

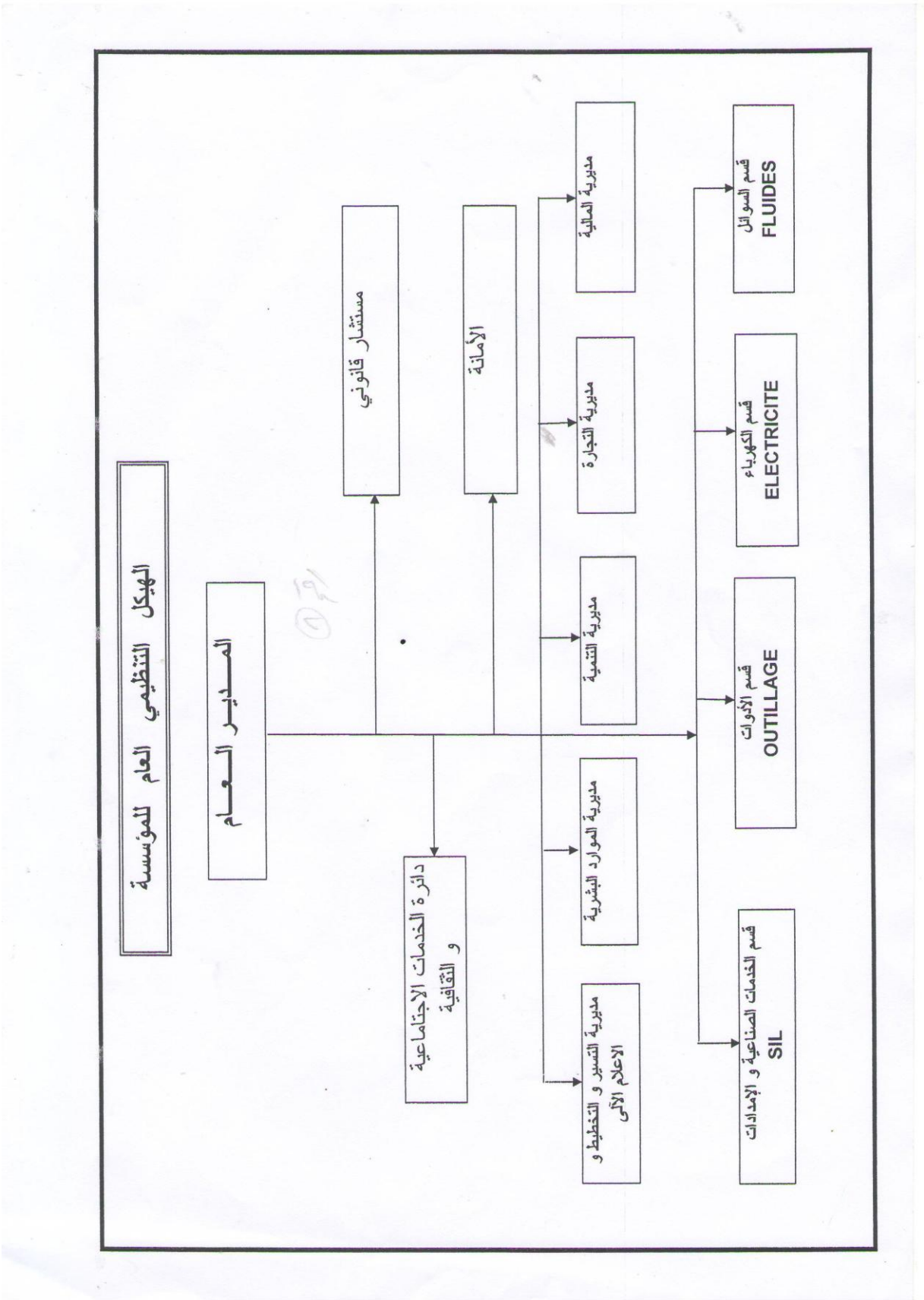
ثالثا : المواقع الالكترونية

1. www.kantakji.com
2. **http://www.ifrs.org/The+organisation/Who+we+are.htm**
3. www.acc4arab.comlacc

الملاحق

الملحق رقم:01

الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة



الملحق رقم: 02

التقرير السنوي للجرد المادي

للتثبيتات

الملحق رقم: 2-1

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTRO
(Société Par Actions au Capital de 1 462 825 000 DA)
B.P 02 Route de Batna - El-Eulma - Wilaya de Sétif

DIVISION : OUTILLAGE

El-Eulma, le 16 Novembre 2011

A Monsieur Le Directeur
Des Finances

Objet : Rapport annuel d'inventaire physique des investissements.

En application des dispositions de la procédure N° 10/01 portant inventaire physique annuel des investissements qui fait référence aux lois et aux règlements en vigueur et qui stipulent que les entreprises et organismes gérés en la forme commerciale doivent tenir obligatoirement l'inventaire valorisé dès immobilisations physiques corporelles et incorporelles dans le but :

- De s'assurer de la valeur probante de la comptabilité des éléments patrimoniaux,
- D'assurer la meilleure sécurité pour la conservation du patrimoine et la fiabilité de la comptabilité,
- De détecter les biens disparus (soustractions frauduleuses, destructions...) et de prendre les mesures appropriées,
- De recenser les biens non utilisés ou sous utilisés,
- D'identifier les biens à proposer à la réforme pour dégager des ressources de financement inutilement immobilisées.

la Division Outillage a procédé à l'inventaire de ses investissements comme suit :

1) Préalablement à la prise d'inventaire, il a été procédé à :

1.1) Désignation de l'équipe d'inventaire.

Conformément à la procédure N°10/01 et à la note N° 177/AMC/DG/2011 du 27/09/2011 une équipe d'inventaire a été désignée par note N° 347/DO/DT/2011 du 29/09/2011.

Les agents désignés pour la prise en charge de cette opération ont été choisis parmi ceux qui n'ont pas la garde des équipements à recenser et qui présentent une qualification suffisante pour l'identification et le comptage des biens. Cette équipe est composée des agents suivants :

- MENNOUR Zidane
- REZIG Mourad
- RAHMOUNE Mourad
- OUNIS Bachir
- OUIZ Azeddine
- DJELID Douadi

الملحق رقم:2-2

Les membres de cette équipe sont répartis en trois (03) groupes de deux (02) agents chacun à savoir :

Groupe1 : RAHMOUNE et OUNIS
Groupe 2 : OUIZ et DJELID
Groupe 3 : MENNOUR et REZIG

Les instructions nécessaires ont été données aux membres des équipes d'inventaires par le biais de la note de service N° 347/DO/DT/2011 Du 29/09/2011 portant sur :

- Les objectifs et l'importance des travaux qui leurs sont confiés,
- Le rôle de chaque membre,
- Le mode d'utilisation des états d'inventaire mis à la disposition et le soin à apporter dans le report à l'encre indélébile des résultats.

La responsabilité des opérations d'inventaire a été confiée au département technique de la Division Outillage.

Le responsable de l'opération est Monsieur : BOUMAZA Abdelmadjid

Dans ce cadre, ce département a été chargé :

- D'organiser les travaux préparatoires au recensement,
- De superviser et coordonner les travaux de recensement,
- De centraliser les résultats de l'inventaire physique.

1.2) **Organisation du patrimoine**:

Le patrimoine de la Division Outillage est constitué de 1 366 équipements qui ont été répartis en trois (03) catégories. Chaque catégorie a été prise en charge par un groupe comme suit :

- Catégorie Moules : cette catégorie renferme les moules à injection plastique ou aluminium et les moules à compression ainsi que les outils d'ébavurage des pièces aluminium. Cette catégorie a été confiée au groupe 1.

- Catégorie Outils : cette catégorie renferme les outils de découpage simples ou progressifs. Cette catégorie a été confiée au groupe 2.

- Catégorie Equipements : cette catégorie renferme les machines outils, accessoires d'ateliers et instruments de mesure. Cette catégorie a été confiée au groupe 3.

La valeur brute de ces immobilisations s'élève à :	**747 343 764.16 DA**
Les amortissements cumulés au 31/12/2010 s'élèvent à :	**723 947 749.46 DA**
La Valeur Nette Comptable au 31/12/2010 est de :	**12 966 266.33 DA**

1.3) **Documents de travail** :

Le listing de base a été communiqué à temps par la comptabilité. Ce document de 87 pages contient les informations suivantes : désignations équipements, codes, date de mise en service et la valeur en H.T avec deux (02) colonnes vides pour permettre d'afficher les résultats de dénombrement et les observations.

الملحق رقم:2-3

La prise d'inventaire consiste en ce qui suit :

- Déplacement des équipes d'inventaire au niveau des ateliers munis desdits listings,
- Procéder sur les lieux à l'identification des biens,
- Constater l'existence des biens et recenser le nombre pour chaque immobilisation,
- Emarger sur la liste.

1.4) Rangement préalable des immobilisations :

Tous les équipements de la Division sont codifiés et rangés dans des endroits bien identifiés, tels que mentionnés sur les états d'inventaire établis par la comptabilité.

2) Déroulement de l'inventaire physique :

La prise d'inventaire s'est déroulée selon le calendrier suivant :

- **Le 02/10/2011 :** la matinée de cette journée a été consacrée à la réception des états d'inventaires pré-numérotés et à leurs vérifications.

- **Du 04/10/2011 au 03/11/2011 :** cette période a été consacrée aux travaux de recensement des équipes d'inventaire à partir de la constatation visuelle qui a permis de confirmer l'existence des biens dans la colonne prévue à cet effet (brouillon).

- **Du 08/11/2011 au 10/11/2011 :** cette période a été réservée à l'opération de saisie sur le système (TOLAS) des résultats du recensement.

- **le 14/11/2011:** durant cette journée, il a été procédé :
  - A la récupération de l'état des écarts auprès des services concernés.
  - Au contrôle et la vérification de l'état, cette opération à fait ressortir des écarts sur 22 positions. Après une vérification et un control minutieux, il ressort ce qui suit :
    - 14 écarts constatés sont du à des erreurs de saisie (par exemple la saisie du code investissement dans la case réservée à la quantité)
    - 08 écarts sont du a la non création de la fiche d'investissement au moment de la saisie des résultats sur le système TOLAS.

- **Le 15/11/2011 :** Durant cette journée, la structure chargée de l'opération d'inventaire a procédé à la récupération de l'état final des écarts, à son examen et à sa vérification (aucun écart n'a été enregistré). Le document en question a été signé par les groupes d'inventaire et les responsables qui ont la garde des équipements.

- **Du 15/11/2011 au 16/11/2011 :** Cette étape a été caractérisée par le renseignement au propre des résultats finaux à l'encre indélébile, et à l'apposition des signatures des groupes d'inventaire et des responsables qui ont la garde des équipements objet de ce recensement.

Le département technique chargé de la responsabilité de l'opération d'inventaire a procédé à la centralisation des résultats dans le but d'établir un compte rendu du déroulement effectif de l'inventaire.

Les états dûment renseignés par les équipes d'inventaire et visés par les personnes habilitées ont été transmis au Service Finance/Comptabilité de la Division.

الملحق رقم: 2-4

Conclusion

L'inventaire des investissements de la Division Outillage s'est déroulé dans de bonnes conditions et n'a enregistré aucun écart.

A l'issue de cette importante opération de recensement, et après exploitation des résultats, la structure responsable de l'inventaire a mis en œuvre un plan d'action afin de faciliter et d'améliorer les prises d'inventaires à venir.

Les actions concernées sont :

1) Achèvement de l'opération d'inscription des codes investissement sur tous les équipements.
2) Régulariser la situation des équipements mises à la disposition provisoire de la Division SIL (taraudeuse d'établi code 750025)
3) Transmettre au serviee FC les localisations exactes des équipements pour pouvoir corriger sur les états d'inventaire (il s'agit des moules transférés de l'atelier injection plastique SMS à la Division Electricité).
4) Etablir un état des investissements à proposer à la réforme.

Veuillez agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de mes meilleures salutations.

Le Directeur de la Division Outillage

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والتحكم * الصلصة * جنوب سعيدة
قسم الأدوات - 5 -

حاج مختاش مكي

4/4

eprise Nationale des Appareils de Mesure
ision Outillage
vice Finance-Comptabilite

Inventaire Physique des Immobilisations - Annee : 2011

037 R MOULE P/CORPS H.P 72749F001	01-01-1986	1 179 519.64	1	
038 R MOULE P/COUVERCLE BP 72493	01-01-1986	1 179 519.64	1	
[illegible]	[illegible]	1 475 480.35	1	
[illegible]	[illegible]	1 475 480.30	1	
041 R MOULE P/ COUVERCLE SUP. 56743F014	01-08-1989	2 387 868.83	1	
042 R MOULE P/ CORPS H.P 72749F001	01-08-1989	2 387 868.83	1	
043 R MOULE P/CORPS BP 72486	01-08-1989	832 873.62	1	
044 R MOULE P/COUVERCLE BP 72493	01-08-1989	832 873.58	1	
045 R MOULE P/CORPS COMPTEURS GAZ (IGA)	20-11-1989	3 515 192.64	1	
114 R MOULE CORPS COMPTEUR GAZ 56742 EX.OLYMPO CSP1	01-01-1990	8 591 129.56	1	
248 R MOULE GAZ AC 5M BODY MOLD AMCO	06-03-1991	16 659 372.23	1	
262 R MOULE P/ COUVERCLE SUP. 56743	01-01-1991	6 124 637.22	1	
263 R MOULE P/ COUVERCLE ARRIERE 56744	01-01-1991	6 124 637.22	1	
264 R OUTIL DECOUPE COUVERCLE SUP. 56743 F 014	01-01-1991	690 965.73	1	
265 R MOULE COUVERCLE UPSO 73951	01-01-1991	7 982 381.59	1	
266 R MOULE P/ CORPS H.P 72749	01-01-1991	7 137 675.99	1	
267 R MOULE P/ CORPS UPSO 70003	01-01-1991	7 137 675.99	1	
271 R DP00012 CUT.P/REAL PCE TLS 30479	01-01-1991	6 001 766.83	1	
272 R O.EBAVUR.CORPS UPSO 70003	30-08-1991	2 176 542.06	1	

الملحق رقم: 04

بطاقة الإستثمار

الملحق رقم: 04

بطاقة الإستثمار

الملحق رقم: 4-1

E. N./A. M. C. - U. C.

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

GROUPE IMMOBILISATION

Fiche d'Investissement

No D'ORDRE DE LA FICHE: .....

No COMPTE ANALYTIQUE : .....

No COMPTE P.C.N : .....

PRODUIT .....

SECTION .....

DESIGNATION DE L'ELEMENT ACQUIS

.....

FOURNISSEUR .....

.....

ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN D.A
1		
2		
3		
4		
COUT Acquisition		

REFERENCE DU CREDIT : .....

NBRE D'ANNEE D'UTILISATION : .....

Taux D'AMORTISSEMENT : .....

No FACTURE .....

DATE : .....

No COMMANDE .....

DATE : .....

No DE LA JOURNEE COMPTABLE .....

DATE DE MISE EN SERVICE .....

ANNEE LIMITE D'UTILISATION : .....

MISE HORS PARC | MOTIF : ..... | DATE .....

REF. P.J .....

No J.C .....

OBSERVATION .....

الملحق رقم: 4-2

E. N. / A. M. C. - U. C.

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTYABILITE

GROUPE IMMOBILISATION

FICHE D' INVESTISSEMENT

N° D'ORDRE DE LA FICHE 760034

N° COMPTE ANALYTHIQUE 9243200

N° COMPTE P.C. 215344

PRODUIT DIVISION OUTILLAGE

SECTION DEPARTEMENT FABRICATION

DESIGNATION DE L'ELIMENT ACQUIS

MACHINE ELECTROEROSION A FIL

FOURNISSEUR AGIE CHARMILLES France

ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN DA
1		7 769 445,04
2		
3		
4		
COUT Acquisition		**7 769 445,04**

REFERENCE DE CREDIT : 9T021

NBRE D'ANNEE D'UTILITE : 15 ans

Taux D'AMORTISSEMENT : 6,67%

N° FACTURE GFAC 2009- 0001

DATE 25-mars-09

N° COMMANDE

DATE

N° DE LA JOURNEE COMPTABLE 2010 - 06 - H2101

DATE DE MISE EN SERVISE 01 JANVIER 2010

ANNEE LIMITE D'UTILISATION

MISE HORS PARC

MOTIF :

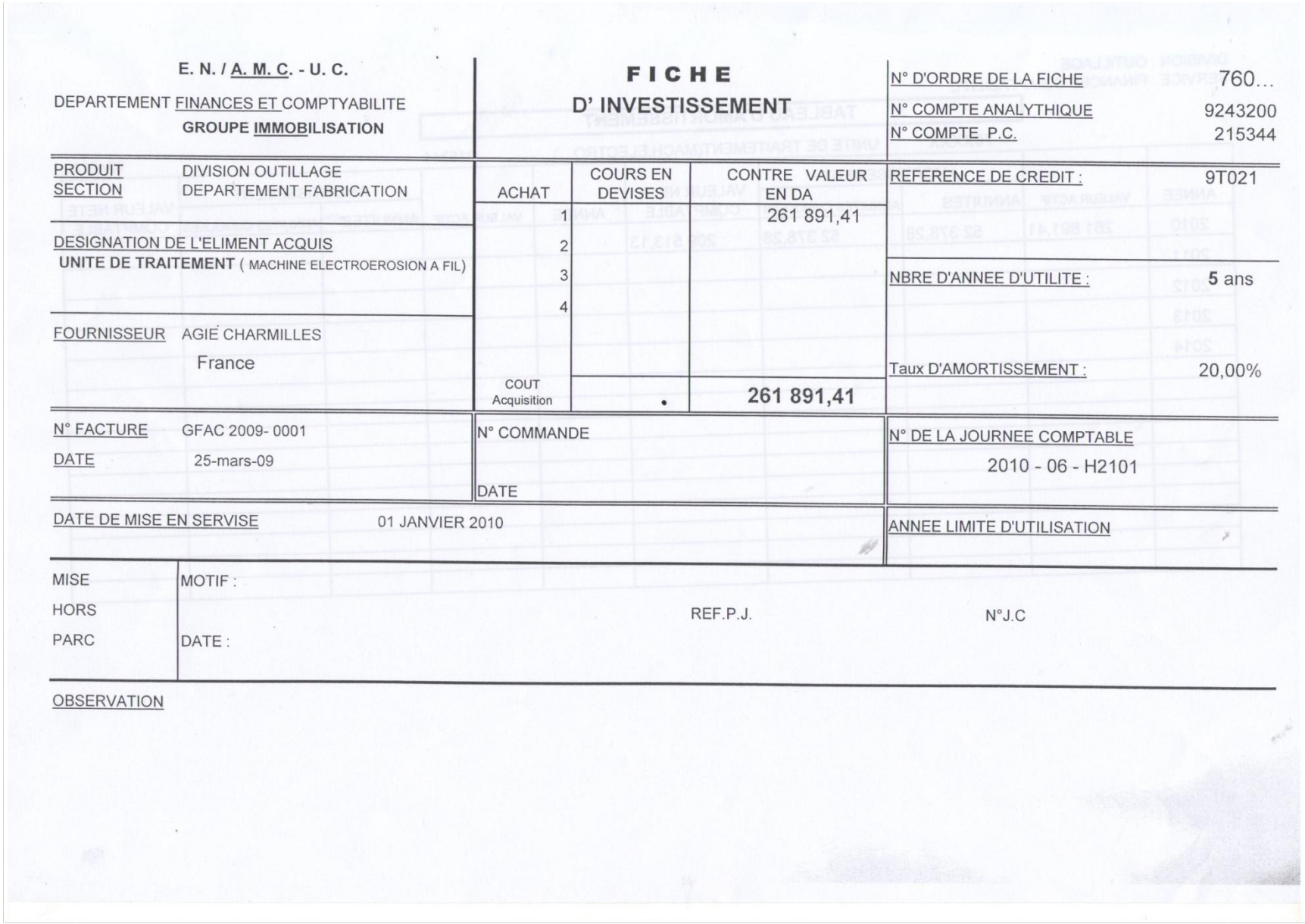
DATE :

REF.P.J.

N°J.C

OBSERVATION

الملحق رقم: 3-4



E. N. / A. M. C. - U. C.

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTYABILITE

GROUPE IMMOBILISATION

FICHE D' INVESTISSEMENT

N° D'ORDRE DE LA FICHE 760...

N° COMPTE ANALYTHIQUE 9243200

N° COMPTE P.C. 215344

PRODUIT DIVISION OUTILLAGE

SECTION DEPARTEMENT FABRICATION

DESIGNATION DE L'ELIMENT ACQUIS

UNITE DE TRAITEMENT (MACHINE ELECTROEROSION A FIL)

FOURNISSEUR AGIE CHARMILLES France

ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN DA
1		261 891,41
2		
3		
4		
COUT Acquisition	.	**261 891,41**

REFERENCE DE CREDIT : 9T021

NBRE D'ANNEE D'UTILITE : **5** ans

Taux D'AMORTISSEMENT : 20,00%

N° FACTURE GFAC 2009- 0001

DATE 25-mars-09

N° COMMANDE

DATE

N° DE LA JOURNEE COMPTABLE 2010 - 06 - H2101

DATE DE MISE EN SERVISE 01 JANVIER 2010

ANNEE LIMITE D'UTILISATION

MISE HORS PARC

MOTIF :

DATE :

REF.P.J.

N°J.C

OBSERVATION

الملحق رقم: 4-4

E. N. / A. M. C. - U. C.

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTYABILITE

GROUPE IMMOBILISATION

FICHE D' INVESTISSEMENT

N° D'ORDRE DE LA FICHE 760...

N° COMPTE ANALYTHIQUE 9243200

N° COMPTE P.C. 215344

PRODUIT DIVISION OUTILLAGE

SECTION DEPARTEMENT FABRICATION

DESIGNATION DE L'ELIMENT ACQUIS

REFROIDISSEUR (MACHINE ELECTROEROSION A FIL)

FOURNISSEUR AGIE CHARMILLES

France

	ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN DA
1			523 782,81
2			
3			
4			
Coût Acquisition			**523 782,81**

REFERENCE DE CREDIT : 9T021

NBRE D'ANNEE D'UTILITE : **5** ans

Taux D'AMORTISSEMENT : 20,00%

N° FACTURE GFAC 2009- 0001

DATE 25-mars-09

N° COMMANDE

DATE

N° DE LA JOURNEE COMPTABLE

2010 - 06 - H2101

DATE DE MISE EN SERVISE 01 JANVIER 2010

ANNEE LIMITE D'UTILISATION

MISE HORS PARC

MOTIF :

DATE :

REF.P.J.

N°J.C

OBSERVATION

E. N. / A. M. C. - U. C.

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTYABILITE

GROUPE IMMOBILISATION

FICHE D' INVESTISSEMENT

N° D'ORDRE DE LA FICHE 760...

N° COMPTE ANALYTHIQUE 9243200

N° COMPTE P.C. 215344

PRODUIT DIVISION OUTILLAGE

SECTION DEPARTEMENT FABRICATION

DESIGNATION DE L'ELIMENT ACQUIS

TRANSFO (MACHINE ELECTROEROSION A FIL)

FOURNISSEUR AGIE CHARMILLES France

	ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN DA
1			174 594,27
2			
3			
4			
COUT Acquisition			**174 594,27**

REFERENCE DE CREDIT : 9T021

NBRE D'ANNEE D'UTILITE : **7** ans

Taux D'AMORTISSEMENT : 14,29%

N° FACTURE GFAC 2009- 0001

DATE 25-mars-09

N° COMMANDE

DATE

N° DE LA JOURNEE COMPTABLE 2010 - 06 - H2101

DATE DE MISE EN SERVISE 01 JANVIER 2010

ANNEE LIMITE D'UTILISATION

MISE HORS PARC

MOTIF :

DATE :

REF.P.J.

N°J.C

OBSERVATION

الملحق رقم: 4-6

E. N./A. M. C. - U. C.
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE
GROUPE IMMOBILISATION

Fiche d'Investissement

No D'ORDRE DE LA FICHE: 760034
No COMPTE ANALYTIQUE : 9243200
No COMPTE P.C.N : 24344

ODUIT DIVISION OUTILLAGE
CTION DEPARTEMENT FABRICATION

SIGNATION DE L'ELEMENT ACQUIS
chine Électroérosion à Fil

IRN'SSEUR AGIE Charmilles
-FRANCE -

FACTURE CFAC 2009 - 0001
E : 25/03/2009

E DE MISE EN SERVICE 01 JANVIER 2010

	ACHAT	COURS EN DEVISES	CONTRE VALEUR EN D.A
1			8.143.940,89
2		FRS AP.	585.772,64
3			
4			
	COUT Acquisition		8.729.713,53

No COMMANDE 2009/502/Machine/DO/AMC.
DATE : 21/03/2009

REFERENCE DU CREDIT : 97021

NBRE D'ANNEE D'UTILISATION : 10 ans

Taux D'AMORTISSEMENT : 10 %

No DE LA JOURNEE COMPTABLE
2010 - 06 - H2101

ANNEE LIMITE D'UTILISATION :

PARC
MOTIF :
DATE
REF. P.J
No J.C

OBSERVATION

الملحق رقم: 5

مخطط الاهتلاك للتثبيت 215344

DIVISION : OUTILLAGE
SERVICE : FINANCES COMPTABILITE

TABLEAU D'AMORTISSEMENT

760034 MACHINE ELECTROEROSION A FIL 215344 9243200

ANNEE	VALEUR ACTIF	AMORTISSEMENT ANNUITES	AMORTISSEMENT ANNUITES CUMULEES	VALEUR NETE COMPTABLE	ANNEE	VALEUR ACTIF	AMORTISSEMENT ANNUITES	AMORTISSEMENT ANNUITES CUMULEES	VALEUR NETE COMPTABLE
2010	7 769 445,04	517 963,00	517 963,00	7 251 482,04					
2011	7 769 445,04	517 963,00	1 035 926,01	6 733 519,03					
2012	7 769 446,04	517 963,07	1 553 889,07	6 215 556,97					
2013	7 769 446,04	517 963,07	2 071 852,14	5 697 593,90					
2014	7 769 447,04	517 963,14	2 589 815,28	5 179 631,76					
2015	7 769 447,04	517 963,14	3 107 778,42	4 661 668,62					
2016	7 769 448,04	517 963,20	3 625 741,62	4 143 706,42					
2017	7 769 448,04	517 963,20	4 143 704,82	3 625 743,22					
2018	7 769 449,04	517 963,27	4 661 668,09	3 107 780,95					
2019	7 769 449,04	517 963,27	5 179 631,36	2 589 817,68					
2020	7 769 450,04	517 963,34	5 697 594,70	2 071 855,34					
2021	7 769 450,04	517 963,34	6 215 558,03	1 553 892,01					
2022	7 769 451,04	517 963,40	6 733 521,43	1 035 929,61					
2023	7 769 451,04	517 963,40	7 251 484,84	517 966,20					
2024	7 769 452,04	517 963,47	7 769 452,04	0,00					

الملحق رقم : 06

حالة الاهتلاكات لسنة 2011

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURES ET DE CONTRÔLE

Société par Actions au Capital Social de 1.462.825.000 DA

DIVISION : OUTILLAGE

SERVICE : FINANCES-COMPTABILITE

ETAT DES AMORTISSEMENTS ANNEE 2011

Code	Comptes Amortis.	Valeurs d'Actif	Valeurs d'amort Antérieure	COMPTE 6824X	COMPTE 6999	Total Dotations	Annuités Cumulées	V.N.C. au 31-12-2011
84	280400	693 000,00	0	134 750,00	0,00	134 750,00	134 750,00	558 250,00
58	281539	1,20	1,20	0,00	0,00	0,00	1,20	0,00
70	281541	8 157 505,36	8 157 505,36	0,00	0,00	0,00	8 157 505,36	0,00
75	281543	26 038 747,92	19 106 104,84	537 444,89	0,00	537 444,89	19 643 549,73	6 395 198,19
76	281544	48 364 935,55	36 698 227,82	776 045,72	0,00	776 045,72	37 474 273,54	10 890 662,01
78	281545	8 973 165,41	8 973 165,41	0,00	0,00	0,00	8 973 165,41	0,00
79	281546	4 772 976,82	4 611 491,55	19 896,20	0,00	19 896,20	4 631 387,75	141 589,07
55	281551	377 719 389,07	374 359 569,50	1 734 464,03	0,00	1 734 464,03	376 094 033,53	1 625 355,54
56	281552	13 181 140,69	12 953 856,62	28 565,95	0,00	28 565,95	12 982 422,57	198 718,12
57	281553	1 399 795,35	946 529,23	58 026,75	0,00	58 026,75	1 004 555,98	395 239,37
54	281710	514 743,97	514 743,97	0,00	0,00	0,00	514 743,97	0,00
80	281844	1 962 947,35	1 962 947,35	0,00	0,00	0,00	1 962 947,35	0,00
82	281845	1 189 536,90	1 189 536,90	0,00	0,00	0,00	1 189 536,90	0,00
84	281851	85 340,00	4 053,30	8 534,00	0,00	8 534,00	12 587,30	72 752,70
62	281852	431 925,15	316 090,52	16 547,80	0,00	16 547,80	332 638,32	99 286,83
84	281853	1 947 979,00	1 511 906,97	150 463,60	0,00	150 463,60	1 662 370,57	285 608,43
Divers	281900	252 603 634,42	252 603 634,42	0,00	0,00	0,00	252 603 634,42	0,00
TOTAUX :		748 036 764,16	723 909 364,96	3 464 738,94	0,00	3 329 988,94	727 374 103,90	20 662 660,26

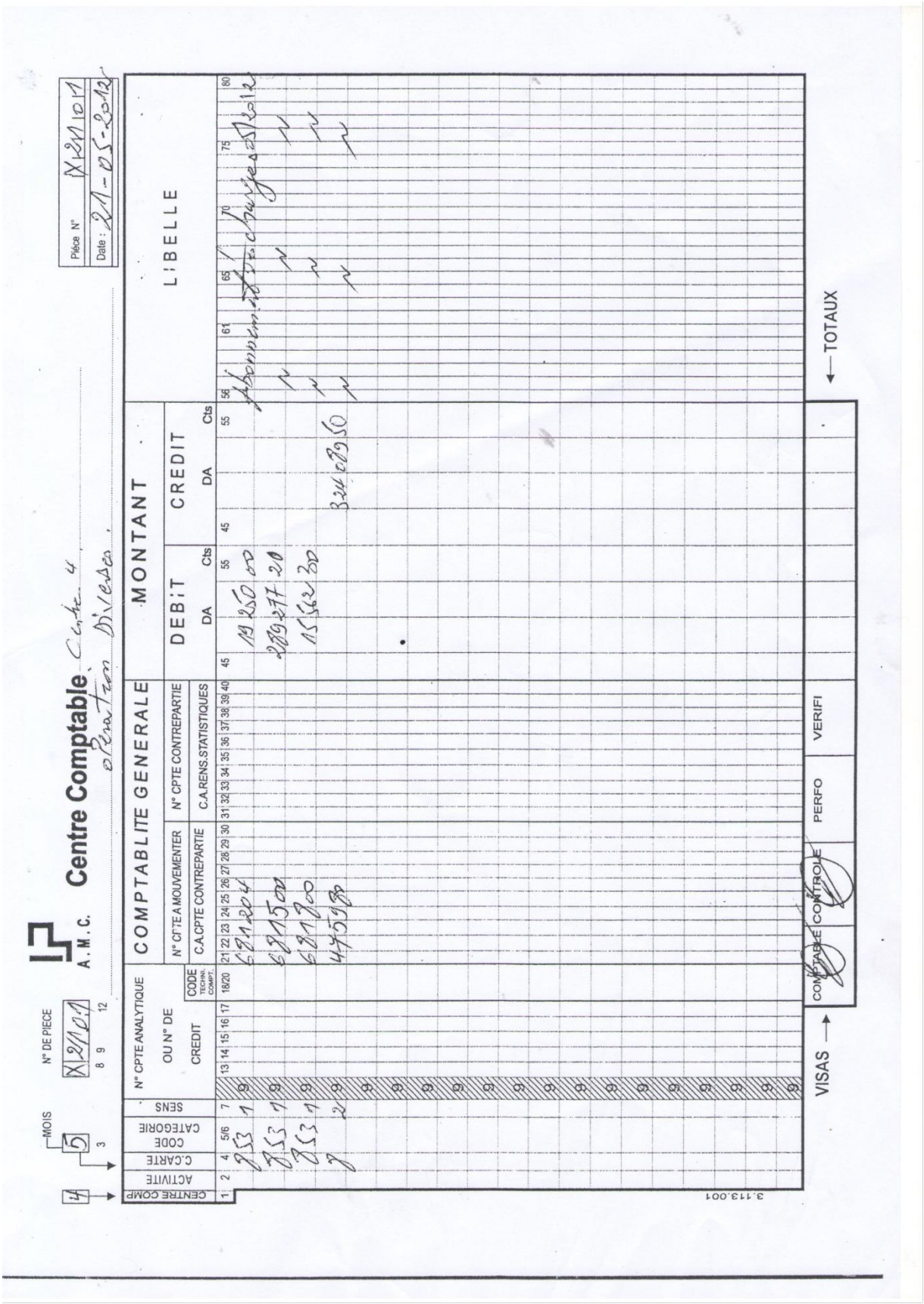
LE CHEF DE SERVICE
FINANCES-COMPTABILITE

LE DIRECTEUR

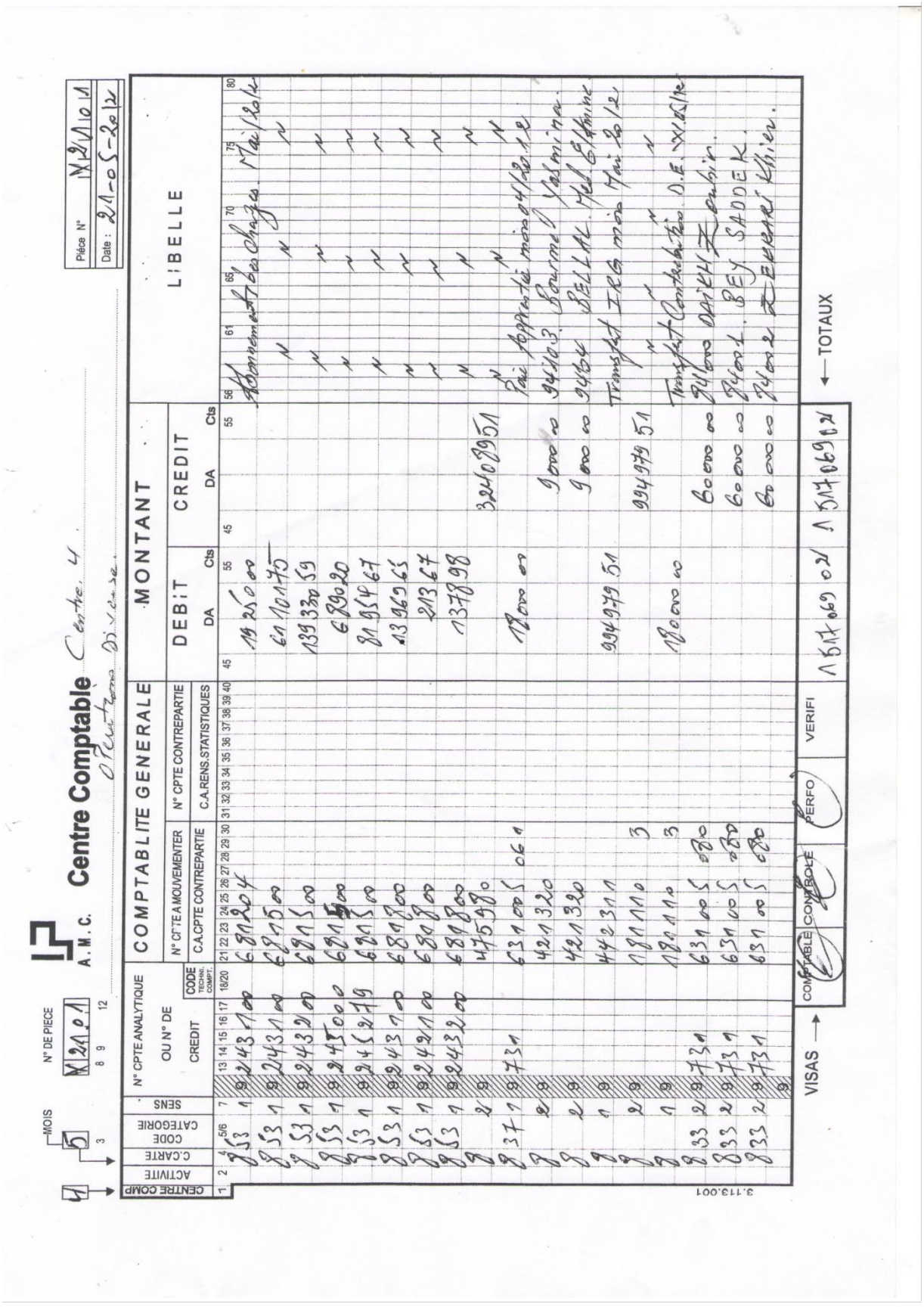
الملحق رقم: 07

التسجيل المحاسبي للعمليات الأخرى

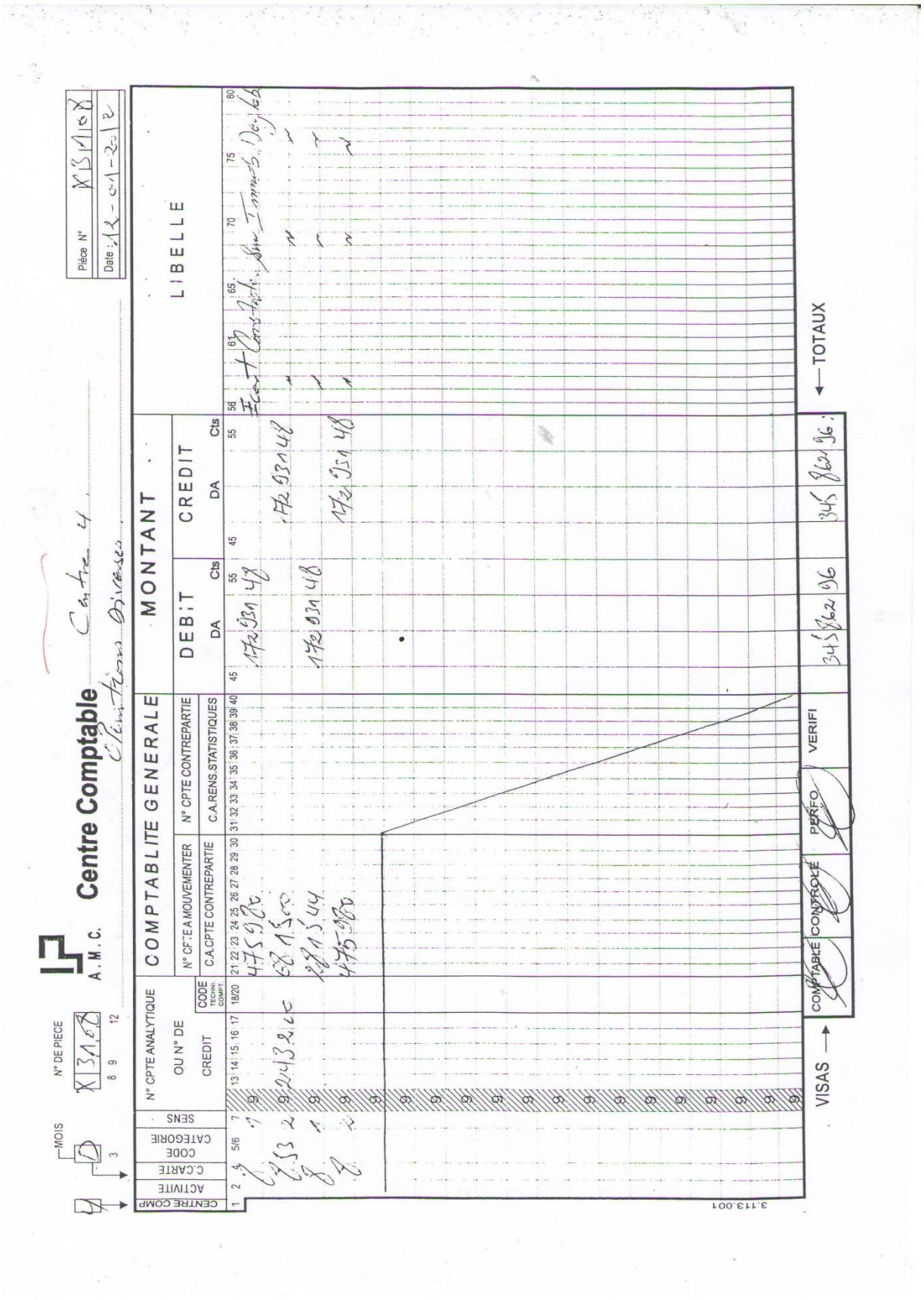
الملحق رقم: 7-1



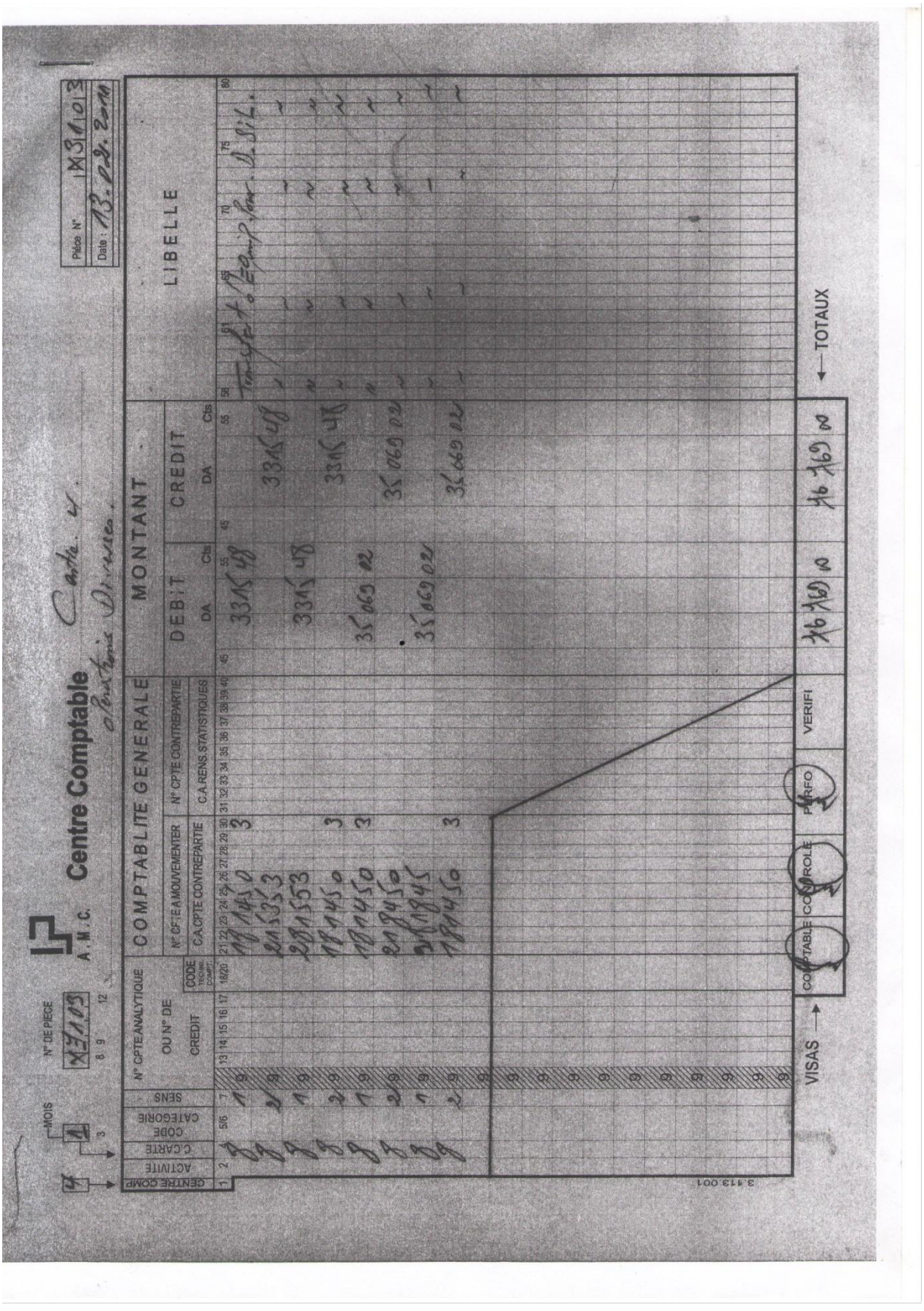
الملحق رقم: 7-2



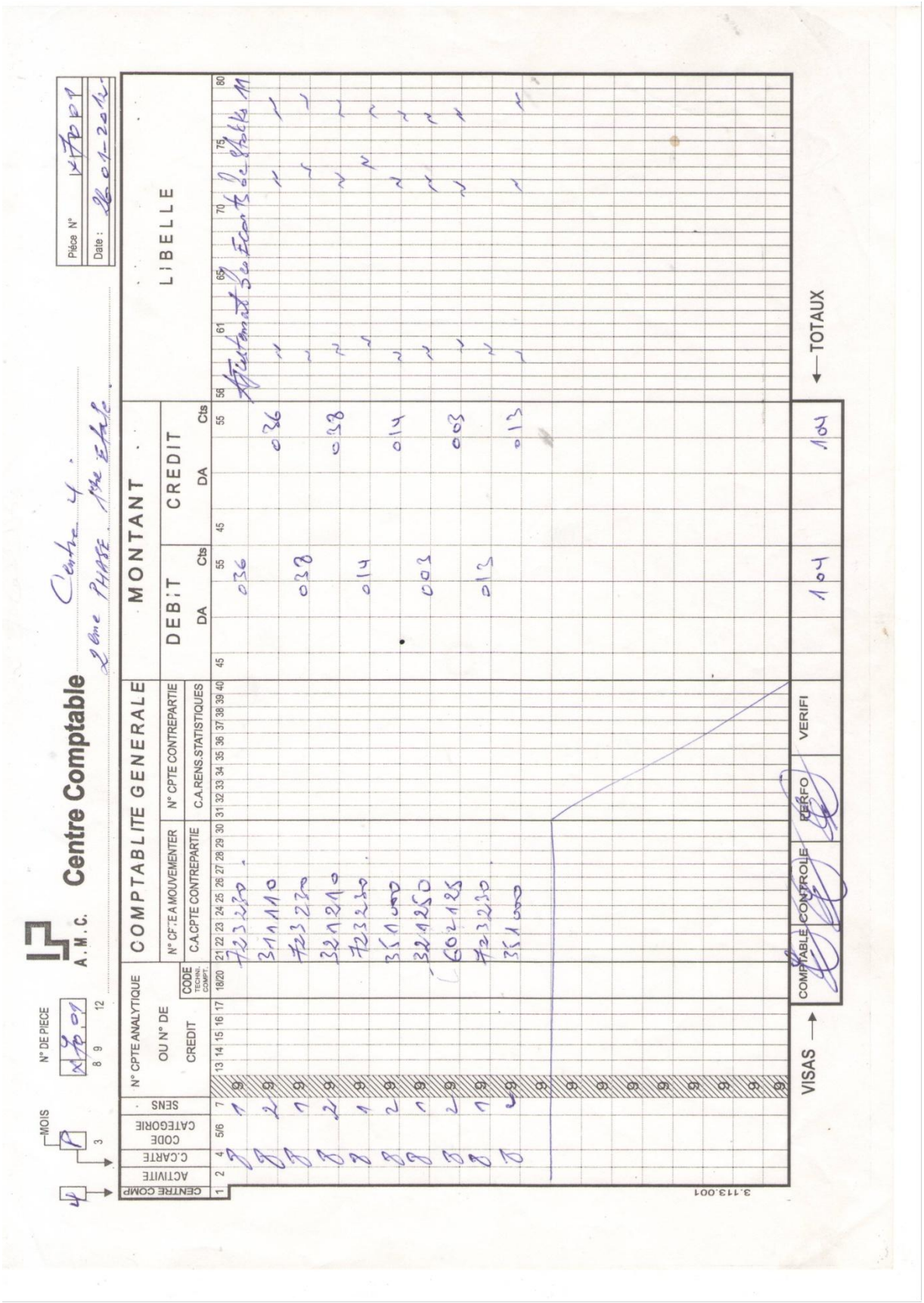
الملحق رقم:7-3



الملحق رقم: 7-4



الملحق رقم: 7-5



الملحق رقم: 08

معالجة تفكيك التثبيتات

الملحق رقم: 8-1

محضر اجتماع مجموعة العمل متعددة المهام

المـؤسســـــة الـوطنيــة لأجـهــزة الـقيــاس و الـمراقبــة
AMC ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
(Société Par Actions au Capital Social de 1 462 825 000 DA)

DIVISION : OUTILLAGE.
N° : DO /2011.

EL-Eulma le, 02 octobre 2011

PROCES VERBAL DE REUNION
DU GROUPE DE TRAVAIL
MULTIFONCTIONS

Ordre du jour : Mise à jour du dictionnaire des investissements.

Étaient présents :

A. BOUMAZA	Chef de Département Technique.
F. LITIM	Cadre Comptable et financier.
N. HAIF	Chef de Département Fabrication.
N. GUETTAF	Chef de Service Réparation Moules et Outils.

Le Groupe de travail multifonctions de la Division Outillage s'est réuni ce jour le 02 octobre de l'année 2011 à 10H 00 mn au niveau de la salle de réunion de l'ATEC (Division Outillage), pour étude et examen des investissements existants de la division Outillage pour motif de déglobalisation et séparation des équipements regroupés.

Après vérification des équipements de la division Outillage par le Groupe de travail multifonctions, il a été décidé que les deux (02) équipements cités ci-après feront l'objet d'une déglobalisation.

- **1)** Centre d'usinage DMC 635 V
  Cet équipement sera décortiqué comme suit :
  - Machine de base - Durée de vie = 15 ans
  - Logiciel SHOP-MILL - Durée de vie = 5 ans
  - Unité de traitement - Durée de vie = 5 ans
  - Transformateur - Durée de vie = 7 ans.

- **2)** machine d'électroérosion à fil Cut 20
  Cet équipement sera décortiqué comme suit :
  - Machine de base - Durée de vie = 15 ans
  - Refroidisseur - Durée de vie = 5 ans
  - Unité de traitement - Durée de vie = 5 ans
  - Transformateur - Durée de vie = 7 ans

La séance fut levée à 11H 10 mn.

VISA DU DIRECTEUR

الملحق رقم: 8-2

ATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

OUTILLAGE

EL EULMA LE : 02/10/2011

DEGLOBALISATION DES INVESTISSEMENTS

EQUIPEMENT : MACHINE ELECTROEROSION A FIL

FOURNISSEUR : AGIE CHARMILLES / France Cde 2009/502

VALEUR EQUIPEMENT EN DA: **8 729 713,53**

CODE INVESTISSEMENT 760034

COMPTE COMPTABLE 215344

COMPTE ANALYTIQUE 9243200

ANNUITE 872 971,35

DATE MISE EN SERVICE 01 JANVIER 2010

L'équipement décortiqué comme suit :

	1	2	3	4
Equippement	MACHINE	REFROIDISSEUR	UNITE DE TRAITEMENT	TRANSFO
Pourcentage estimé par rapport a la valeur intégrale	89%	6%	3%	2%
VALEUR ESTIMEE EN DA	7 769 445,04	523 782,81	261 891,41	174 594,27
CODE INVES.	76 XXXX	76 XXXX	76 XXXX	76 XXXX
CPTE COMPTABLE	215XXX	215XXX	215XXX	215XXX
DUREE D'UTILITE	15 ans	5 ans	5 ans	7 ans
Taux d'amort.	6,66%	20,00%	20,00%	14,30%
ANNUITE D'AMOR.	517 963,00	104 756,56	52 378,28	24 942,04

Validé par :

A. BOUMAZA Chef de Département Technique.

F. LITIM Cadre Comptable et financier.

N. HAIF Chef de Département Fabrication.

N. GUETTAF Chef de Service Réparation Moules et Outils.

الملحق رقم: 9

تحويل التثبيتات بين الوحدات

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
BP 02 ROUTE DE BATNA EL-EULMA WILAYA DE SETIF

EL-EULMA: 18/02/2012

DIVISION : OUTILLAGE
SERVICE : FINANCE-COMPTABILITE

TRANSFERT DES EQUIPEMENTS INTER-DIVISIONS
(E M I S)
ANNEE 2011

CENTRE CESSIONNAIRE	CODE INVESTIS.	COMPTES	NATURE DE L'EQUIPEMENT TRANSFERE	MONTANT V.O	MONTANT A.C	MONTANT V.N.C.	N° JOURNEE Comptable
Division SIL		215353	Outillage divers	3 315,48	3 315,48	0,00	2011-01-X3103
Division SIL		218450	Mobilier de bureau	35 069,02	35 069,02	0,00	2011-01-X3103
			Total (1)	38 384,50	38 384,50	0,00	
			TOTAL GENERAL	38 384,50	38 384,50	0,00	

LE DIRECTEUR

الملحق رقم: 10

التقرير السنوي للجرد المادي

للمخزونات

الملحق رقم:10-1

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
(Société Par Actions au Capital de 1 462 825 000 DA)
B.P 02 Route de Batna - El-Eulma - Wilaya de Sétif

DIVISION : OUTILLAGE

El-Eulma, le 21/12/2011.

A Monsieur Le Directeur
Des Finances

Objet : Rapport annuel d'inventaire physique des stocks.

En application des dispositions de la procédure N°11/01 portant inventaire physique annuel des stocks qui fait référence aux lois et aux règlements en vigueur et qui stipulent que les entreprises et organismes gérés en la forme commerciale doivent tenir obligatoirement l'inventaire des éléments actifs et passifs et arrêter annuellement ses comptes dans le but :

- De détecter le plus rapidement possible et au plus tard en fin d'exercice, les bonus et/ou malis.
- De rechercher les causes des écarts et de prendre en temps opportun, les mesures qui assurent la protection des valeurs
- De procéder aux régularisations des écarts constatés.
- D'identifier les articles à rotation anormalement lente ainsi que les articles obsolètes afin de les proposer à la réforme pour dégager des ressources de financement inutilement immobilisées,
- De vérifier l'efficacité réelle des mesures de protection et de sauvegarde des éléments de stock et les locaux dans lesquels, ils se trouvent (sécurité, assurance ….).

La division Outillage a procédé à l'inventaire de ses stocks comme suit :

1) Préalablement à la prise d'inventaire il a été procédé à :

1.1) Désignation de l'équipe d'inventaire.

Conformément à la procédure n°11/01 et à la note n° 177/AMC/DG/2011 du 27/09/2011 une équipe d'inventaire a été désignée par note n° 354/D.O/DT du 03/11/2011.

Les agents désignés pour la prise en charge de cette opération ont été choisis parmi ceux qui n'ont pas la garde des stocks à recenser et qui présentent une qualification suffisante pour l'identification et le comptage des articles.
Les membres de l'équipe d'inventaire sont chargés de :
- Identifier les aires de stockage et les articles à dénombrer
- Procéder au comptage de tous les articles figurant sur les feuilles d'inventaire.
- Reporter les résultats du dénombrement sur les feuilles d'inventaire, dans les colonnes Appropriées.
- Vérifier les conditions de rangement et de conservation des articles et signaler à la hiérarchie toutes anomalies.

1

الملحق رقم: 10-2

Cette équipe est composée des agents suivants :

- DAIKH Zohir.
- Dif samir
- Temeur rabeh
- ZOUAOUI Said.
- HANNAT Zohir
- Bechir mourad
- Saou azze-eddine
- GUEMAMI Kamel
- OUNIS Bachir.

Le responsable de l'opération d'inventaire des stocks est : MR DJILANI.KARIM

Les membres de cette équipe sont répartis en 03 groupes de deux (02) agents et ur magasinier chacun à savoir :

Groupe 1 : ZOUAOUI, Hannat, et Bachir
Groupe 2 : Daikh, Dif et Temeur
Groupe 3 : SAOU GUEMAMI et OUNIS.
Les instructions nécessaires ont été données aux membres des équipes d'inventaires par le biais de la note de service N° 354/D.O/DT portant sur :

- Les objectifs et l'importance des travaux qui leurs sont confiés,
- Le rôle de chaque membre,
- Le mode d'utilisation des états d'inventaire mis à la disposition et le soin à apporter dans le report à l'encre indélébile des résultats.

La responsabilité des opérations d'inventaire a été confiée au département technique de la Division Outillage. Dans ce cadre, ce département a été chargé :

- D'organiser les travaux préparatoires au recensement,
- De superviser et coordonner les travaux de recensement,
- De centraliser les résultats de l'inventaire physique.

1.2) Organisation du patrimoine:

Le patrimoine de la division outillage est reparti en trois (03) magasins . Chaque magasin a été prise en charge par un groupe comme suit :

- Magasin 41 : **(495 articles)** ; ce magasin contient tous ce qui est matière première (aciers, aluminium, bronze ...), ce magasin a été confié au groupe 1.

- Magasin 42 : **(3453 articles)** ; ce magasin contient la pièce de rechange achetées et fabriquées destinées à la réparation des moules et outils ainsi que les articles standards ce magasin a été confié au groupe 2.

- Magasin 43 : **(2651 articles)**, ce magasin contient tous ce qui est outils de coupe destinés aux divisions de production et au département fabrication de la division outillage, ce magasin a été confié au groupe 3.

الملحق رقم: 10-3

1.3) Documents de travail :

Les listings de base ont été communiqués à temps par la comptabilité. Ces documents contiennent les informations suivantes : désignations articles, codes, adresses au niveau du magasin avec deux (02) colonnes vides pour permettre d'afficher les résultats du dénombrement et les observations.

A fin de faciliter l'opération d'inventaire et la saisie des résultats les listings ont été divisés en tranches pour chaque magasin comme suit :

* Magasin 41 : 01 tranche.
* Magasin 42 : 07 tranches.
* Magasin 43 : 05 tranches.

1.4) Rangement préalable des immobilisations :

Tous les articles de la division sont codifiés et rangés dans des endroits bien identifiés (adresses), tels que mentionnés sur les états d'inventaire établis par la comptabilité

2) Déroulement de l'inventaire physique :

La prise d'inventaire consiste en ce qui suit :

- Déplacement des équipes d'inventaire sur les lieux munis desdits listings
- Procéder sur les lieux à l'identification des articles
- Constater l'existence des articles et recenser le nombre pour chaque article.
- Emarger sur la liste.

La prise d'inventaire s'est déroulée pour chaque magasin comme suit :

A) Magasin 41

Première étape : édition des états d'inventaire
Cette étape a été consacrée à la réception de la tranche de l'état d'inventaire pré numérotés et à sa vérifications.
Deuxième étape : cette dernière a été consacrée aux travaux de recensement des équipes d'inventaire à partir de la constatation visuelle qui a permis de confirmer l'existence des matières dans la colonne prévue à cet effet (brouillon).
Troisième étape : cette étape a été réservée à l'opération de saisie
Quatrième étape : durant cette étape, il a été procédé à :

- la récupération de l'état des écarts auprès des services concernés.
- le contrôle et la vérification de l'état sur lequel il a été relevé des hors tolérances sur 17 positions, qui, après examen et analyse, il est ressorti que parmi ces hors tolérances 14 écarts sont dus à des erreurs de mesure, de pesage ou de saisie tandis que les huit (03) autres sont des écarts et qui sont tolères
- la correction de ces écarts (dus à des erreurs) par la saisie des nouvelles quantités après vérification.

Cinquième étape : Durant cette étape, la structure chargée de l'opération d'inventaire a procédé à la récupération de l'état final des écarts, à son examen et à sa vérification (Aucun écart n'a été enregistré). Le document en question a été signé par les groupes d'inventaire et les responsables qui ont la garde des équipements.

3

الملحق رقم: 10-4

sixième étape: Cette étape a été caractérisée par le renseignement au propre des résultats finaux à l'encre indélébile, et à l'apposition des signatures des groupes d'inventaire et des responsables qui ont la garde des magasins objet de ce recensement.
Dernière étape: mise a jour des fiches de stocks

B) Magasin 42

Première étape : il a été consacrée à la réception des états d'inventaires pré numérotés et à leurs vérifications.
Deuxième étape : cette étape a été consacrée aux travaux de recensement des équipes d'inventaire à partir de la constatation visuelle qui a permis de confirmer l'existence des articles dans la colonne prévue à cet effet (brouillon).
Troisième étape : cette étape a été réservée à l'opération de saisie
Quatrième étape : durant cette période, il a été procédé à :

- la récupération de l'état des écarts auprès des services concernés.
- le contrôle et la vérification de l'état sur lequel il a été relevé des hors tolérances sur 83 positions, qui, après examen et analyse, il est ressorti que les hors tolérances constatés sont du essentiellement à des erreurs de comptage ou/ et de saisie.
- la correction de ces écarts par la saisie des nouvelles quantités après vérification.

Cinquième étape: Durant cette étape, la structure chargée de l'opération d'inventaire a procédé à la récupération de l'état final des écarts, à son examen et à sa vérification (aucun écart n'a été enregistré). Le document en question a été signé par les groupes d'inventaire et les responsables qui ont la garde des équipements.
Sixième étape: Cette étape a été caractérisée par le renseignement au propre des résultats finaux à l'encre indélébile, et à l'apposition des signatures des groupes d'inventaire et des responsables qui ont la garde des magasins objet de ce recensement.
Dernière étape: mise a jour des fiches de stocks

C) Magasin 43

Première étape : édition des états d'inventaire
Cette période a été consacrée à la réception des six tranches de l'état d'inventaires pré numérotés et à leurs vérifications.
Deuxième étape : cette étape a été consacrée aux travaux de recensement des équipes d'inventaire à partir de la constatation visuelle qui a permis de confirmer l'existence des articles dans la colonne prévue à cet effet (brouillon).
Troisième étape : cette étape a été consacrée à l'opération de saisie.
Quatrième étape : récupération de l'état des écarts d'inventaire
Cinquième étape: durant cette étape, il a été procédé à :

- la récupération de l'état des écarts auprès des services concernés.
- le contrôle et la vérification de l'état sur lequel il a été relevé des hors tolérances sur 45 positions, qui, après examen et analyse, il est ressorti que les hors tolérances constatés sont du essentiellement à des erreurs de comptage (ces erreurs sont dues généralement par le glissement d'un article d'une case a une autre) ou/et des erreurs de saisie.
- la correction de ces écarts (dus à des erreurs) par la saisie des nouvelles quantités après vérification.

Sixième étape: Durant cette étape, la structure chargée de l'opération d'inventaire a procédé à la récupération de l'état final des écarts, à son examen et à sa vérification (aucun écart n'a été enregistré). Le document en question a été signé par les groupes d'inventaire et les responsables qui ont la garde des équipements.
Septième étape : Cette étape a été caractérisée par le renseignement au propre des résultats finaux à l'encre indélébile, et à l'apposition des signatures des groupes d'inventaire et des responsables qui ont la garde des magasins objet de ce recensement.
Dernière étape: mise a jour des fiches de stocks.

الملحق رقم:10-5

Conclusion

A l'issu des opérations d'inventaire le département technique chargé de la responsabilité de l'opération d'inventaire a procédé à la centralisation des résultats dans le but d'établir un compte rendu du déroulement effectif de l'inventaire.
Les états dûment renseignés par les équipes d'inventaire et visés par les personnes habilitées ont été transmis au Service Finance/Comptabilité de la Division.

L'inventaire des stocks de la Division Outillage s'est déroulé dans de bonnes conditions et a enregistré les écarts suivants :

- **magasin 41** : écart négatif de 0.85DA
- écart positif de 4.45DA
- écart toléré représentant un taux minime par rapport à la valeur du magasin.

Les articles concernés par cet écart sont :

Code article	désignation	pu	écart	P t	obs.
30110637	S M V 3 RECT 10 X 4	0.010	445 mm	4.45	bonis
3011522	X 40 CR MO V 51 DIA 20	0.010	30 mm	0.30	malis
3011638	S M V 3 RECT 15 X 4	0.010	55 mm	0.55	malis

- **magasin 42** : écart nul.
- **magasin 43** : écart nul.

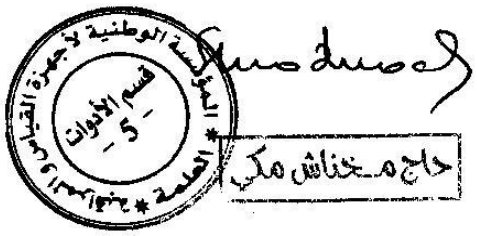
A l'issue de cette importante opération de recensement et, après exploitation des résultats, la structure responsable de l'inventaire a mis en œuvre un plan d'action afin de faciliter et d'améliorer les prises d'inventaires à venir. Les actions concernées sont :

1- réorganiser les aires de stockage au niveau du magasin 42.

2- faire ressortir tous les articles non mouvementés afin de préparer un dossier pour la reforme.

Veuillez agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de mes meilleures salutations.

Le Directeur de la Division Outillage.



حاج مـخناش مكي

الملحق رقم: 11

جدول المؤونات لوحدة الأدوات لسنة 2011

EN AMC

DIVISION OUTILLAGE

Tableau d'évolution des comptes de provisions courantes et non courantes n°10

U=DA

Libelle	Notes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Augmentations (dotations)	reclassé ou utilis. exercice	Diminutions (reprises)	Soldes à la clôture de l'exercice
Autres provisions pour charges-passifs non courants						
- Provisions pour pensions et obligations similaires	2.04	532 146,00	321 564,00	658 954,00		194 756,00
- Provisions pour impôts	2.04					0,00
- Provisions sur litiges	2.04	654 321,00	0,00	532 645,00		121 676,00
TOTAL (1)						0,00
Autres provisions pour charges-passifs courants						0,00
- Provisions pour pensions et obligations similaires	2.23					0,00
- Autres provisions liées au personnel	2.23	789 654,00	254 678,00	563 214,00		481 118,00
- Provisions sur litiges			213 546,00			213 546,00
- Provisions pour impôts	2.23					0,00
TOTAL (2)						0,00
TOTAL GENERAL		1 976 121,00	789 788,00	1 754 813,00	0,00	1 011 096,00

Autres provisions pour charges-passifs non courants
2.04 - Provisions pour pensions et obligations similaires : provision charge sociale long tèrme
2.04 - Provisions pour impôts
2.04 - Provisions sur litiges

Autres provisions pour charges-passifs courants
2.23 - Provisions pour pensions et obligations similaires
2.23 - Autres provisions liées au personnel : provision charge sociale court tèrme
2.23 - Provisions pour litiges : provision pour litiges -CNAS SETIF-
2.23 - Provisions pour impôts :

الملحق رقم: 12

القوائم المالية للمؤسسة و وحدة الأدوات

الملحق رقم: 12-1

EN AMC

DIRECTION DES FINANCES

COMPTE DE RESULTAT
Période du 01/01/2011 au 31/12/2011

U=DA

RUBRIQUE	NOTE	Exercie 2011	Exercie 2010
Chiffre d'affaires	3.00	3 873 626 069,19	3 249 322 196,36
Variation stocks produits finis et en cours	3.01	-23 529 458,28	14 927 209,85
Production immobilisée	3.02		
Subventions d'exploitation	3.03		
I - Production de l'exercice	3.04	**3 850 096 610,91**	**3 264 249 406,21**
Achats consommés	3.05	2 093 452 010,40	1 804 069 479,55
Services extérieurs et autres consommations	3.06	116 169 401,81	109 590 710,93
II - Consommation de l'exercice	3.07	2 209 621 412,21	1 913 660 190,48
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	3.08	**1 640 475 198,70**	**1 350 589 215,73**
Charges de personnel	3.09	724 562 173,42	528 335 532,54
Impôts, taxes et versements assimilés	3.10	85 663 298,21	86 263 608,83
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	3.11	**830 249 727,07**	**735 990 074,36**
Autres produits opérationnels	3.12	11 525 097,33	10 093 091,83
Autres charges opérationnelles	3.13	1 692 515,12	4 732 995,92
Dotations aux amortissements et aux provisions	3.14	667 034 748,12	422 755 439,78
Reprise sur pertes de valeur et provisions	3.15	451 320 016,04	138 836 381,21
V- RESULTAT OPERATIONNEL	3.16	**624 367 577,20**	**457 431 111,70**
Produits financiers	3.17	196 369 112,97	263 455 557,39
Charges financières	3.18	17 307 157,49	22 857 147,02
VI- RESULTAT FINANCIER	3.19	**179 061 955,48**	**240 598 410,37**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	3.20	**803 429 532,68**	**698 029 522,07**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	3.21	138 055 294,41	108 629 961,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	3.22	293 675,02	1 337 019,08
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.23	4 509 604 512,27	3 677 971 455,72
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.24	3 843 936 598,98	3 087 234 875,57
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	3.25	**665 667 913,29**	**590 736 580,15**
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)	3.26		
Éléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	3.27		
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	3.28		
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3.29	**665 667 913,29**	**590 736 580,15**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalenc	3.30		
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	3.31		
Dont part des minoritaires (1)	3.32		
Part du groupe (1)	3.33		

EN AMC
DIRECTION DES FINANCES

BILAN
Exercice clos le 31/12/2011

U=DA

ACTIF	Note	2011 Brut	2011 Amort/Prov	2011 net	Exercice 2010 net	PASSIF	Note	2011	2010
ACTIFS NON COURANTS	1.00					**CAPITAUX PROPRES**	2.00		
Écart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	1.01					Capital émis	2.01	1 462 825 000,00	1 462 825 000,00
Immobilisations incorporelles	1.02					Capital non appelé	2.02		
Logiciels informatiques et Assimilés	1.03	1 320 750,00	281 225,00	1 039 525,00	606 825,00	Primes et réserves	2.03	3 285 886 495,38	2 872 370 889,23
Immobilisations corporelles	1.04					Écarts de réévaluation	2.04	242 615 901,78	242 615 901,78
Terrains	1.05	456 430 000,00		456 430 000,00	456 430 000,00	Ecart d'équivalence (1)	2.05		
Agencements et aménagements	1.06	39 364 945,80	19 556 375,06	19 808 570,74	91 704 611,73	Résultat net de l'exercice	2.06	665 667 913,29	590 736 580,15
constructions	1.07	1 864 831 866,78	1 481 068 029,95	383 763 836,83	482 473 312,40	Autres capitaux propres – Report à nouveau	2.07		
Installations techniques, matériel et outillage industriels	1.08	1 279 703 191,04	1 158 802 939,64	120 900 251,40	90 436 269,16	Part de la société consolidante (1)	2.08		
Autres immobilisations corporelles	1.09	1 117 293 150,43	1 036 226 620,44	81 066 529,99	31 110 757,39	Part des minoritaires (1)	2.09		
Immobilisations en cours	1.10	728 082,00		728 082,00	6 985 156,08		2.10		
Immobilisations financières	1.11					**TOTAL I**	2.11	**5 656 995 310,45**	**5 168 548 371,16**
Titres mis en équivalence	1.12	**28 860 000,00**		**28 860 000,00**	**28 860 000,00**	**PASSIFS NON-COURANTS**	2.12		
Autres participations et créances rattachées	1.13					Emprunts et dettes financières	2.13		
Autres titres immobilisés	1.14	3 526 403 700,00		3 526 403 700,00	1 950 000 000,00	Impôts (différés et provisionnés)	2.14	2 397 482,73	3 202 088,60
Prêts et autres actifs financiers non courants	1.15	1 420 472,55		1 420 472,55	720 472,55	Provisions diverses	2.15	924 711 392,76	1 194 105 546,97
Produits et charges différés hors cycle d'exploitation	1.16	4 028 176,83		4 028 176,83	4 539 107,68	Autres dettes non courantes	2.16	101 121 429,22	100 899 854,10
	1.17					Provisions et produits constatés d'avance	2.17		
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.18	**8 320 384 335,43**	**3 695 935 190,09**	**4 624 449 145,34**	**3 143 866 511,99**	**TOTAL PASSIFS NON COURANTS II**	2.18	**1 028 230 304,71**	**1 298 207 489,67**
ACTIF COURANT	1.19					**PASSIFS COURANTS**	2.19		
Stocks et encours	1.20	811 147 505,74	190 265 307,94	620 882 197,80	692 733 971,86	Fournisseurs et comptes rattachés	2.20	395 151 774,81	353 635 570,01
Fournisseurs et comptes rattachés	1.21	363 426,84		363 426,84	363 426,84	Impôts	2.21	828 180 991,06	708 055 725,41
Créances et emplois assimilés	1.22					Clients créditeurs	2.22	25 237 938,58	44 892 350,26
Clients	1.23	1 038 627 577,03	70 023 516,44	968 604 060,59	386 773 694,44	Autres dettes	2.23	783 392 453,23	327 274 018,27
Autres débiteurs	1.24	4 756 548,43		4 756 548,43	2 503 032,75	Trésorerie Passif	2.24	207 693 782,60	195 973 754,60
Impôts et assimilés	1.25	782 881 891,76		782 881 891,76	904 729 625,43				
Autres créances et emplois assimilés	1.26	19 913 910,16		19 913 910,16	15 471 395,05				
Disponibilités et assimilés	1.27								
Placements et autres actifs financiers courants	1.28	1 123 545 398,10		1 123 545 398,10	2 178 306 111,36				
Trésorerie	1.29	779 485 976,42		779 485 976,42	771 839 509,66				
TOTAL ACTIF COURANT	1.30	**4 560 722 234,48**	**260 288 824,38**	**4 300 433 410,10**	**4 952 720 767,39**	**TOTAL PASSIFS COURANTS III**	2.30	**2 239 656 940,28**	**1 629 831 418,55**
TOTAL GENERAL ACTIF	1.31	**12 881 106 569,91**	**3 956 224 014,47**	**8 924 882 555,44**	**8 096 587 279,38**	**TOTAL GENERAL PASSIF**	2.31	**8 924 882 555,44**	**8 096 587 279,38**

الملحق رقم:12-4

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE DIVISION OUTILLAGE 2010-2011			
LIBELLE	NOTES	EXERCICE 2011	EXERCICE 2010
FLUX DE TRESO PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES	T1		
Encaissements reçus des clients	T2	-2 624 994,80	
Sommes versées aux fournisseurs	T3	10 004 893,20	
Sommes versés au personnel	T4	38 401 800,56	
Intérêt et autres frais financiers payés	T5		
Impôts sur les résultats payés (+ divers impots payés)	T6	-74 540,01	
	T7		
FLUX DE TRESO AVANT ELEMENTS EXTRAORDINAIRES	T8	45 707 158,95	
Flux de tréso liés à des éléments extraordinaires (à préciser)	T9		
	T10		
FLUX DE TRESO NETS PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES (A)	T11	45 707 158,95	
	T12		
FLUX DE TRESO PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT	T13		
Décaissements sur acquisitions d'immos corporelles ou incorporelles	T14	4 190 105,29	0,00
Encaissements sur cessions d'immos corporelles ou incorporelles	T15	38 384,50	0,00
Décaissements sur acquisitions d'immos financières	T16		
Encaissements sur cessions d'immos financières (restit cautions)	T17	0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers = div re	T18	0,00	0,00
Dividendes et quote part de résultats reçus	T19	0,00	0,00
FLUX DE TRESO NETS PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENTS (B)	T20	4 228 489,79	0,00
	T21		
FLUX DE TRESO PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT	T22		
Encaissements suite à l'émission d'actionds	T23		
Dividendes et autres distributions effectuées	T24	0,00	0,00
Encaissements provenant d'emprunts	T25		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	T26		
FLUX DE TRESO NETS PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT ©	T27	0,00	0,00
	T28		
incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités	T29	0,00	
incidences des variations des liaisons internes	T30	-52 926 065,98	
VARIATION DE TRESO DE LA PERIODE A+B+C	T31	-2 990 417,24	
Tréso et équivalents de tréso à l'ouverture de l'exercice	T32	3 370 123,01	
Tréso et équivalents de tréso à la cloture de l'exercice	T33	6 360 540,25	
VARIATION DE TRESO DE LA PERIODE	T34	-2 990 417,24	
	T35		
RAPPROCHEMENT AVEC LE RESULTAT COMPTABLE	T36		
Résultat comptable bénéficiaire	T37	26 220 859,59	
encaissements de l'exercice	T38	-2 990 417,24	
écart	T39	29 211 276,83	0,00

فهرس الجداول
و الأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية	29
02	مخطط الاهتلاك	41
03	معملات معدل الاهتلاك المتناقص	43
04	مخطط اهتلاك المعدات حسب طريقة حجم الانتاج	45
05	التدهور في القيمة	67 - 66
06	تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية و غير المحصلة بعد	89
07	أهم منتجات المؤسسة	106
08	مخطط الاهتلاك للتثبيت 215344 حـ/المنشآت التقنية Machine Electroérosion A Fil	116
09	حالة اهتلاك تثبيتات وحدة الأدوات لدورة 2011	117
10	تفكيك التثبيتات المادية	119
11	تفكيك التثبيت الأصلي Machine Electroérosion A Fil	120
12	قائمة التثبيتات المتنازل عنها من وحدة الأدوات إلى وحدة الإمدادات لسنة 2011.	122
13	بطاقة المخزون في 30/ن/2011 بالقيمة	125
14	الفرق بين الجرد المادي و المحاسبي	126
15	جدول تكوين المؤونة للحسابات الجارية و غير الجارية	129
16	حساب النتيجة للفترة من 2011/01/01 إلى 2011/12/31	134 -133
17	الميزانية المقفلة في 2011/12/31 لقسم الادوات_ أصول_	136 -135
18	الميزانية المقفلة في 2011/12/31 لقسم الادوات_خصوم _	138 -137
19	ENAMC _ الميزانية المقفلة في 2011/12/31- أصول	140 -139
20	ENAMC_ الميزانية المقفلة في 2011/12/31- خصوم	141
21	جدول تدفق الخزينة لوحدة الادوات 2011-2010	143 -142

فهرس الأشكال

رقم الشكل	إسم الشكل	الصفحة
01	عملية إصدار و تطوير المعايير	23
02	هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	27
03	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 37	34
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	108
05	الهيكل التنظيمي لقسم الادوات	110

فهرس

المحتويات

فــهرس المحتويـــــــات

شكر و تقدير

الإهداء

قائمة المختصرات

مقدمة عامة..... أ–د

الفصل الأول

مدخل إلى النظام الحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية

تمهيد..... 6

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة..... 7

المطلب الأول: نبذة عن نشأة وتطور الفكر المحاسبي للمحاسبة..... 7

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة..... 8

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المحاسبة..... 9

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي..... 11

المطلب الأول: الاطار التصوري للنظام المحاسبي..... 11

المطلب الثاني: قواعد التقييم و التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي..... 14

المطلب الثالث: أعمال نهاية الدورة..... 19

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية..... 21

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها..... 21

المطلب الثاني: نشأة و تطور معايير المحاسبة الدولية..... 24

المطلب الثالث: أهم معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بأعمال نهاية الدورة..... 27

خلاصة الفصل الأول..... 36

الفصل الثاني

أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية

تمهيد..... 38

المبحث الأول: جرد التثبيتات 39

المطلب الأول: جرد التثبيتات العينية وفق SCF 39

المطلب الثاني: جرد التثبيتات المعنوية و المالية 54

المطلب الثالث: جرد التثبيتات العينية والمعنوية والمالية وفق IFRS ومدى مطابقتها لـSCF .. 64

المبحث الثاني: جرد المخزون..... 70

المطلب الأول: جرد و تقييم المخزون وفق SCF..... 70

المطلب الثاني: تسوية حسابات المخزون في نهاية الدورة وفق SCF..... 73

المطلب الثالث: جرد المخزون وفق معايير المحاسبة الدولية ومدى تطابقه مع النظام المحاسبي المالي 77

المبحث الثالث: جرد أصول جارية أخرى و تسويات أخرى للحسابات 78

المطلب الأول: جرد حسابات الغير و تسوية حسابات خصوم أخرى..... 78

المطلب الثاني: جرد الحسابات المالية الأخرى..... 83

المطلب الثالث: مؤونات الأخطار و التكاليف 85

المبحث الرابع: حساب النتيجة وعرض الكشوف المالية..... 87

المطلب الأول: تسوية حسابات المصاريف والنواتج..... 87

المطلب الثاني: غلق الدفاتر المحاسبية و ترصيد حساب النتيجة 90

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية..... 94

خلاصة الفصل الثاني..... 100

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة

تمهيد 103

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة..... 104

المطلب الأول : نشأة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة..... 104

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة و أهم منتجاتها..... 105

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودورها في الاقتصاد الوطني..... 107

المطلب الرابع: قسم الأدوات..... 109

المبحث الثاني: جرد التثبيتات..... 112

المطلب الأول : تنظيم عملية الجرد المادي للتثبيتات..... 112

المطلب الثاني : الجرد المحاسبي للتثبيتات..... 115

المطلب الثالث: تدني قيمة التثبيتات..... 121

المطلب الرابع: تنازل عن التثبيتات..... 122

المبحث الثالث: جرد المخزون..... 124

المطلب الأول : الجرد المادي..... 124

المطلب الثاني : الجرد المحاسبي للمخزون..... 125

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للفرق بين الجرد المحاسبي والمادي..... 126

المطلب الرابع: تسوية حسابات الأصول و الخصوم الأخرى..... 127

المبحث الرابع: تحديد النتيجة و إعداد القوائم المالية..... 128

المطلب الأول: تحديد و معالجة النتيجة..... 130

المطلب الثاني: حساب النتيجة..... 133

المطلب الثالث: قائمة الميزانية..... 135

المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية 142

خلاصة الفصل الثالث..... 145

الخاتمة العامة..... 147

قائمة المراجع..... 152

الملاحق..... 156

فهرس الجداول والأشكال..... 193

فهرس المحتويات..... 196

الملخص

لقد تناول هذا البحث عرض المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث اشتملت على عمليتي الجرد المادي و المحاسبي للتثبيتات العينية، المعنوية و المالية، بالإضافة إلى جرد المخزونات ماديا و محاسبيا، بالإضافة إلى إجراء التسويات لمختلف حسابات الأصول و الخصوم الأخرى من عملاء و موردين و خزينة إلى غير ذلك، مرورا إلى تكوين أقساط الاهتلاك و المؤونات فتسوية حسابات المصاريف و النواتج. ليتم في الأخير إقفال الحسابات و حساب النتيجة ثم العرض و الافصاح عن كل ذلك في القوائم المالية المتمثلة في قائمة الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق.

لإجراء هذا البحث تم الاعتماد في شقه النظري على المنهج الوصفي التحليلي، أما في جانبه التطبيقي فطبقنا أسلوب دراسة الحالة للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة (ENAMC). و بعد العرض و الدراسة تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بأعمال نهاية الدورة هو تكييف لمعايير المحاسبة الدولية بما يتلاءم مع خصوصيات البيئة الجزائرية الاقتصادية، السياسة، الثقافية و الدينية. كما أن التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي و رغم الجهود المبذولة لم يرتقي بعد إلى المستوى المطلوب و ذلك راجع بالدرجة الاولى لعدم الفهم الجيد لبعض الجوانب المستحدثة في هذا النظام.

الكلمات المفتاحية: أعمال نهاية السنة – التثبيتات – النظام المحاسبي المالي – المعايير المحاسبية الدولية – الإفصاح – القوائم المالية.

Abstract

This research highlights the accounting treatment of the year end work in accordance with the financial accounting system, which included physical and accounting inventory of tangible, intangible and financial assets, as well as the physical and accounting inventory of stocks, in addition to the settlement procedures of the other accounts of assets and liabilities such as clients, suppliers and treasury etc, up to the allocation of depreciation and provision installments and the regularization of expenses and income accounts. At the end, the closure of accounts and calculation of result then disclosure in the financial statements such as, balance sheet, account results, equity variation statement and annexes.

The methodology of this research, as far as the theoretical part is concerned, was based on the descriptive and analytical method, whereas, on the empirical part, a case study method was used in the National Company for Instrumentation and Control (ENAMC). The findings of this research show that the financial accounting system (SCF) in the part of the year end treatments has to be adapted to the international accounting standards in accordance with the specificities of the economic, political, cultural and religious environment of Algeria. Moreover, the effective application of the accounting financial system (SCF) has not yet arrived to the required level, despite the efforts made, and this is due primarily to the lack of a good understanding of some of the aspects introduced in this system.

Keywords: *Inventory Work – Fixed Assets – Accounting Financial System – International Accounting Standards – Disclosure – Financial Statements.*