

الخطة البحث

المقدمة :

الفصل الأول : مفاهيم حول المؤسسة و المحاسبة

المبحث الأول : ماهية المؤسسة

المطلب الأول : مفهوم المؤسسة

المطلب الثاني : أنواع المؤسسات

المبحث الثاني : ماهية المحاسبة

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة

المطلب الثالث : أهمية المحاسبة في المؤسسة

المبحث الثالث : الأنظمة المحاسبية و مراحل الدورة المحاسبية

المطلب الأول : الأنظمة المحاسبية

المطلب الثاني : الدورة المحاسبية

المطلب الثالث : الوثائق الشاملة

الفصل الثاني : أعمال نهاية الدورة

المبحث الأول : أعمال الجرد

المطلب الأول : تعريف الجرد و أنواعه

المطلب الثاني : جرد عناصر الأصول

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم

المطلب الرابع : أهداف الجرد

المبحث الثاني : ميزان المراجعة

المطلب الأول : تعريف ميزان المراجعة

المطلب الثاني : ميزان المراجعة قبل الجرد

المطلب الثالث : ميزان المراجعة بعد الجرد

المبحث الثالث : الإهلاكات

المطلب الأول : مفهوم الإهلاكات

المطلب الثاني : حساب الإهلاكات و تسجيلها المحاسبي

المطلب الثالث : بطاقة الاستثمار و جدول الإهلاك

المبحث الرابع : المؤونات

المطلب الأول : مفهوم المؤونات

المطلب الثاني : الإثبات المحاسبي للمؤونات

المبحث الخامس : المصاريف الإعدادية

المطلب الأول : تعريف المصاريف الإعدادية

المطلب الثاني : تسجيل المصاريف الإعدادية

المطلب الثالث : إطفاء المصاريف الإعدادية

الفصل الثالث : إجراءات التسوية و عمليات الإقفال

المبحث الأول : تسوية الاستثمارات، المشتريات و المبيعات

المطلب الأول : تسوية الاستثمارات

المطلب الثاني : تسوية المشتريات

المطلب الثالث : تسوية المبيعات

المبحث الثاني : التسويات الأخرى

المطلب الأول : تسوية الإيرادات و المصاريف المسجلة مسبقا

المطلب الثاني : تسوية المصاريف للدفع و الإيرادات المنتظرة

المطلب الثالث : تسوية الحسابات ذوي الأرصدة غير العادية

المبحث الثالث : عمليات الإقفال

المطلب الأول : تصحيح الأخطاء

المطلب الثاني : إعادة ترتيب الحسابات و تحديد نتيجة الدورة

المطلب الثالث : إعداد الميزانية الختامية

الخاتمة

الفصل الرابع : الجزء التطبيقي

المبحث الأول : عموميات عن شركة AL-DECORAIX

المطلب الأول : نشأتها

المطلب الثاني : مقرها و موضوعها و تسميتها

المطلب الثالث : رأس مالها

المبحث الثاني : هياكل الشركة

المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للإدارة العامة

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لدائرة الإنتاج

المبحث الثالث : جرد عناصر الأصول

المطلب الأول : جدول الاستثمارات المنتجة و المشتراة و المباعة خلال السنة

المطلب الثاني : جدول حركة المخزونات

المطلب الثالث : الجرد المادي للمخزونات

المطلب الرابع : جدول مفصل لحالة الزبائن

المبحث الرابع : الإهلاكات و المؤونات

المطلب الأول : جدول الاهتلاكات

المطلب الثاني : جدول المؤونات

المبحث الخامس : الوثائق الشاملة

المطلب الأول : جدول ميزان المراجعة

المطلب الثاني : جدول حسابات النتائج

المطلب الثالث : جدول الميزانية الختامية

الجزء المنظري

المقدمة

تحتوي أعمال نهاية الدورة على جميع الأعمال المحاسبية و الخارجة عن المحاسبة التي تتم لتحديد النتائج و تمثيل الميزانية.

إن أعمال نهاية الدورة ضرورية للأسباب التالية :

- تتم أعمال نهاية السنة المالية قصد تقديم الوضعية المالية للمؤسسة لمسيريها و عمالها و المتعاملين معها.

- تسمح المحاسبة بإعداد بعض الأرقام و القيم التي تأخذ كأساس لتحديد الوعاء الضريبي و تحديد النتائج الموزعة على العمال طبقا لما نص عليه القانون.

يفرض القانون التجاري على كل تاجر خاضع للضريبة على الأرباح الفعلية أو نصف الفعلية إعداد جرد الخصوم و الأصول سنويا كما يجب على كل شخص معنوي أو طبيعي أن يقوم بجرد الأصول و الخصوم و غلق حساباته لإعداد الميزانية و قائمة النتائج.

و قبل القيام بعملية الجرد تعد المؤسسة "ميزان المراجعة قبل الجرد" الذي يسمح بمراقبة صحة التسجيلات المحققة و قد يحصل عدم تطابق بين المبالغ المسجلة في الحسابات و المبالغ الموجودة بعد حساب فعلي و ذلك للأسباب التالية :

- قد تكون التسجيلات المحاسبية خاطئة خطأ في التخصيص أو عدم التطابق بين مدة التسجيل و السنة المالية لبعض المصاريف كالفواتير.

- عدم تسجيل بعض العمليات كالنقص في القيم (اهتلاكات و مؤونات) المتعلقة ببعض عناصر الأصول في الواجب القيام بإعداد الوثائق التركيبية قبل القيام بأعمال نهاية الدورة خاصة الميزانية و جدول حسابات النتائج.

تحتوي هذه الحسابات على ما يلي:

- الجرد خارج عن المحاسبة (المادي) لعناصر الممتلكات، الاستثمارات، المخزونات و الديون.

- أعمال الجرد : الاهتلاكات، المؤونات، المصاريف و المنتجات المسجلة مسبقا.

- إعداد النتائج : الهامش الإجمالي

القيمة المضافة

نتيجة الاستغلال

نتيجة خارج الاستغلال

النتيجة الإجمالية للسنة المالية

الضريبة على الأرباح

النتيجة الصافية للسنة المالية

- إعداد الميزانية و الوثائق التركيبية الأخرى

- قفل و فتح الدفاتر المحاسبية.

الإشكالية :

المحاسبة العامة هي أداة تسيير و مصدر للمعلومات الأساسية لكل العمليات التي تجري بين مختلف العملاء الاقتصاديين.

كما أن تسجيل و مراقبة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة تمر عبر وثائق و سجلات التي يجب أن تكون صحيحة.

إن المحاسبة هي أساس كل تبادل تجاري، تقدم التوضيحات للعدالة في حالة النزاعات كما نعلم أن المراحل المحاسبية تمر أولاً بالوثيقة المحاسبية و بدونها لا يمكن البدء بأي عمل محاسبي لغرض إنشاء الميزانية و تحديد النتيجة.

لابد أن تعطي المحاسبة صورة صادقة عن عناصر الأصول و الخصوم لزمة المؤسسة و لكي نصل إلى هذه الصورة لابد أن تجري المؤسسة أعمال في نهاية الدورة التي تشكل المرحلة الجوهرية في نشاط هياكل المؤسسة. تدرج هذه الأعمال في تسوية العمليات مع احترام المبادئ المحاسبية المعن عنها في المخطط المحاسبي الوطني.

إقفال الميزانية هي عملية معقدة بحيث تضع كل أجهزتها تحت تصرفها في مدة محددة وفق المعطيات التشريعية. إذا ما تتبأنا بمشكل ننتيقن بان الإقفال الجيد للميزانية قد تم في إطار عمل منظم لدى المؤسسة.

في هذا الإطار اخترنا هذا الموضوع و الذي تترجمه مؤسسة AL-DECORAIX تطبيقيا.

لهذا فان المؤسسة هي بحاجة إلى تحليل معلوماتها و توضيح وضعيتها المالية الحالية و تحديد الإشكالية.

تتمثل إشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي : ماذا نقصد عموما بأشغال نهاية الدورة ؟

و تنقسم إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا نعني بأعمال نهاية الدورة في مفهوم المحاسبة ؟

- ما هي الخطوات المتبعة لإنجاز أعمال نهاية الدورة على ضوء المبادئ المحاسبية.

أسباب اختيار الموضوع :

اخترنا موضوع أعمال نهاية الدورة لأنه من صميم دراستنا و يصب في قالب اختصاصنا.

التقسيم المنهجي للبحث :

يتكون البحث من قسمين :

القسم النظري و يحتوي على ثلاثة فصول:

- الفصل الأول و يحتوي على عموميات حول المؤسسة و المحاسبة.

- الفصل الثاني و يتطرق إلى أعمال نهاية بما فيها الاهتلاكات، المؤونات و المصاريف الإعدادية...الخ

- الفصل الثالث و يحتوي على عمليات التسوية و الإقفال و كذلك نتائج الدورة.

و القسم التطبيقي و يعتبر الجانب العملي أي المراحل التي تتبعها مؤسسة AL-DECORAIX حتى تصل إلى تحديد النتيجة .

الأدوات المستعملة :

اعتمدنا في هذا البحث على مراجع حديثة في الغالب و على بعض الوثائق المحاسبية بالإضافة إلى معلومات من المؤسسة المستقبلة.

الفصل الأول

مفاهيم حول المؤسسة و المحاسبة

المبحث الأول : ماهية المؤسسة

المطلب الأول : مفهوم المؤسسة

تتمثل المؤسسة عموماً في مجموعة من الطاقات البشرية المادية و المالية، و التي تشغل فيما بينها، وفق تركيب معين و توثيق محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوطة بها من طرف المجتمع.(1)

و تعرف أيضاً: كمجموعة من الموارد البشرية و المادية و المالية المنظمة و المهيكلة و التي تخضع لأهداف دقيقة و تسيير على أساس طريقة معينة من التسيير.(2)

و تتجسد مهامها بصفة عامة، في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الموجهة لإشباع حاجيات المستهلكين، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، و ذلك بحسب طبيعة المؤسسة... مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوثيق أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية و الموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.

و حسب ما عرفها مكتب العمل الدولي: هي مكان مزاولة نشاط اقتصادي و له سجلات مستقلة. فيتضح من هذا أن المؤسسة قد تكون مشروعاً أو شركة، فرعاً أو قسماً.(3)

المطلب الثاني : أنواع المؤسسات

1- تقسيم المؤسسة من حيث النشاط الممارس:

تصنيف المؤسسات بحسب طبيعة نشاطها إلى:

- مؤسسة صناعية: و هي التي تقوم بنشاط صناعي أي أنها تقوم بتحويل المواد الأولية إلى سلع نهائية، أو أنها تدخل في صناعة سلع أخرى.
- مؤسسة تجارية: و هي التي تقوم بعملية الشراء و البيع دون إدخال أي تحويل على السلعة.
- مؤسسات خدمتية و هي التي تقوم بتأدية خدمات كشركات النقل.
- مؤسسات فلاحية: و هي التي تتشط في الميدان الفلاحي.

(1) تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة- ديوان المطبوعات الجامعية، احمد طرطار ص 15.

(2) المحاسبة التحليلية – ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، بوعقوب عبد الكريم ص 15.

(3) مبادئ في المحاسبة العامة وفق م م و – الأزهر قادري.

2- تقسيم المؤسسة من حيث الطبيعة القانونية:

- المؤسسات العمومية: و هي المؤسسات التي يؤول رأسمالها الكامل و التام إلى الدولة و السلطات العمومية هي التي تشرف على تسييرها.
- المؤسسات النصف عمومية: تبقى فيها مساهمة السلطات العمومية جزئية، و ينتج عن ذلك أن مراقبة التسيير محدودة في حد ذاتها.
- المؤسسات الخاصة: و هي المنشآت التي يملكها الأفراد و لا تساهم الدولة بحصة في رأسمالها و تنقسم إلى :
 - مؤسسات فردية: ينشئها الأفراد بأموالهم الخاصة و هي تتكون من شخص أو اثنين.
 - شركات المساهمة: يتكون رأسمالها من مجموعة اسهم مقسمة على مجموعة من الأشخاص (المساهمين)
 - شركات ذات المسؤولية المحدودة: تتكون من مجموعة من الشركاء محدودي العدد.
 - شركات التضامن: تتكون من مجموعة من الشركاء متضامنين فيما بينهم.

المبحث الثاني : ماهية المحاسبة

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة

أثبتت الدراسات المحاسبية أن المحاسبة نشأت منذ فجر التاريخ أخذت تتطور تبعا للتطورات الاقتصادية و حاجات المجتمع. كما أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية تعود إلى عهد الآشوريين، أي حوالي عام 3500 قبل الميلاد.

و أخذت تتطور و تتوسع بعد ذلك بظهور نظام المقايضة، و ظهور النقود كوسيلة للتعامل بين الأفراد و أخذت العمليات تتعدى الحدود الجغرافية، حيث أصبح من الواجب مسك الدفاتر و السجلات لمعرفة ما للتاجر و ما عليه. و من هنا نستطيع أن نستنتج عدة تعاريف للمحاسبة منها:

التعريف الأول: المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد، التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها. و تسجيلها من الواقع إلى مستندات مؤيدة لها. ثم تبويب و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها، بحيث تمكن المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية من تحديد

إيراداتها و تكلفة الحصول على هذه الإيرادات، و ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، و بيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

التعريف الثاني: المحاسبة تقنية تركز على مبادئ تستعمل لتحليل و ضبط العمليات المالية، و هي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات مبررة لها. و تطبيقيا، تهدف إلى جمع و تقييم و تقييد و احتساب و تنظيم الحركات معبرة عنها بمصطلح نقدي.⁽¹⁾

التعريف الثالث: هي نظام متكامل لتنظيم و مسايرة التدفقات المتوجة لحركة أموال أو التزامات المؤسسة عبر نشاطها أو حتى أنشطتها المختلفة، سواء مع نفسها (التصرف، الإنتاج أو التشغيل...) أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصالح جبائية...).⁽²⁾

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة

المحاسبة يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أصناف، و ذلك على النحو التالي:

1- **المحاسبة الوطنية :** و هي تلك الحسابات القومية (الوطنية)، المجمعة من لدى كل الأعوان الاقتصاديين، المكرسين لتدفقات القيم، كتتويج لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة)، في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموعة سنوات...⁽³⁾

أو بتعبير آخر هي طريقة لعرض الوقائع و الأوضاع الاقتصادية و أيضا العلاقات القائمة بين مختلف العناصر التي تلعب دورا اقتصاديا على الصعيد الوطني. بحيث أنها تعطي صورة كمية على الواقع الاقتصادي الوطني. و تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة، و تخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل و صرف الموارد الحكومية.⁽⁴⁾

2- **المحاسبة العمومية :** و هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري، و التي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة...) و يسميها البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تنبني على الموازنة بين الإيرادات و النفقات... فهي بالتالي محاسبة متميزة، تقوم على تسيير

(1) المحاسبة العامة للمؤسسة - محمد بوتين - ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1998.

(2) أسس المحاسبة العامة مطابق ل م م و . ديوان المطبوعات الجامعية ط 1999 ص 23.

(3) تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة - احمد طرطار - ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص 20 إلى 29.

(4) الاقتصاد السياسي مدخل للدراسات الاقتصادية - فتح الله ولعلو - دار الحداثة 1982 ص 449.

الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة، لذلك تحكمها إجراءات و ميكانيزمات خاصة.

3- محاسبة المؤسسة : و تنقسم إلى ثلاث أنواع :

أ- المحاسبة العامة: و تسمى أيضا بالمحاسبة المالية أو المحاسبة المعمقة، و تعني تلك الإجراءات و الوثائق و المستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة، على امتداد الدورة المالية، قصد تقويمه و إثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة، استنادا إلى نظام محاسبي موحد (دليل محاسبي وطني).

ب- المحاسبة التحليلية: و يطلق عليها محاسبة التكاليف أو كذلك محاسبة الاستغلال، فهي تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاص بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية. و هي إدارة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة. فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام و تركز مسعاها المسايرة للتكاليف الموافقة للمنتجات و الخدمات المؤداة. كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.⁽¹⁾

ج- المحاسبة التقديرية: تعد المحاسبة التقديرية امتدادا للمحاسبة التحليلية أي تعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية للزمن القادم، حيث أنها تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية و منه تقارن التقديرات بما أنجز فعلا و تستخرج الفرق.⁽²⁾

المطلب الثالث : أهمية المحاسبة في المؤسسة

للمحاسبة مركز و تأثير مهم في حياة المؤسسة و ما يحيط بها بحكم أهميتها و ما يمكن أن تقدمه للمؤسسة و تمكن أهميتها فيما يلي:

- تزويد و توفير إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة، سواء كل شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية دورية أو غير دورية.

- تلبي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي و المالي و أيضا القانوني و الجبائي فباختبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة تمكن هذه الأخيرة من :

(1) المحاسبة التحليلية - بوعقوب عبد الكريم - ص 10.
(2) المحاسبة العامة للمؤسسة - محمد بوتين - ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1998 - ص 1.

رصد حركية نشاطها - تقويم هذا النشاط - إبراز اثر هذا النشاط على مكونات الذمة المالية- معرفة صافي المركز المالي.

- تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إداري و قانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة و التي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقاتها مع نفسها أو مع محيطها.

إن المزايا المميزة و المتوجة للأهداف السالفة الذكر لن تأتي للمؤسسة إلا من خلال:

- المسك المحاسبي الدقيق للدفاتر و المستندات لتلبية ضرورات النظام القانوني.
- رصد و متابعة حركية الحسابات و الأموال لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي و المالي معا.

- التقييد بإجراءات المسك لهذه الدفاتر و المستندات لتلبية ضرورات النظام القانوني أيضا.
- حساب نتائج الأداء للتقويم و فرض الضرائب لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي و المالي و الجبائي.

وهكذا تكتسي المحاسبة أهمية بالغة الأثر في حياة المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها على النحو التالي:

- علاقتها مع نفسها: من خلال ممارسة عمليات الإثبات المحاسبي و القانوني لمجريات أحداث نشاطها، و تقويمه بصفة مستمرة و متواترة و أيضا رصد حركية الأموال...

- علاقتها مع محيطها: من خلال كشف نتائج النشاط و إبراز تشكيلة ذمتها المالية و وضعيتها المحاسبية من حين لآخر لتشكيل عناصر تنوير و إثبات لجهات من أهمها:

- الوصاية : بحسب ارتباطها الإداري

- جهاز الرقابة : لا سيما مصالح المنافسة و الأسعار و أيضا العدالة عند الاقتضاء

- الجهاز القضائي : كحجة عند الاقتضاء لا سيما في حالة المنازعات.

- مصالح الجباية : لفرض الضرائب المناسبة بما يوافق نتائج الأداء.

- الجهاز الحكومي: تزويده بمعلومات تخص تجميع الحسابات القومية.

- بقية المتعاملين الاقتصاديين، كوسيلة جلب أو تنفيذ (أداة تنوير) في علاقتها مع الزبائن،
الموردين و البنوك...

المبحث الثالث : الأنظمة المحاسبية و مراحل الدورة المحاسبية

المطلب الأول : الأنظمة المحاسبية

إن الطريقة الأساسية و التي تعتمد على الترحيل من دفتر الأستاذ ثم مراجعتها في ميزان المراجعة، و هذه العمليات اليومية و التي تحتاج إلى تركيز محاسب واحد فقط، يمكن استعمالها في المؤسسات الصغيرة و التي لا تستخدم عدة محاسبين. أما في المؤسسات الكبيرة و التي حجم معاملاتها كبير و عدد موظفي إدارتها لا يستهان به، فإن هذه الطريقة لا تجدي في هذا النوع من المؤسسات، لذلك توجد عدة طرق للتسجيل و التي يمكن أن يساهم فيها عدد من المحاسبين المستقلين.

هذه الطريقة نسبت إلى الدول التي عم فيها الاستعمال كالطريقة الإيطالية (هي الطريقة الأساسية) الفرنسية (هي الطريقة المركزية). الإنجليزية (يومية العمليات المختلفة)، الطريقة الأمريكية (اليومية العامة - دفتر الأستاذ).

1- النظام الكلاسيكي (الطريقة الإيطالية) :

امتدت المؤسسة في تسجيل المحاسبي للعمليات اليومية على النظام الكلاسيكي الذي يعتمد على دفترين وحيدين عامين هما دفتر اليومية العامة و دفتر الأستاذ. يستخدم النظام الكلاسيكي في المؤسسات الصغيرة الحجم. و لكن هذا النظام اصبح لا يتماشى و حاجيات المؤسسات الكبيرة و التي تتمتع بتنوع في عملياتها و تكرارها، بالإضافة إلى متطلبات التسيير الحديث أدى إلى اللجوء إلى استعمال دفاتر أخرى. مما يسمح بتقسيم العمل و إعطاء تفاصيل ضرورية للتسيير خاصة باستعمال الوسائل التكنولوجية. و الشكل الموالي يبين تسلسل الأعمال المحاسبية باستخدام النظام الكلاسيكي:



شكل 1

الأعمال الدورية

• عيوب النظام الكلاسيكي :

إن النظام الكلاسيكي لا يسمح بالتتابع لكل العمليات خاصة إذا كانت كثيرة .
 إن استعمال النظام لليومية الواحدة و لدفتر الأستاذ الوحيد يحدد من قدراته خاصة عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة.

2- نظام اليومية - دفتر الأستاذ (الطريقة الأمريكية) :

بخلاف الكلاسيكي و الذي يتم فيه مسك الحسابات في اليومية و دفتر الأستاذ في سجلين مختلفين، فان نظام اليومية لدفتر الأستاذ يسمح بالحصول على وثيقتين جنباً إلى جنب في نفس الشكل على اليومية، يتم مسكها على الشكل الكلاسيكي على اليسار، نجد دفتر الأستاذ حيث يتم وضع الحسابات في الأعمدة حسب الشكل التالي:

متفرقات		المبالغ		اسم الحساب				المبالغ		القيود أو البيان
الحساب	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين

شكل 2

في هذا النظام يتم الترحيل عند التسجيل في جزء اليومية و تسجيل القيم المدينة و الدائنة في نفس السطر للحساب الحساب المدين أو الدائن.

- **مزايا اليومية لدفتر الأستاذ:**

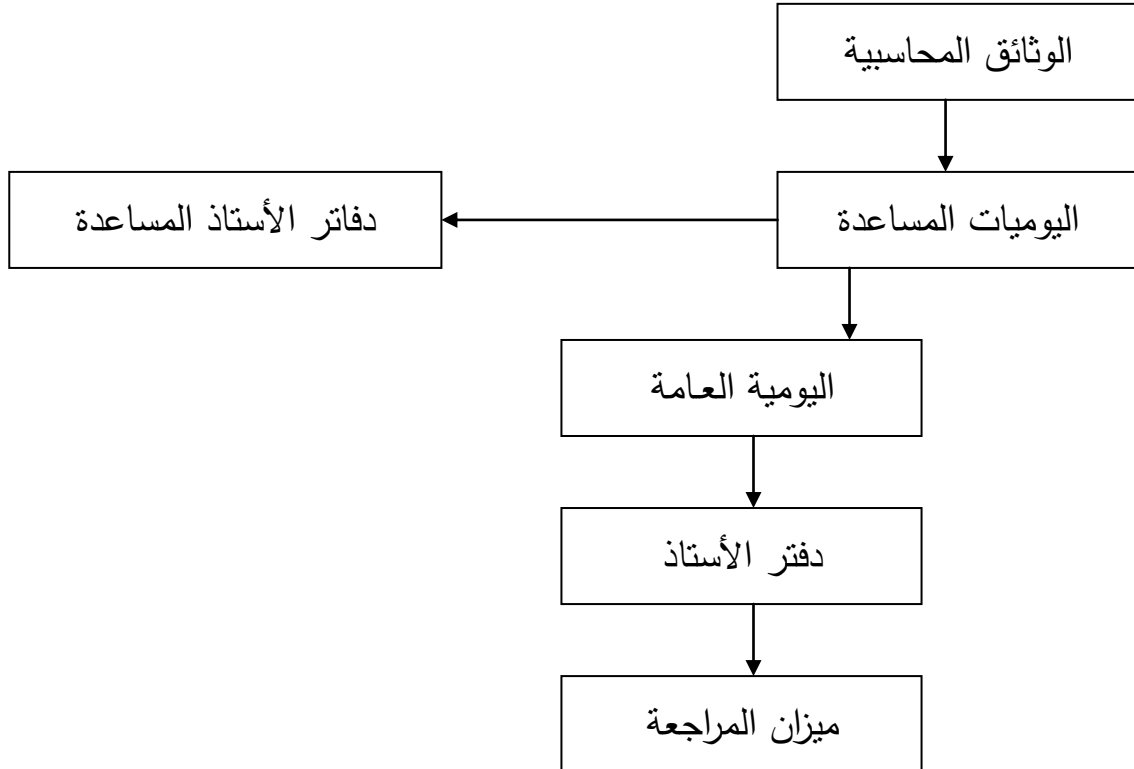
- هذا النظام بسيط لأنه يسمح بإجراء عملية الترحيل مباشرة من اليومية إلى دفتر الأستاذ.
- إن مقابلة اليومية مع الحسابات يعطي نظرة شاملة على العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- إن المجامع التي تحسب في كل صفحة مدين و دائن بالنسبة للحسابات تعطي وضعية صحيحة و دقيقة بالنسبة للمؤسسة و بالتالي تسهل عملية المراقبة.

- **عيوب اليومية لدفتر الأستاذ:**

- نظام غير كامل لأنه يتطلب استعمال دفاتر الأستاذ المساعدة للموردين و الزبائن.
- إن ترحيل المجامع في كل صفحة يتطلب دقة وحيطة كبيرين، لأنها في الغالب مصدر كل الأخطاء.
- إن استعمال اليومية لدفتر الأستاذ يتطلب استعمال سجل كبير الحجم غير عملي. كما أن عدد الأعمدة يبقى محدوداً، مما يضطر إلى تجميع بعض الحسابات، مما يؤدي إلى عدم الوضوح.

3- النظام المركزي (الطريقة الفرنسية) :

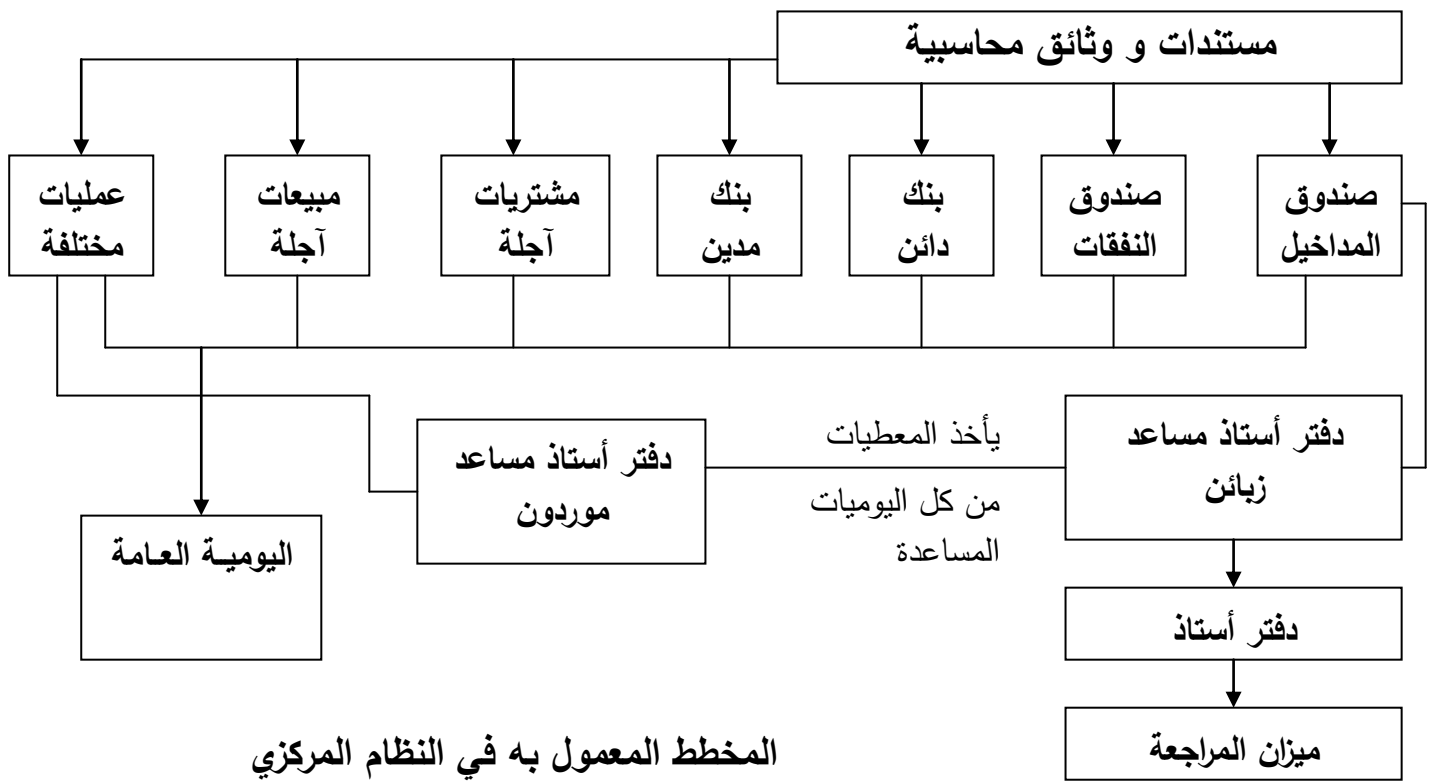
يرتكز النظام المركزي على طريقة التسجيل الدوري عامة الشهر في دفتر يطلق عليه اليومية العامة. و لكن قبل تركيز العمليات في هذه اليومية العامة يتم تسجيلها في اليوميات المساعدة. و هي متعددة وفقا لعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة. كل يومية مساعدة تسجل العمليات من نفس النوع مثلا كل المدفوعات النقدية تسجل في اليومية المساعدة للمدفوعات النقدية و في نهاية الشهر يتم تجميع العمليات في اليومية العامة و بالموازنات تمسك دفاتر الأستاذ المساعدة.



• مبدأ النظام المركزي:

نستطيع أن نقول بان النظام المركزي يتضمن نوعين من التسجيلات المحاسبية:

- المحاسبة المساعدة و التي تركز على تسجيل العمليات في اليوميات المساعدة و الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة.
- المحاسبة العامة أين تتم عملية تركيز العمليات في اليومية العامة مع ترحيل إلى دفتر الأستاذ العام و إعداد ميزان المراجعة العام.



4- اليوميات المساعدة :

يمكن حصر نشاط المؤسسة في دورتين رئيسيتين :

- دورة شراء السلع و خدمات و تسويقها
 - شراء السلع موجودات أخرى و خدمات .
 - المدفوعات النقدية .
 - السداد عن طريق البنك.
- دورة المبيعات و تسويقها

- مبيعات السلع.

- المقبوضات النقدية.

والعمليات التي تدرج ضمن العمليات السابقة الذكر تعتبر من العمليات المتنوعة و تقوم كل مؤسسة بخلق يوميات مساعدة تتلاءم و طبيعة العمليات التي تقوم بها و اليوميات المساعدة الشائعة الاستعمال من قبل جميع المؤسسات يمكن ذكرها كالتالي :

1- اليوميات المساعدة للخزينة :

• اليومية المساعدة : صندوق المداخل.

ويكون في حساب 487 الصندوق مدين و هو الحساب الرئيسي و تسجل فيه جميع المداخل النقدية.

		حسابات دائنة				حسابات مدينة	البيان	رقم المستند	التاريخ
متفرقات		547	489	70	470	487			
حساب	مبلغ								

• اليومية المساعدة : صندوق النفقات.

الحساب الرئيسي هو 487 صندوق دائن أي النفقات و المصاريف التي تمت نقداً.

حسابات مدينة				حساب دائن	البيان	رقم الأستاذ	رقم المستند	التاريخ	
متفرقات		مصاريف		489	530	38	487		
رقم الحساب	مبلغ	رقم الحساب	مبلغ						

• اليومية المساعدة : البنك المدين

الحساب الرئيسي هو 485 البنك بطرفه المدين فقط أي كل عملية تؤدي إلى زيادة في قيمة حساب البنك.

حسابات دائنة				حساب مدين	البيان	رقم الأستاذ	رقم المستند	التاريخ
متفرقات		489	470	485			
مبلغ	الحساب							

• اليومية المساعدة : البنك الدائن

الحساب الرئيسي هو 485 البنك في طرفه الدائن و تسجل فيه العمليات التي تؤدي إلى نقصان قيمته.

حسابات مدينة				حساب دائن	البيان	رقم الأستاذ	رقم المستند	التاريخ
متفرقات		مصاريف		...	530	489	485	
رقم الحساب	مبلغ	رقم الحساب	مبلغ					

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2- اليوميات المساعدة للمشتريات والمبيعات لآجلة (على الحساب) :

• اليومية المساعدة للمشتريات :

الحساب الرئيسي هو 530 أو أحد فروعها و تسجل فيه فواتير الشراء التي لم تسدد قيمتها في الحين.

حسابات مدينة						حساب دائن	البيان	رقم الأستاذ	رقم المستند	التاريخ
متفرقات		435	457	381	380	530				
رقم الحساب	مبلغ									

• اليومية المساعدة للمبيعات :

الحساب الرئيسي هو 470 و تسجل فيه المبيعات التي لم تسدد قيمتها في الحين.

حسابات دائنة						حساب مدين	البيان	رقم الأستاذ	رقم المستند	التاريخ
متفرقات		526	547	74	70	470				
رقم الحساب	مبلغ									

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

3- اليومية المساعدة الخاصة:

- اليومية المساعدة للأجور :

الأجر الصافي	ضرائب على الرواتب و الأجور	اقتطاع الضمان الاجتماعي	الأجر خاضع للضريبة	تعويضات	أجرة المنصب	عطل مدفوعة الأجر	ساعات إضافية	مكافئات	الأجر الأساسي	عدد الساعات	اسم و لقب العامل

توحيد و تركيز العمليات في اليومية العامة

و تتمثل في التوحيد الدوري لمجاميع اليوميات المساعدة في اليومية العامة و دفتر اليومية هو من نفس شكل اليومية العامة المستخدمة في النظام الكلاسيكي و يخضع لنفس الضوابط القانونية لمسك الدفاتر المحاسبية تقوم بتركيز العمليات الواردة في اليومية المساعدة للحساب الجاري البريدي المدين و الدائن كالتالي:

	X X X	ح/ مشتريات سلع	380
	X X X	ح/ أوراق للدفع	583
	X X X	ح/ موردين	530
	X X X	ح/ تجهيزات مكتب	245
	X X X	ح/ مصاريف انتقال و استقبال	627
	X X X	ح/ بريد، برق، هاتف	628
X X X		حساب جاري بريدي	486

المطلب الثاني : الدورة المحاسبية

1- تقييد العمليات في سجل اليومية :

نصت المادة 9 من القانون التجاري الجزائري على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

و النموذج التالي يمثل صفحة سجل اليومية :

رقم الحساب	رقم القيد	رقم صفحة الاستناد	البيان	مدين	دائنا
245	20	18	01/02/02 التاريخ ح/ تجهيزات المكتب	4000	
487			ح/ الصندوق شراء أثاث بمبلغ 4000 و دفع قيمته نقدا		4000

تسجل في سجل اليومية كافة العمليات المحاسبية يوما بيوم و يجب أن تعزز عمليات التسجيل هذه بالمستندات حيث أن هذه المستندات هي الدليل المادي الذي يؤيد وجود عملية تمت فعلا و المستندات مختلفة الأنواع منها الإيصالات (قبض أو دفع) القوائم (بيع أو شراء) عقود الإيجار، الإشعارات الدائنة أو المدينة.

2- الترحيل إلى دفتر الأستاذ :

إضافة إلى الدفتر المذكور هناك دفتر ثاني لم ينص عليه القانون إلا انه من الضروري جدا مسكه و هو سجل الأستاذ حيث تفتح فيه صفحة (أو اكثر) لكل حساب.
من الممكن أن يأخذ دفتر الأستاذ الشكل التالي:

التاريخ	البيان	رقم صفحة اليومية	دائن دينار	التاريخ	البيان	رقم صفحة اليومية	مدين دينار

كما يمكن أن يخطط الحساب بالصورة التالية :

التاريخ	البيان	رقم صفحة اليومية	الدائن دينار	المدين دينار	الرصيد دينار

الترحيل هو وسيلة لتبويب العمليات المحاسبية لاضطهاد أثارها على الحسابات المختلفة في الوحدة الاقتصادية و الحساب كما هو موضح أعلاه عبارة عن جدول يحتوي على مجموعة العمليات ذات الطبيعة الواحدة، أن تجمع العمليات في حساب واحد يساعد على تحديد اثر هذه العمليات على الحساب و معرفة رصيد الحساب في أي لحظة.

إن عملية الترحيل تتم وفقا للخطوات التالية:

- يفتح لكل حساب يظهر بدفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في سجل الأستاذ.
- يسجل المبلغ في حقل المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا، و يسجل في حقل المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا.
- يكتب في حقل البيان الطرف الآخر للعملية أي الطرف المعاكس، و إذا كان الطرف الآخر للعملية يتكون من اكثر من حساب واحد فعندئذ يكتب في حقل البيان الأستاذ كلمة (مذكورين) للدلالة على احتواء الطرف المعاكس على اكثر من حساب واحد.
- في حقل التاريخ يذكر تاريخ حدوث العملية و كما هو مثبت في دفتر اليومية.
- في حقل صفحة اليومية يذكر رقم صفحة اليومية.

3- ترصيد الحسابات و تنظيم ميزان المراجعة :

بعد إكمال ترحيل الحسابات عن فترة معينة، قد يصبح كل حساب في دفتر الأستاذ يحتوي على مبالغ مدينة في الجانب المدين و مبالغ دائنة في الجانب الدائن و لكي نتوصل إلى تحديد رصيد الحساب نجمع طرفي الحساب و نطرح الجانب الأصغر من الجانب الأكبر و الفرق يمثل رصيد الحساب.

إن الغرض من ترصيد الحسابات هو معرفة نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير و مالها من ديون و ما عليها و ما عليها من التزامات، إضافة إلى استعمال الأرصدة في استخراج نتائج أعمال الوحدة من ربح أو خسارة.

يتم مباشرة بعد ذلك إعداد ميزان المراجعة و هو عبارة عن كشف أو جدول يشمل على أسماء الحسابات و صافي أرصدها أو المجاميع التي تظهر في سجل الأستاذ. تظهر الأرصدة المدينة في الجانب المدين و الأرصدة الدائنة في الجانب الدائن و يكون مجموع الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة.⁽¹⁾

المطلب الثالث : الوثائق الشاملة

إن تعدد التدفقات يجبر المؤسسة على استعمال عدد كبير من الحسابات، كما ان استعمال المحاسبة كوسيلة لجمع المعلومات يجعل مهما ترتيب هذه التدفقات، الهدف من هذا الترتيب هو

(1) الدكتور صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997، من ص 23 إلى ص 25.

إعطاء نظرة شاملة لمختلف مستعملي المحاسبة و الأعوان الاقتصاديون على العمليات التي قامت بها المؤسسة.

يجب على هذه المعلومات أن تشمل النقاط التالية:

- ما هي النتائج الجزئية المتماشية مع مختلف المراحل المكونة لدورة استغلال المؤسسة.
- ما هي النتيجة الإجمالية المستخرجة من النشاط في فترة زمنية معينة.
- ما هي حالة ذمة المؤسسة في وقت محدد.
- ما هي حركة أموال المؤسسة في ظرف نفس الفترة.

و للإجابة على هذه الأسئلة لابد من جمع و ترتيب جميع الحسابات حسب المعلومات المراد استخراجها.

بعد جمع الحسابات و تصنيفها يمكننا الآن إعداد ثلاثة وثائق شاملة:

- 1- جدول النتائج : يعطي معلومات حول استغلال فترة معينة.
 - 2- جدول حركات الأموال : يبين تغييرات ذمة المؤسسة في نفس الفترة.
 - 3- الميزانية : تعطي حالة ذمة المؤسسة في نهاية الفترة.
- و من ثم فان حسابات التسيير تستعمل لإعداد الميزانية و جدول حركات الأموال.

1- جدول حسابات النتائج :

هو كشف بالإيرادات و المصاريف المتحققة خلال الفترة المحاسبية و عن طريق إجراء المقارنة ما بينهم (الإيرادات و المصاريف) يمكن الوصول إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة و كذلك صافي الربح أو الخسارة.⁽¹⁾

بعد المقارنة بين الحسابات التسيير تنقسم النتيجة الإجمالية للمؤسسة إلى نتائج جزئية نذكرها كما يلي:

الهامش الإجمالي : ينتج عن الفرق بين مبيعات البضائع و البضاعة المستهلكة.

القيمة المضافة : تنتج عن الفرق بين إنتاج السلع و الخدمات، و المصاريف الناجمة عن هذا الإنتاج.

نتيجة الاستغلال : و هي الفرق بين المصاريف و الإيرادات الغير مرتبطة بالاستغلال الجاري أو الدورة الحالية.

(1) الدكتور صالح خالص - نفس المرجع، ص 25.

نتيجة السنة المالية : و هي المجموع الجبري لنتيجة الاستغلال و خارج الاستغلال مطروح منه الضريبة على الأرباح أن وجدت.
 بما أن الهدف هو استخراج النتيجة الإجمالية فكل نتيجة جزئية تضاف إلى النتيجة الجزئية التي تليها.

و يلي نموذج يوضح الشكل القانوني لجدول حسابات النتائج:

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات البضائع		
60	بضاعة مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	لنتاج مخزون		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		
74	اداءات متممة		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		
61	مواد و لوازم مستهلكة		
62	خدمات		
81	القيمة المضافة		
81	القيمة المضافة		
77	إيرادات مختلفة		
78	تحويل تكاليف الاستغلال		
63	مصاريف المستخدمين		
64	الضرائب و الرسوم		
65	مصاريف مالية		
66	مصاريف مختلفة		
68	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات		
83	نتيجة الاستغلال		
79	إيرادات خارج الاستغلال		
69	تكاليف خارج الاستغلال		
84	نتيجة خارج الاستغلال		

		نتيجة الاستغلال	83
		نتيجة خارج الاستغلال	84
		النتيجة الإجمالية للسنة المالية	880
		ضرائب على الأرباح	889
		نتيجة السنة المالية	88

2- جدول حركة الأموال :

من اجل اتباع تغييرات عناصر أصول و خصوم المؤسسة خلال الدورة، نقوم بإعداد جدول يظهر هذه التغييرات أي بمعنى آخر، رصيد أولي، حركات مدينة و دائنة، رصيد نهائي.
و النموذج التالي يوضح جدول حركات الأموال حسب المخطط الوطني المحاسبي:

رصيد في نهاية السنة المالية	حركات الفترة			رصيد في بداية السنة المالية	اسم الحساب	رقم الحساب	رصيد في نهاية السنة المالية	حركات الفترة			رصيد في بداية السنة المالية	اسم الحساب	رقم الحساب
	رصيد	دائن	مدين					رصيد	دائن	مدين			

						...							
--	--	--	--	--	--	-----	--	--	--	--	--	--	--

3- الميزانية :

الميزانية جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول و في جانبه الأيسر مجموعة الخصوم التي تمتلكها المؤسسة، حيث يحافظ على تساوي الطرفين.

تتألف مجموعة الأصول من مجموعات جزئية ثلاث:

• المجموعة الجزئية الأولى تسمى الاستثمار، تتضمن العناصر التالية:

- المصاريف الإعدادية نفقات ضخمة المبالغ صرفت من اجل تأسيس المؤسسة كمصاريف الدراسات و لبحث و التققيب، مصاريف الدعاية و الإشهار و مصاريف تكوين اليد العاملة... الخ. يدخل هذا العنصر ضمن ما يسمى بالأصول الوهمية إذ هي عبارة عن نفقات لا يمكن تغطيتها مرة واحدة لذا تظهر بالميزانية و تغطي في اجل أقصاه (5 سنوات) كما سنرى.

- القيم غير المادية : (شهرة المحل، حقوق الملكية الصناعية، معدات و أدوات،...)

- الأراضي بمختلف أنواعها.

- تجهيزات الإنتاج (مباني، مركبات صناعية، معدات و أدوات،...)

- تجهيزات اجتماعية (مباني اجتماعية، معدات و أثاث،...)

- استثمارات قيد الإنجاز... الخ.

• المجموعة الجزئية الثانية و تسمى بالمخزونات و تتضمن:

- مخزون البضائع

- مخزون المواد و اللوازم

- مخزون المنتوجات

• المجموعة الجزئية الثالثة تسمى الحقوق و تتضمن:

- الأسهم و السندات

- حقوق المؤسسة اتجاه الشركات

- الأموال الجاهزة و الحسابات الجارية

أما مجموعة الخصوم فتتألف من جزأين هما:

• المجموعة الجزئية الأولى و تتضمن الأموال الخاصة (الحصة و الحصص المقدمة من التأسيس، المبالغ المضافة فيما بعد، الاحتياطات المكونة الأرباح في انتظار التوزيع...)

• المجموعة الجزئية الثانية و تتمثل في الديون بأنواعها المختلفة (طويلة، متوسطة و قصيرة الأجل)

تعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول و عناصر الخصوم مجتمعة. أي أن لكل شخص (طبيعي أو معنوي) ذمة تتألف من عناصر موجبة و عناصر سالبة (ماله و ما عليه).

- للميزانية تاريخ و كل ميزانية بدون تاريخ لا معنى لها، إذ أنها الصورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، علما أن الصورة تتغير مع مرور الزمن.

- ليست هناك ديون إذ أن مصادر الأموال التي استعملت هي مصادر داخلية في مجموعها.

- يرتب المحاسبون عناصر الأصول حسب سيولتها (قدرة تحويلها إلى نقود سائلة) من اقل من سيولة إلى أكثر سيولة، فعناصر الاستثمارات اقل سيولة من عناصر الحقوق.

- أما عناصر الخصوم فبحسب تواريخ استحقاقها (الديون الطويلة لآجل، المتوسطة و القصيرة الأجل على التوالي).

- الميزانية دائما متوازنة.⁽¹⁾

الفصل الثاني

أعمال نهاية الدورة

المبحث الأول : أعمال الجرد

المطلب الأول : تعريف الجرد و أنواعه

1- تعريف الجرد:

الجرد هو عملية مدققة لما تملكه المؤسسة (الأصول) و كل ما تلزم به تجاه الغير (الخصوم) فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد و استخراج أرصده و تتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول و الخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا و بالتالي نقوم بتحديد الفروقات و البحث عن أسبابها و إثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابق لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدوران.

- بحيث تنص المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على أنه يجب لكل تاجر أن يقوم بعملية جرد كل عناصر الأصول و عناصر خصوم الميزانية و تسجل المراقبة الحقيقية في سجل خاص تسمى سجل الجرد.⁽¹⁾

2- أنواع الجرد:

2.1- الجرد المادي:

تجرد عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزونان، المفرق، الأموال الخاصة و الديون) جردا ماديا مرة في السنة على الأقل و تستخرج الفروق الناتجة عن المقارنة مما هو موجود في الدفاتر و ما موجود فعلا من هذه الفروق نذكر:

- استثمارات مسجلة بالدفاتر لكنها غادرت المؤسسة
- استثمارات صغتها المؤسسة لنفسها موجودة و مستعملة و لكنها غير مسجلة في الدفاتر
- حقوق و ديون ظاهرة بالدفاتر و لكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل
- مخزونات أتلفت أو أفسدت و أصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع
- إهتلاكات الاستثمارات المسجلة لم تتم كما يجب
- تدهور قيم بعض الأصول و لم يأخذ بعين الاعتبار

(1) عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص 179.

- خسائر محتملة الوقوع لم تأخذ في الحساب أو أخذت في الحساب و مبالغ فيها
- نفقات تعود إلى الدورة و لم تدفع و نفقات لا تعود إلى الدورة و لكنها دفعت و سجلت و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات.⁽¹⁾

2.2- الجرد المحاسبي (الدفتري):

يشمل مجموعة من التسويات الجردية في صورة قيود بدفتر اليومية، والهدف هو أن ترحل للحسابات الختامية الإيرادات و التكاليف المتعلقة بهذه الفترة فقط لا أكثر و لا أقل.

المطلب الثاني : جرد عناصر الأصول

1- الجرد المادي للاستثمارات:

يجب القيام بجرد عناصر الاستثمارات ثم مقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و تتمثل هذه الاستثمارات في:

1.1- الأراضي و المباني: هناك دفتر خاص يضم هذا النوع من الاستثمارات، و عند الجرد لابد من الاعتراف بالتدني الحاصل في قيمة الأراضي و المباني.

2.1- المعدات و الأدوات، الأثاث: لا بد أن يدرج كل استثمار في بطاقة يسجل فيها:

- تاريخ الحيازة
 - رقم الحساب
 - قيمة الحيازة
 - معدل الإهلاك المطبق
 - قسط الإهلاك السنوي
- و يتم تسوية كل استثمار في نهاية الثورة.

⁽¹⁾ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 191، 192.

3.1- القيم المعنوية: لا بد أن تظهر أموال التجارة ضمن عناصر الأصول بتكلفة الشراء إذ تم إنشاءها من قبل المستغل لا تدرج قيمتها في المحاسبة (إلا عند التصفية لغرفة التجارة) و يؤخذ تدني أموال التجارة بعين الاعتبار في نهاية الدورة.(1)

2- الجرد المادي للمخزونات:

يسمح الجرد الدائم للمخزون بمتابعة الموجودات بالمخازن بصفة مستمرة تستطيع المؤسسة القيام بالجرد الدوري في نهاية السنة المالية ثم تقوم بالمقارنة مع الموجود الفعلي بالمخازن و لكي نتجنب الأخطاء يجب تفادي السرعة في العمل و تحدي الدقة فيه.(2)

- و يعتبر جرد المخزونات أطول و أدق و أهم مرحلة من الجرد المادي لأنه من الضروري إعداد قائمة تأخذ بعين الاعتبار كل صنف من البضائع و اللوازم و كل العناصر الأخرى التي تكون المخزونات.

لكن لابد من قيام بـ :

- تحضير
- تحسيس فرق التعداد و الحرص على أن كل فرقة تقوم بالعد مستقلة عن الأخرى.
- يجرى العد بعاملين على الأقل، الأول يحصي، يقيس، يحسب و يعلن بصوت مرتفع عن نتائج ملاحظاته.

أما الثاني فيسجل المعلومات على أوراق الجرد.

- التأكد من أن كل البضائع و اللوازم الموجودة في المخزن ظهرت في الجرد، بما فيها البضائع التي لم تسلم فواتيرها من الموردين، كما تظهر في الجرد قيم البضائع لدى الغير.

* و لكن هناك مخزونات لا تجرد تتمثل في :

- البضائع و اللوازم التي اشترت و هي في طريق الوصول حتى و لو سجلت فواتيرها في المحاسبة.

- البضائع التي ليست ملك للمؤسسة أي مستلمة فقط للتخزين لصالح الغير.

- البضائع المباعة و التي سجل بيعها و لم ترسل بعد.

(1) الأستاذة صوام جمعة – تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني- ص 2، 3.

(2) عبد الله بوغابة – نفس المرجع – ص 179، 180، 183.

3- الجرد المادي لعناصر الحقوق:

1.3- الصندوق: خلال السنة يقوم أمين الصندوق بإعداد كشف للصندوق يسجل فيه كل حركات هذا الأخير أي المدخولات و المخرجات، و تتم عملية الجرد بالتحقق من السيولة الموجودة فعلا في الصندوق تساوي مبلغ رصيد حساب الصندوق المسجل في الكشف.

2.3- البنك: يجب في نهاية السنة، التأكد من أن الرصيد المحاسبي للأموال المودعة في البنك تساوي رصيد كشف المقارنة الصادر من البنك أي ما يسمى بالمقاربة البنكية و تتم في تاريخ الجرد.

و في غالب الأحيان يكون الرصدين مختلفين و بالتالي يجب تقريب الحسابات من أجل التفسير و تبرير الفرق. يجب القيام بنفس العملية بالنسبة للأموال المودعة في الحسابات البريدية.

3.3- الأوراق التجارية: لابد من إعداد قائمة بالأوراق التجارية للتحصيل و الموجودة في حقيبة الأوراق التجارية، بتاريخ استحقاقها... الخ. و لابد أن يكون هناك تطابق بين القيم الاسمية مع الرصيد المدين لحساب أوراق القبض.⁽¹⁾

4.3- الأوراق المالية السندات: الأوراق المالية (السندات، الأسهم، الالتزامات)، لابد أن تكون محل تعداد شبيه بتعداد المخزون مع الأخذ بعين الاعتبار حساب السندات في دفاتر المؤسسة و حساب الإيداع لدى البنك.

و السندات المسجلة في المحاسبة بتكلفة الشراء، عند الجرد لابد من القيام بتقييم هذه السندات. و قيمة التقييم الذي يسجل في المحاسبة هو:

- سعر الجاري في البورصة، للشهر الأخير للسندات المرقمة.

- القيمة المحتملة البيعية بالنسبة للسندات غير المرقمة

* إذا كانت قيمة التقييم اكبر من تكلفة الشراء لا تسجل فائض القيمة على عكس من ذلك إذا كانت أقل من تكلفة الشراء.⁽²⁾

5.3- ديون على الزبائن: لابد من إعداد مراجعة الكشف العام للزبائن و إعداد وضعية:

(1) الأستاذة صوام جمعة - تقنيات المحاسبة المعقدة وفقا للدليل المحاسبي الوطني 2002- ص 4.

(2) الأستاذة صوام جمعة - نفس المرجع - ص 5.

- المدينون العاديون
- مدينون مشكوك فيهم (سداد جزئي)
- مدينون معدمون.

المطلب الثالث : جرد عناصر الخصوم

فيما يخص عناصر الخصوم يجب:

- التحقق من ديون المؤسسة اتجاه الموردين و ذلك استنادا بكشوف الفواتير كما يجب التأكد من الديون اتجاه المستخدمين، الهيئات الاجتماعية و الدولة..إلخ.
- مراقبة الديون حسب تاريخ استحقاقها.(1)

المطلب الرابع : أهداف الجرد

- إن هدف الجرد هو إعطاء صورة حقيقية و واضحة عن المركز المالي للمؤسسة من خلال الميزانية الختامية التي تعد في نهاية الفترة و هذا من اجل :
- التأكد من القيمة النقدية للأصول و الخصوم تمثل الواقع في تاريخ الجرد
- التأكد من أن الخصوم ملك للمشروع و هي حقيقية و ليست صورية، و يلتزم بها المشروع للغير.
- التأكد أن الأرصدة التي يظهرها ميزان المراجعة صحيحة و مطابقة للواقع، و أن المصروفات و الإيرادات تتعلق بالفترة المحاسبية.
- بناء على التحقق الفعلي بالجرد، تجري التسويات الجردية و التي تمثل قيود دفترية في اليومية العامة و الدفاتر الأخرى و هذا هو الجانب المحاسبي من الجرد.
- تحديد المركز المالي للمشروع بصورة صحيحة و استخراج نتائج أعماله السنوية من ربح أو خسارة.(2)

المبحث الثاني : ميزان المراجعة

المطلب الأول : تعريف ميزان المراجعة

(1) سماتي نصر الدين – أعمال نهاية الدورة -
(2) مذكرة أعمال نهاية السنة ص31.

- نظرا لكثرة العمليات و تعقدها و التسويات المختلفة التي يجب القيام بها في نهاية السنة، أصبح من الصعب تجنب الأخطاء خاصة فيما يخص ترحيل المبالغ من اليومية إلى دفتر الأستاذ، و بالتالي يأتي ميزان المراجعة الحل لذلك أي يعد وسيلة لاكتشاف تلك الأخطاء فهو يستعمل لذلك طريقة القيد المزدوج أي التحقق من " منه = له " و نتأكد من المساواة في آخر الفترة بعد إعداد ميزان المراجعة.

- ميزان المراجعة يعد وثيقة تجمع فيه كل الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، و نأخذ بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين، مجموع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن و الرصيد.

- و عند إعداد هذا الجدول يجب التأكد مما يلي:

1- مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

2- مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

3- مجموع ميزان المراجعة بالنسبة لنقل المبالغ = مجموع اليومية

• و يجب أن نفرق بين نوعين لميزان المراجعة هما:

1- ميزان المراجعة قبل الجرد

2- ميزان المراجعة بعد الجرد.⁽¹⁾

(1) محمد بوتنين، نفس المرجع ص 85، 59.

المطلب الثاني : ميزان المراجعة قبل الجرد

و هو يحتوي على كل العمليات التي تمت خلال الدورة المحاسبية و التي سجلت في اليومية العامة للمؤسسة على أساس الوثائق المحاسبية مثل الفاتورة، البنك، الإيصال...إلخ، ثم رحلت إلى دفاتر الأستاذ ثم إلى ميزان المراجعة العام في هذا الميزان نجد كل حسابات الأصول و الخصوم و كذلك حسابات التسيير (أعباء و نواتج) المسجلة في دفاتر المؤسسة. و يكون من الشكل التالي⁽²⁾:

الأرصدة		المبالغ		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
				أموال جماعية	10
				أموال شخصية	11
				مصاريف إعدادية	20
				أراضي	22
				بضاعة	30
				مدينو الاستثمارات	42
				ديون استثمار	52
				بضاعة مستهلكة	60
				مواد و لوازم مستهلكة	61
				مبيعات بضاعة	70
				إنتاج مباع	71
				المجموع	١

(2) الأستاذة صوام جمعة - تقنيات المحاسبة المعمقة - ص 6.

المطلب الثالث : ميزان المراجعة بعد الجرد

بعد القيام بعمليات التسوية و تحديد نتيجة الدورة محاسبيا، و ترحيل اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، نقوم بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد و يختلف عن ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يحتوي جميع حسابات الأصول و الخصوم، الأعباء و النواتج . أما بالنسبة لميزان المراجعة بعد الجرد فإنه يحتوي على ما يلي:

- حسابات الميزانية (1-2-3-4-5) بعد تسويتها
- حسابات التسوية
- لا تظهر حسابات الأعباء و النواتج (6 و 7) لأنها رصدت عند تحديد نتيجة الدورة و لا يظهر إلا ح/88 نتيجة الدورة الصافية.

ميزان المراجعة بعد الجرد = ميزان المراجعة قبل الجرد + عمليات التسوية.
و يكون من الشكل التالي⁽¹⁾:

الأرصدة		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين		
		أموال جماعية	10
		مصاريف إعدادية	20
		بضاعة	30
		حسابات الخصوم المدينة	40
		حسابات الأصول الدائنة	50
		نتيجة السنة المالية	88
		المجموع	

(1) الأستاذة صوام جمعة - نفس المرجع - ص 26 - 27.

المبحث الثالث : الإهلاكات

المطلب الأول : مفهوم الإهلاكات

إن كل استثمار يساهم بقسط معين في العملية الإنتاجية و لاستمرار نشاط المؤسسة و لضمان مواصلة عملها الإنتاجي و قدرتها على المنافسة و مواكبة العصر. عليها أن تأخذ الحيطة و الحذر و ما بعد انتهاء الاستثمار من الاستجابة لمتطلبات الاستغلال.

و منه فالاستهلاك هو الاندثار الذي يلحق الاستثمار من جراد الاستعمال أو ظهور آلة جديدة و المعبر عنه محاسيبا بالخسارة و الذي يسمح بشراء استثمار جديد عند نهاية فترة إنتاجه.

و يمكن تعريف الإهلاك على انه الإثبات المحاسبي للنقص الذي يحدث في قيمة الاستثمار بفعل الاستخدام أو عامل الزمن، و عند نهاية عمر الإنتاج و بفضل تراكم الإهلاكات يمكن المؤسسة من حياة استثمار جديد لاستمرار نشاط المؤسسة.⁽¹⁾

- و يلعب الإهلاك في المؤسسة دور اقتصادي و مالي و قانوني و يتمثل الدور الاقتصادي في الإهلاك متتالي و تدريجي للاستثمار. و ذلك من خلال تحميل عبئ الإهلاك للدورة المحاسبية، و هذا يمثل تدفع داخلي للمؤسسة.

و يتمثل الدور المالي في عملية إعادة التكوين للأموال المستثمرة بهدف إعادة تجديدها في نهاية حياتها الإنتاجية.

و يتمثل الدور القانوني في أن الميزانية تعبر عن المركز المالي السليم للمؤسسة.

المطلب الثاني : حساب الإهلاك و تسجيل المحاسبي

1- حساب الإهلاك :

قبل الشروع في حساب الإهلاك يجب الأخذ بعين الاعتبار عوامل رئيسية تتمثل في :

- تاريخ الحيازة : أي تاريخ الحصول على ملكية الاستثمار.
- قيمة الاستثمار : و هو مجموع المصاريف من ثمن الشراء و مصاريف الشراء المتعلق بالاستثمار

- العمر الإنتاجي : أي فترة حياة الاستثمار.

و هناك 3 طرق أساسية متبعة في حساب الإهلاك :

⁽¹⁾بوشاشي بوعلام - نفس المرجع، ص 110.

1.1- طريقة القسط الثابت (الخطي) :

و يقصد بالقسط الثابت تساوي أقساط الاهتلاكات من سنة لأخرى و يحسب كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{كلفة حيازة الاستثمار}}{\text{العمر الإنتاجي (السنوات)}}$$

وتحسب نسبة الاهتلاك السنوية بالعلاقة :

$$\frac{100}{\text{العمر الإنتاجي (السنوات)}}$$

2.1- طريقة القسط المتناقص:

تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية سنوية ثابتة على قيمة متناقصة، تطبق النسبة على القيمة الأصلية للاستثمار بالنسبة للسنة الأولى، ثم على القيمة الباقية بطرح إهلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية و هكذا....

تحدد النسبة المئوية في هذه الحالة كما يلي :

تحسب نسبة الاهتلاك الثابت :

$$\frac{100}{\text{مدة حياة الاستثمار}}$$

ثم تضرب في معامل يحدده القانون الضريبي و ذلك حسب العمر الإنتاجي للاستثمار و يمكن أن يتغير المعامل من سنة إلى آخر حسب رغبة المشرع.⁽¹⁾

و فيما يلي جدول يوضح معاملات الاهتلاك المتناقص حسب الفترة الثانية من المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة :

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	المعدل المتناقص
---------------	---------------	---------	-----------------

(1) مذكرة اعمال نهاية السنة - ص 33.

من 3 إلى 5 سنوات	33,33 % و 25 %	1,5	50 % و 27,5 %
من 5 إلى 6 سنوات	20 % و 16,66 %	2	40 % و 33,33 %
أكثر من 6 سنوات	15 % و أقل	2,5	37,5 % و أقل

نلجأ بصفة عامة إلى الاهتلاك الثابت لحساب أقساط الاهتلاك الأخيرة و ذلك عندما تكون أقساط الاهتلاك المتناقص اصغر من أقساط الاهتلاك الثابت.

3.1- طريقة القسط المتزايد:

قسط الاهتلاك لا حسب هذه الطريقة يتزايد كلما اقتربنا من نهاية مدة حياة الاستثمار.

مثال: استثمار مدة حياته 5 سنوات

مجموع سنوات حياته = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 و بالتالي أقساط الاهتلاك تكون كما يلي:

$$\frac{1}{15} \times \text{قيمة الاستثمار} = \text{للسنة الأولى}$$

$$\frac{2}{15} \times \text{قيمة الاستثمار} = \text{للسنة الثانية}$$

$$\frac{5}{15} \times \text{قيمة الاستثمار} = \text{للسنة الخامسة}$$

و بالتالي نستخلص العلاقة التالية :

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة } n = \frac{n}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

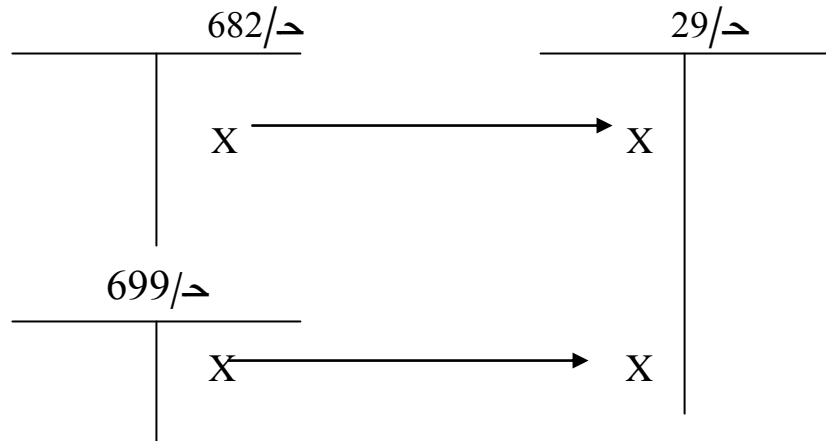
حيث n : هو العمر الإنتاجي (السنوات)

2 - التسجيل المحاسبي :

نفرق بين الإهتلاك العادي و الإهتلاك الاستثنائي.

الإهتلاك العادي هو الاستثمارات القابلة للإهتلاك أما الاستثنائي فهو إهتلاك الاستثمارات غير قابلة للإهتلاك و التي قد صورت قيمتها نتيجة حادث طارئ ما.

- الحساب 29 : إهلاك الاستثمارات: يستقبل هذا الحساب إهلاك الاستثمارات السنوية بجعله دائئا و أحد الحسابين : 682 / مخصصات الإهلاكات (بالنسبة للإهلاك العادي) و 699 / مخصصات استثنائية (بالنسبة للاهلاك الاستثنائي) مدينا.



يخصص لكل استثمار مهتك حساب إهلاك أي أن الحساب 29 يستعمل بالطريقة الآتية: يضاف إلى يمين الحساب 29 رقم حساب الاستثمار المعني بحذف الرقم 2 منه فنحصل على حساب إهلاك الاستثمار المعني، مثلا :

244 معدات نقل.....2944 إهلاك معدات نقل

245 تجهيزات مكتب.....2944 إهلاك تجهيزات مكتب

تظهر الحسابات 29 بالميزانية بجانب الاستثمار المعني بطرحها من قيمته الأصلية و تبقى بالميزانية ما بقي من الاستثمار (راجع شكل الميزانية).

التسجيل في اليومية يكون كالتالي :

أ/ بالنسبة للإهلاك العادي:

C. / 12 / 31

XXXX	XXXX	<div style="text-align: center;"> <p>د/ مخصصات الإهلاكات</p> <p>د/ إهلاك الاستثمارات</p> <p>تسجيل القسط السنوي</p> </div>	29xx	682
XXXX			29xx	682

ب/ بالنسبة للإهلاك الاستثنائي:

C. / 12 / 31

XXXX	XXXX	ح/ مخصصات استثنائية	699
XXXX		ح/ إهلاك عناصر	291
		تسجيل القسط السنوي	

التنازل عن الاستثمارات: (1)

مهما كان السبب فانه على المؤسسة عندما تتنازل (بيع) استثمار من استثماراتها أن تثبت ذلك محاسبيا، و في كل الحالات فان خروج أي استثمار من المؤسسة عن طريق البيع أو عن التوقف عن الاستخدام يخضع محاسبيا للمراحل التالية:

- إثبات قيد الإهلاك المتعلق بالاستثمار المباع بجعل د/ 682 مدينا و د./ 29.. دائنا بقسط الإهلاك للدورة المتنازل عنها كما يلي:

XXX	XXX	حصص الإهلاكات	682
XXX		حصص استثنائية	أو 699
		إهلاك الاستثمار	
		تسجيل القسط الإهلاك	29xx

(1) مذكرة مراحل و كيفية إعداد الميزانية الختامية ص 21.

- ترصيد حساب إهلاك الاستثمار المعني بالتنازل د/29 و ذلك بجعل د/ الاستثمار المعني دائنا د/2x من أجل تحديد باقي القيمة المحاسبية للاستثمار المتنازل عنها بتسجيلها في الجانب المدين من د/692 : القيمة الباقية للاستثمار المتنازل عنها :

C. / 12 / 31			
XXX	إهلاك الاستثمار	29xx	
XXX	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها	692	
XXX	الاستثمار المعنى		
	ترصيد د/29 و د/2x		2x

- إثبات قيد التنازل

C. / 12 / 31			
XXX	حقوق	4x	
XXX	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها	792	
	بيع استثمار		

المطلب الثالث : بطاقة الاستثمار و جدول الإهلاك

- لكل استثمار بطاقة كبطاقة التعريف بجدول الإهلاك الاستثمار.
- تتضمن البطاقة كل البيانات الضرورية، مثل الاسم، الماركة، رمز الاستثمار، القيمة الأصلية، تاريخ الحيازة، المورد، رقم الفاتورة، مدة الاستعمال، نسبة الإهلاك السنوية و نوع الإهلاك.
- و يتضمن جدول الإهلاك البيانات التالية:

السنوات	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	مجموع الإهلاكات السابقة	مجموع الإهلاكات	صافي القيمة المحاسبية

المبحث الرابع : المؤونات

المطلب الأول : مفهوم المؤونات

رأينا فيما سبق أن عناصر الاستثمارات تتدهور نتيجة الاستعمال أو بالتقادم بصفة استثنائية لبعضها، و بصفة عادية بالنسبة لبعضها الآخر ، و تلتزم المؤسسة بتسجيلها التدهور أي الإهلاك وذلك مهما كانت نتيجتها.

نتعرض باقي عناصر الأصول الأخرى غير الاستثمارات ، بدورها و بصفة استثنائية إلى تدهور قيمتها ، مثل المخزونات و الحقوق بمختلف أنواعها.

من جهة أخرى خسائر محتملة الوقوع ، تنشأ خارج النشاط العادي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في المستقبل ، و أعباء أخرى ستقع مستقبلا و تنشأ عن النشاط.

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر يجبر القانون التجاري في مادته 718، المؤسسات على اخذ هذه الأمور بعين الاعتبار، أي تسجيلها في دفاتر المحاسبة، و ذلك بتكوين مؤونات تدهور قيم

المخزون و الحقوق و مؤونات الخسائر و الأعباء، سواء كانت النتيجة إيجابية أم سلبية حفظا على صدق الميزانية.

نستنتج أن هناك نوعين من المؤونات:

- مؤونة تدهور قيم المخزون، و تدهور قيم الحقوق (الأوراق المالية، الزبائن)
- مؤونات الخسائر و الأعباء (مؤونات الأخطار، مؤونات المنازعات أمام المحاكم، مؤونات الضمانات المقدمة للزبائن، مؤونات المخالفات، مؤونات الغرامات، مؤونات صرف العملات الصعبة، و المؤونات الواجبة التوزيع على عدة سنوات).

شروط تكوين مؤونات تدهور القيم:

- يجب أن يكون التدهور محققا من حيث طبيعته، و أن يشخص العنصر المتعرض للتدهور بمفرده.
- عندما يكون التدهور محققا، يجب تكوين مؤونة لذلك و لو تعذر معرفة المبلغ بدقة.
- يحدد التدهور بعد دراسة بطرق إحصائية أو عشوائية في حالة تعذر ذلك.
- تكون المؤونة في نهاية الدورة و تأخذ في الحساب التدهورات المحتملة بهذا التاريخ، أما ما يحدث بعد ذلك فيهمل و لا يأخذ إلا في نهاية الدورة.
- يعاد النظر في المؤونات المكونة، مؤونة بمؤونة، في نهاية كل دورة جديدة من اجل تعديلها بزيادة أو نقصان، أو بقائها كما هي، أو إلغائها.

شروط تكوين مؤونات تدهور القيم:

- يجب تحديد الخسارة و العبء المقدر بدقة أي تشخيص طبيعة كل منها.
- يفرق بين الخسائر و الأعباء : تعد الخسائر خسائر محتملة الوقوع و تنشأ خارج الاستغلال العادي للمؤسسة، أما الأعباء محققة الوقوع و تنشأ عن الاستغلال العادي للمؤسسة.
- يحدد مبلغ الخسارة أو العبء بعد دراسة و بطرق إحصائية أو عشوائية في حالة تعذر ذلك.
- تكون المؤونة في نهاية الدورة، و تأخذ في الحساب الأعباء و الخسائر المحتملة بهذا التاريخ، أما ما يحدث بعد ذلك فيهمل و لا يأخذ به إلا في نهاية الدورة.
- تراجع المؤونات المكونة، مؤونة بمؤونة في نهاية كل دورة جديدة من اجل تعديلها (زيادة أو نقصان) أو إبقائها كما هي، أو إلغائها.

- يحدث إذن أن تكون أسعار بعض عناصر المخزون، في نهاية الدورة أقل من تكلفة شراء أو صنع هذه العناصر، كما يحدث أن تكون أسعار الأوراق المالية بهذا التاريخ في انخفاض مقارنة أسعار شرائها، و يحدث أن يكون بعض الزبائن في وضعية مالية صعبة مشكوك في أمرهم، يحتمل أن يتعذر عليهم دفع جزء أو كل ما عليهم من ديون. من جهة أخرى قد تجبر المؤسسة على دفع مبالغ مستقبلا لما ارتكبته من مخالفات (خسائر، قضايا أمام المحاكم، و مختلف الأخطار المحتملة الوقوع و مبالغ أخرى ضخمة ناتجة عن طبيعة نشاطها تصرف دوريا بعد عدد من السنوات. في جميع الحالات يجب تكوين مؤونة لمواجهة ذلك.

المطلب الثاني : الإثبات المحاسبي للمؤونات

* تكوين المؤونة : يتم تكوين المؤونة كآتي:

نسجل النفقة في حساب النفقة المناسبة و يقابله حساب المؤونة المكونة، حيث يسجل ما يلي:

1- بالنسبة للمخزونات :

نستعمل الحساب 699 مخصصات استثنائية في الجانب المدين أما في الجانب الدائن نخصص د/39 - مؤونة تدني قيم المخزون حسب طبيعة المخزون (بضاعة - منتج...الخ)

	مخصصات استثنائية	699
	مؤونة تدني المخزون	39
	تكوين مؤونة	

2- بالنسبة للحقوق :

نستعمل د/699 في الجانب المدين و في الجانب الدائن خصص د/49 - مؤونة تدني الحقوق حسب طبيعة (سندات توظيف، سندات تجهيز، اسهم...الخ)

مخصصات استثنائية

699

مؤونة تدني قيم الحقوق

49

إنشاء مؤونة

- 3- بالنسبة لمؤونة الأعباء و الخسائر : و ينقسم هذا النوع من المؤونات إلى قسمين:
- مؤونة الخسائر المحتملة خصص له د/190
 - مؤونة الأعباء الواجبة التوزيع على عدة سنوات: و خصص له د/195
- يكون التسجيل بالنسبة لمؤونة الخسائر المحتملة كما يلي :

	مخصصات استثنائية مؤونة الخسائر المحتملة تكوين مؤونة	190	699
--	---	-----	-----

- أما بالنسبة لمؤونة الأعباء الواجبة التوزيع على عدة سنوات فهي تعد عبثا من أعباء الاستغلال العادي للدورة، و بذلك يسجل المبلغ المخصص لمواجهة هذه الأعباء المحققة الوقوع في المستقبل في الحساب 685 و ليس في د/699 و يكون التسجيل كما يلي:

	مخصصات المؤونات مؤونة الأعباء الواجبة التوزيع تكوين مؤونة	195	685
--	---	-----	-----

* إعادة النظر في المؤونة : يعاد النظر في المؤونات المكونة في نهاية كل دورة مقبلة :
 مما يؤدي إلى زيادة مبلغها أو إنقاصها أو إلغائه حسب بيانات جديدة و حسب القرارات المتخذة بشأن كل مؤونة.

* استعمال المؤونة : تستعمل المؤونة و يرصد حسابها عند :

- حدوث الخطر بالنسبة لمؤونة الخسائر المحتملة.
- نهاية الإصلاحات بالنسبة للمؤونة القابلة للتوزيع على عدة سنوات.
- بيع المخزون الخاضع للتدهور بالنسبة لمؤونة تدهور قيم المخزون.
- قبض مبلغ ممكن من الزيون المشكوك فيه بالنسبة لمؤونة هبوط قيم الزيائن.
- بيع الأوراق المالية الخاضعة للتدهور بالنسبة لمؤونة تدهور قيم الأوراق و يتم ذلك في خطوات.

*** خطوات استعمال مؤونات الخسائر و الأعباء :**

ثلاث حالات ممكنة :

1- المؤونة أصغر من النفقة الفعلية : نسجل في هذه الحالة ما يلي :

نجعل الحساب 19 مدينا بمبلغ المؤونة و الحساب 75 دائنا بهذا المبلغ إذا كانت النفقة نفقة إنتاج أو حساب 78، إذا كانت النفقة نفقة استغلال.

	مؤونة الخسائر و الأعباء تحويل تكاليف الإنتاج تحويل تكاليف الاستغلال ترصيد مؤونة	75 أو 78	19x
--	--	----------------	-----

يسجل مبلغ النفقة الزائد عن المؤونة في الحساب 696، أعباء الدورات السابقة و هذا يعني انه ارتكب خطأ في تقدير المؤونة عند تكوينها أي حملت السنوات السابقة بعبء أقل مما يجب عليه أن يكون، و بالتالي فإن المبلغ الغير مخطي هو نفقة من نفقات الدورات السابقة و تسجل كما يلي:

	أعباء الدورات السابقة تحويل تكاليف الإنتاج تحويل تكاليف الاستغلال	75 أو 78	696
--	---	----------------	-----

2- المؤونة تساوي النفقة الفعلية :

يجعل ح/19 مدينا بمبلغ المؤونة و الحساب 75 دائنا بهذا المبلغ إذا كانت النفقة من نفقات الإنتاج، أو ح/78 دائنا إذا كانت النفقة من نفقات الاستغلال.

	مؤونة الأعباء و الخسائر	19x
	تحويل تكاليف الإنتاج	
	تحويل تكاليف الاستغلال	75 أو 78

3- المؤونة اكبر من النفقة الفعلية :

يجعل ح/19 مدينا بمبلغ الفعلي للنفقة و ح/75 دائنا أو ح/78 دائنا و يحول المبلغ الفائض للنفقة من المؤونة عن مبلغ النفقة الفعلي إلى ح/796- استرجاع تكاليف السنوات السابقة.

	مؤونة الأعباء و الخسائر	19x
	تحويل تكاليف الإنتاج	
	تحويل تكاليف الاستغلال	75 أو 78
	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	796
	ترصيد المؤونة	

*** خطوات استعمال مؤونات هبوط قيم المخزون :**

- تسجل عملية البيع (الفاتورة و مذكرة الإخراج)
- تلغى المؤونة في الدورات السابقة لمواجهة هبوط أسعار المخزون المباع و التي أصبحت دون مقابل و دون مبرر لوجودها.

	مؤونة تدني قيم المخزون	39
	استرجاع تكاليف السنوات السابقة	796
	ترصيد مؤونة	

*** خطوات استعمال مؤونات هبوط الحقوق على الأوراق المالية:**

- تسجل عملية البيع الأوراق المالية.
- تلغى المؤونة المسجلة في السنوات السابقة لمواجهة هبوط الأسعار للدورات المالية و تكون المعالجة المحاسبية للتنازل عن الأوراق المالية تشبه تماما التسجيل المحاسبي للتنازل عن الاستثمارات فقط بتغيير بعض الحسابات تتمثل في:

د/793 بدلا من د/792

د/492 بدلا من د/29

د/693 بدلا من د/692

و يكون التسجيل من مرحلة التنازل إلى مرحلة إلغاء المؤونة كما يلي:

	أموال رهن الإشارة		48
	إيراد الأصول الأخرى المتنازل عنها	793	
	التنازل عن السندات ب...		
	/ 12 / 31		492
	مؤونة تدني قيم الأوراق المالية	42	
	القيمة الباقية للأصول الأخرى المتنازل عنها		
	الأوراق المالية		
	ترصيد د/49 و د/42		

* خطوات استعمال مؤونة تدني قيم الحقوق على الزبائن:

- تسجيل المبلغ النهائي المقبوض من الزبون إن وجد.
- نرصد حساب الزبون المعني بتحويل المبلغ الباقي أي الحق المعدوم إلى د/694 حقوق معدومة، نرصد حساب المؤونة المكونة لذلك مسبقاً. (1)

ن / 12 / 31

	د/ مؤونة الزبائن المشكوك فيهم		4970
	د/استرجاع تكاليف السنوات السابقة	796	
	إلغاء أو تخفيض المؤونة		
ص 225.			(1) م
			694

ديون معدومة

ح/ الزائن

تحويل الدين العادي إلى معدوم

المبحث الخامس : المصاريف الإعدادية

المطلب الأول : تعريف المصاريف الإعدادية

هي تلك النفقات التي صرفت عند تكوين المؤسسة أو عند الحصول على وسائل الاستغلال الدائمة أو الأموال التي صرفت على عمليات البحث و التنقيب و الدراسات و الدعاية قصد تنميتها، تطورها و توسعها و ازدهارها أو التي صرفت قبل الانطلاق في النشاط العادي.

و لكي تكون عدالة لابد من توزيع تحميل النفقات . و توجب على المؤسسة إطفائها خلال فترة زمنية لا تتعدى 5 سنوات و تسترجع هذه المصاريف.

خصص المشرع الوطني المحاسبي حساب 20 لهذا النوع من المصاريف و لا تسجل في الصنف السادس من التكاليف فقط نظرا لطبيعتها من ضخامة المبالغ و تسديدها قبل الانطلاقة الفعلية لنشاط المؤسسة.⁽¹⁾

تتضمن المصاريف الإعدادية إذن الحسابات الآتية:

(1) بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة العامة، ص 104.

د/200 مصاريف متعلقة بعقد الشركة: نفقات التكوين، نفقات زيادة الأموال الجماعية (رأس المال) أو إنقاصها، نفقات تمديد حياتها، تغيير شكلها القانوني أو إندماجها و كل المصاريف الأخرى المتعلقة بعقدها.

د/201 مصاريف القروض: هي النفقات التي صرفت من اجل الحصول على القروض و الفوائد التي تصحبها.

د/202 مصاريف الاستثمارات: هي مصاريف التسجيل انتقال الملكية و كذلك الأتعاب و العمولات و مصاريف العقود المتعلقة بالاستثمارات.

د/203 مصاريف التكوين المهني: نفقات تكوين العاملين بالمؤسسة.

د/204 مصاريف التشغيل ما قبل الانطلاق: النفقات التي صرفت قبل الانطلاق في النشاط العادي مثل التحضيرات الأولية بالورشات.

د/205 مصاريف الدراسات و الأبحاث: كل ما ينفق على الأبحاث و الدراسات و الدعاية بمختلف أنواعها.

د/208 مصاريف استثنائية: كل المصاريف الأخرى التي تعد من المصاريف الإعدادية و التي لم تسجل في الحسابات أعلاه.

د/209 تغطية المصاريف الإعدادية: تغطي المصاريف الإعدادية في أقرب وقت ممكن و في اجل أقصاه (5) سنوات. يستعمل الحساب 209 في تغطيتها، حيث يستقبل القسط السنوي كما سنرى.

المطلب الثاني : تسجيل المصاريف الإعدادية

لا يمكن التسجيل مباشرة في د/20 و ما يتفرع عنه، بل يجب أن تسجل النفقة في حساب النفقة العائد لها (حسابات من الصنف 6) ثم تحول بعد التأكد من أنها من المصاريف الإعدادية إلى الحسابات 20x ، و ذلك باستعمال الحسابين:

د/75 تحويل تكاليف الإنتاج: هي المصاريف الإعدادية التي سبق أن سجلت في الحسابات 60 ، 61 ، 62.

د/78 تحويل تكاليف الاستغلال: هي المصاريف الإعدادية التي سبق أن سجلت في الحسابات: 63 ، 64 ، 65 ، 66 ، 68.

- تسجل النفقة الإعدادية إذن في حساب النفقة العائد لها كباقي النفقات الأخرى ثم تحول إلى الحسابات 20x ، كما يلي:

		60
		61
		68
	نقديات	796
	تسجيل المصاريف حسب الطرقة	
		201
		202
		208
		75
		78
	تحويل تكاليف الإنتاج (من د/60 إلى د/62)	
	تحويل تكاليف الاستغلال (من د/63 إلى د/68)	

- تسجل هذه القيود خلال الدورة كلما تم تسجيل نفقات و تأكد من أنها (أو جزء منها) نفقات إعدادية و تسجل مثل هذه القيود في نهاية الدورة في الحالة المعاكسة: حالة تعذر معرفة المصاريف الإعدادية إلا بعد تحليل حسابات النفقات على النتيجة (تزايد النفقات بقدر تزايد الإيرادات).⁽¹⁾

المطلب الثالث : إطفاء المصاريف الإعدادية

- يمكن الإطفاء في تغطية المصاريف الإعدادية بينما تكون الإهلاكات لاسترجاع الأموال المستثمرة و ذلك من أجل تجديد الاستثمارات، أما الأموال الناتجة عن التغطية فهي ليست موجهة للتجديد.
- نجعل الحساب 209/ إطفاء المصاريف الإعدادية دائنا بمبلغ التغطية بينما نجعل د/699 مخصصات استثنائية مدينا بنفس المبلغ. نتحصل على رقم كل حساب من حسابات التغطية

⁽¹⁾ محمد بوتين، نفس المرجع ص 194 إلى ص 198.

بنفس الطريقة التي نستعملها في استخراج حسابات الإهلاكات أي: نحصر 9 بين الرقم الثاني
و الرقم الثالث من الحساب المعني كآتي:

ح/ 200 : مصاريف متعلقة بعقد الشركة
ح/ 2090 : إطفاء مصاريف متعلقة بعقد الشركة
و نسجل على النحو التالي:

ن / 12 / 31

	مخصصات استثنائية		699
	إطفاء المصاريف الإعدادية	20x	
	إطفاء المصاريف الإعدادية		
	للسنة ن		

الاستعمال النهائي لحسابات التغطية 209 : عندما تتم المصاريف الإعدادية بكاملها لكي تصبح الظاهرة بالحسابات 209 تساوي المبالغ الظاهرة بالحسابات 200 إلى 208، تقوم بإقفال الحسابات الأولى بالحسابات الثانية ببعضها البعض.
يصبح رصيد الحساب 209 في نهاية الدورة الخامسة مساوي لرصيد الحساب 20x حيث نسجل كالتالي:

ن / 12 / 31

	إطفاء المصاريف الإعدادية		209x
	المصاريف الإعدادية	20x	
	ترصيد د / 209x و د / 20x		

الفصل الثالث

إجراءات التسوية و عمليات الإقفال

المبحث الأول : تسوية الاستثمارات، المشتريات و المبيعات

المطلب الأول : تسوية الاستثمارات

هناك حالتين يجب إجراء التسوية عليهما فيما يخص الاستثمارات كما يلي:

الحالة الأولى: استثمارات موجودة فعلا و غير مسجلة محاسبيا يكون تسجيلها محاسبيا كما يلي:

ن / 12 / 31			
	X X X	ح/ الاستثمار	2x
X X X		دائنو الاستثمارات	52
		تسوية حساب الاستثمار الغير مسجل	

الحالة الثانية: استثمارات مسجلة و غير موجودة يكون تسجيلها المحاسبي مثل التسجيل الخاص بالتنازل عن الاستثمارات أي بعد اتخاذ القرار من مديرية المؤسسة.

ن / 12 / 31			
	X X X	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها	692
	X X X	اهتلاك الاستثمار المعني	29x
X X X		الاستثمار المعني	2x
		ترصيد حساب الاستثمار	

المطلب الثاني : تسوية المشتريات

إن حساب المشتريات (د/38) يعد حساب وسيط إذ لابد أن يكون مرصد في نهاية كل دورة، و لكن يحدث أحيانا أن يكون غير مرصد و يعود ذلك لأحد الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: يقدم الحساب 38 رصيذا مدينا: نلتقي بهذه الحالة عندما تسلم الفاتورة و لم تسلم البضاعة بعد، أي عدم دخول البضاعة إلى المخزن عند تاريخ الأفعال و يكون قيد التسوية في نهاية السنة باستعمال حساب خاص و هو د/37 مخزن لدى الغير يكون التسجيل كما يلي :

		ن / 12 / 31		
		مخزون لدى الغير		37
		المشتريات		
		استلام الفاتورة دون البضاعة	38	

و هكذا يصنع د/37 منتوجا لتلك المشتريات حتى تاريخ الحيازة عليها فعلا خلال الدورة أو خلال الدورات اللاحقة و كأننا نغلق د/38 اعتباره وسيط خلال الدورة المالية الواحدة، فنفتح د/37 كحساب وسيط هو الآخر حتى تستكمل المرحلة المتبقية من الشراء خلال الدورة المالية اللاحقة أو الدورات التي تليها، و يرصد هذا الحساب وفق القيد الثاني : (عند دخول المشتريات) : (1)

	X X X	بضائع		30
	X X X	مواد و لوازم		أو 31
		مخزون لدى الغير		
X X X		وصول المشتريات المعنية	37	

الحالة الثانية: يقدم د/38 رصيда دائئا : نلقي بهذه الحالة عندما تستلم البضاعة و تستلم الفاتورة عند تاريخ الإقفال و يكون قيد التسوية في نهاية السنة باستعمال حساب خاص و هو د/538 فواتير قيد الاستلام.
يكون التسجيل كما يلي :

		ن / 12 / 31		
	X X X	مشتريات		38
		فوائد قيد الاستلام	538	
X X X		وصول البضاعة دون الفاتورة	السنه، ص 50.	(1) منذ

و هكذا يبقى حساب 538 مفتوحا إلى غاية الحصول على الفاتورة، و يغلق هذا الحساب و كأننا نغلق د/38 باعتبار وسيطا خلال الدورة المالية الواحدة و يكون القيد كالتالي :

	X X X	فواتير الاستلام	538
X X X		موردون	530
X X X		النقديات	أو 48x
		الحصول على فاتورة المشتريات المعنية	

المطلب الثالث : تسوية المبيعات

فيما يخص المبيعات هناك حالتين يجب إجراء التسوية عليها كما يلي :

الحالة الأولى : إرسال البضائع دون الفاتورة : في بعض الحالات و لسبب لآخر قد يقوم المورد بإرسال بضاعة للزبون دون إجراء قيد تحويل الملكية و في هذه الحالة يكون قيد التسوية في نهاية السنة باستعمال حساب خاص و هو د/478 فواتير قيد التحرير و يتم ترصيد حساب المبيعات كما يلي :

31 / 12 / ن

	X X X	فواتير قيد التحرير	478
X X X		مبيعات بضاعة	70
X X X		إنتاج مباع	أو 71
		تسوية المبيعات	

و عند تحويل الفاتورة و إرسالها إلى الزبون نرصد د/478 بحساب 470 على النحو التالي :

X X X	زبائن	470
X X X	فوائد قيد التحرير إرسال فاتورة البيع المعينة	478

الحالة الثانية : إرسال فاتورة دون بضاعة : نلتقي بهذه الحالة عند تحرير المورد فاتورة بيع لصالح الزبون، ولم يتم انتقال ملكية البضاعة أو المنتجات المباعة لذا بد من تسجيل في نهاية السنة خروج البضاعة من مخازن المؤسسة و هذا رغم من وجودها الفعلي داخل المخازن و ذلك لأنها لم تصبح ملكا للمؤسسة.

و في هذه الحالة تتم التسوية في نهاية السنة حسب ما يلي :

	ن / 12 / 31	
	بضاعة مستهلكة	60
	بضاعة	
	الإخراج الوهمي للبضاعة المباعة	30
		72
	ن / 12 / 31	
	إنتاج مخزون	35
	منتجات تامة الصنع	
	الإخراج الوهمي للمنتجات المباعة	

وحتى لا يقع خطأ التكرار أي خروج البضاعة من المخزن محاسباً مرتين فإننا نعكس هذا القيد مباشرة عند إعادة فتح الحسابات للمؤسسة في السنة الموالية على النحو التالي :

		1 + ن / 01 / 1		
	X X X	بضاعة		30
X X X		بضاعة مستهلكة	60	
	X X X	ن / 01 / 1		35
X X X		منتجات تامة الصنع إنتاج مخزون	72	

المبحث الثاني : التسويات الأخرى :

المطلب الأول : تسوية الإيرادات و المصاريف المسجلة مسبقا

1- تسوية الإيرادات المسجلة مسبقا :

يحدث أن تقبض المؤسسة إيرادات تعود إلى دورة أو دورات لاحقة، و لذلك يجب عزلها في نهاية السنة من إيرادات المؤسسة الحالية و ذلك بجعل الإيرادات المعينة مدينا (د 7 x) وحساب 578 إيرادات مسجلة مسبقا دائما و ذلك تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات.
و تكون التسوية كما في القيد التالي :

ن / 12 / 31	
نواتج	7x
إيرادات مسجلة مسبقا تحويل الإيرادات المسجلة و العائدة للدورات المقبلة	578

2- تسوية المصاريف المسجلة مسبقا :

قد تقوم المؤسسة بدفع مصاريف حاليا و تتعلق هذه المصاريف بدورة مقبلة و بالتالي فإنها لا تخص الدورة الحالية و لهذا و طبقا لمبدأ استقلالية الدورات ففي نهاية السنة المالية يتم تسوية هذه الأعباء التي بقيت تخص السنة المقبلة و ذلك بجعل د/468 مصاريف مقيدة سلفا مدينا بمبلغ المصاريف المتعلقة بالسنوات المقبلة مع جعل حسابات المصاريف المعينة دائما بنفس المبلغ كما يلي :

ن / 12 / 31	
مصاريف مقيدة سلفا	468
مصاريف تحويل النفقة المسجلة و التي تعود للدورة المقبلة	6 x

المطلب الثاني : تسوية المصاريف للدفع و الإيرادات المنتظرة

1- **مصاريف للدفع** : يجب اعتبار بعض المصاريف المتعلقة بالسنة المالية الجارية و التي لم تسدد لعدم وصول الوثائق اللازمة نأخذ على سبيل المثال الرسوم و الضرائب المنتمية إلى السنة المالية الجارية. و الواجب تسديدها في بداية السنة المالية القادمة كالضريبة الموحدة الإجمالية على الإنتاج و الضريبة الموحدة الإجمالية إلى الخدمات و على لأرباح الصناعية و التجارية و تسجل هذه المصاريف في الجانب المدين من د/64 ضرائب و رسوم، مقابل للجانب الدائن من د/ 564 ضرائب الاستغلال المستحقة.

		12 / 31 / ن		
X X X	X X X	ضرائب و رسوم	64	
		ضرائب الاستغلال المستحقة	564	
		نفقات تعود إلى الدورة و لم تدفع		

- كما أن هناك إيصالات متعلقة بخدمات أنجزت فعلا و لكن الوثائق لم تصل بعد و بالتالي تسجل المصاريف في الجانب المدين د/62 خدمات، مقابل الجانب الدائن د/562 دائنات الخدمات

		12 / 31 / ن		
X X X	X X X	خدمات	62	
		دائنات الخدمات	562	
		نفقات تعود إلى الدورة و لم نسجل و لم تدفع		

- كما أن هناك مصاريف مالية مسجلة في السنة المالية الجارية و لكن تسدد في السنة المالية المقبلة وتسجل المصاريف في الجانب المدين من د/65 مصاريف مالية مقابل للجانب الدائن من د/565 دائنو المصاريف المالية

		ن / 12 / 31			
		مصاريف مالية		65	
		دائنو المصاريف المالية	565		
		نفقات تعود إلى الدورة و لم تسجل و لم تدفع			

- 2- إيرادات منتظرة : فهي تتعلق بالإيرادات المرتبطة بالسنة المالية الجارية لبتى سجلت رغم عدم وصول الوثائق المثبتة نأخذ على سبيل المثال الحاليتين التاليتين :
- تسجل التخفيضات التجارية الممنوحة من قبل الموردين ضمن د/770 إيرادات مالية مقابل للجانب المدين من د/438 تخفيضات منتظرة

		ن / 12 / 31			
	X X X	تخفيضات منتظرة		438	
X X X		إيرادات مالية	770		
		تحميل الدورة بإيراداتها			

- فوائد الاقتراض المستحقة إلا أن تاريخ الاستحقاق لم يحل بعد. تسجل هذه الفوائد في الجانب الدائن من د/770 مقابل للجانب المدين د/438 لأي نفس القيد السابق

المطلب الثالث : تسوية الحسابات ذوي الأرصدة الغير العادية

1- حسابات الزبائن :

يعد حساب الزبائن من الحسابات ذات الأرصدة المدينة في العادة إلا أنه أحيانا يحدث استثناء و لسبب لآخر يكون رصيده دائن كالدفع أكثر من مرة، و تفاديا لإظهارها بجانب الخصوم في الميزانية الختامية، ترحل هذه الأرصدة حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى د/50 حسابات الأصول الدائنة بجعل د/470 زبائن مدين

		ن / 12 / 31		
	x x x	زبائن		470
x x x		حسابات الأصول الدائنة	50	
		تحويل د/470 إلى د/50		

2- حسابات الموردين :

أرصدة حسابات الموردين هي أرصدة دائنة في العادة، إلا أنه يمكن أن تكون مدينة كالدفع لهؤلاء الموردين أكثر من مرة. و تفاديا لإظهارها في جانب الأصول من الميزانية، تحول هذه الأرصدة إلى د/40 حسابات الخصوم المدينة بجعل د/530 موردين دائن

		ن / 12 / 31		
		حسابات الخصوم المدينة		40
		د/الموردين	530	
		تحويل د/330 إلى د/40		

المبحث الثالث : عمليات الإقفال

المطلب الأول : تصحيح الأخطاء

إن العمال العديدين، المعقدة و المتداخلة التي تقوم بها المؤسسة تعد سبب رئيسي للأخطاء المحاسبية حيث في بعض الأحيان أخطاء أثناء عملية التسجيل بدفتر اليومية أو التحويل إلى دفتر الأستاذ و ارتكاب هذه الأخطاء يعد أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل التي تمر بها البيانات و التي تنقل بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل و الترحيل و الترصيد و إعداد ميزان المراجعة... الخ و يعود وقوع الأخطاء إلى عدة أسباب أصمها :

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عنها

- السهو أو عدم المعاينة

- أخطاء التعمد

و يمكن تقييم هذه الخطأ إلى قسمين:

1- أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة : تتمثل هذه الخطأ في:

- خطأ في اسم الحساب

- خطأ في المبلغ

- خطأ في الحذف

2- أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة : عدم توازن ميزان المراجعة يجب الرجوع إلى القيود التي تمت في دفتر اليومية، هل هي صحيحة، ثم هل تم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ بصورة صحيحة، مراجعة الرصيد، مراجعة مجاميع جانبي ميزان المراجعة، التأكد من إدراج جميع أرصدة الحسابات و بالتالي سنتناول طرق تصحيح هذه الأخطاء.⁽¹⁾

طرق تصحيح الخطأ في دفتر اليومية :

1. طريقة التسجيل المعاكس : و بمقتضى هذه الطريقة يتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس

تم إجراء قيد التصحيح

مثال : باعت مؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة 1860 و أجود القيد على النحو التالي :

		ن / 12 / 31			
	1680	زبائن		470	
1680		مبيعات بضاعة		70	

(1) شبليسي مسس

- و بعد اكتشاف الخطأ يلغى القيد الأول كالتالي :

		ن / 12 / 31			
1680	1680	مبيعات بضاعة زبائن إلغاء القيد الخاطئ	470	70	70
1680	1680				

- ثم يجرى القيد الصحيح كما يلي :

		ن / 12 / 31			
1860	1860	زبائن مبيعات بضاعة تصحيح القيد الخاطئ	70	470	470
1860	1860				

2- طريقة المتمم إلى الصفر : و هي الطريقة التي يوصى بها المخطط الوطني المحاسبي باستعمالها و يتم بمقتضاها إلغاء العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا، و المتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم آخر، إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر فالمتمم

الجبري إلى الصفر ل 10 هو (- 10) و لكن المتمم الجبري يكتب بشكل آخر تستعمل إضافته إلى مبالغ موجبة، فما هو إذا المتمم الجبري للعدد 156 مثلا ؟ للبحث عن متمم 156 إلى الصفر نتبع الطريقة التالية :

نطرح أحاد العدد 156 من 10 و الباقي (أي العشرات و المئات) من العدد 91 على النحو التالي :

$$\begin{array}{r} 9 \ 9 \ 1 \ 0 \\ - 1 \ 5 \ 6 \\ \hline 8 \ 4 \ 4 \end{array}$$

نضيف إلى النتيجة الرقم (1) من اليسار مصحوبا من الأعلى بإشارة سالبة (-) للدلالة على أنه رقم سالب، فيصبح لدينا متمم العدد 156 هو 1844 وهكذا إذا جمعنا العدد (-1844) مع (156)

$$- 1 \ 8 \ 4 \ 4$$

$$\begin{array}{r} + \ 1 \ 5 \ 6 \\ \hline 0 \ 0 \ 0 \ 0 \end{array}$$

مثال : تصحيح العملية التالية لأن المبلغ الصحيح هو 2763 دج و ليس 2673 دج

	2673	صيانة و إصلاحات		622
2673		البنك	485	

يتم إلغاء القيد الخاطئ من طريق المتمم إلى الصفر ل 2673 و هو 17327 ثم نسجل القيد التالي :

	17327	صيانة و إصلاحات		622
17327		البنك إلغاء القيد الخاطئ	485	

ثم يجري القيد الصحيح :

2763	صيانة وإصلاحات	622
2763	البنك	485

المطلب الثاني : إعادة ترتيب الحسابات و تحديد نتيجة الدورة

أولاً : إعادة ترتيب الحسابات:

بنا أن المصاريف و المنتوجات قد سجلت في الحسابات المعنية يجب جمعها في الحسابات الرئيسية ليتم تسجيلها في الوثائق التركيبية مثلا الحسابات 620، 621، 628 ترصد و تنقل إلى حسابها الرئيسي و هو حساب 62 خدمات كما يلي:

	خدمات	62
	مصاريف النقل	620
	إيجار و تكاليف الاستئجار	621
	برق، هاتف بريد	628
	ترصيد د/620 ، د/621 ، د/628	

ثانياً : تحديد نتيجة الدورة :⁽¹⁾

بعد الانتهاء من المراحل المحاسبية الثلاث (التسجيل في اليومية، الترحيل إلى دفتر الأستاذ، إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد). يستطيع المحاسب إعداد جدول حسابات النتائج، و بالتالي حسب نتيجة الدورة الصافية، بعد مرور بنتائج جزئية ضرورية للتسيير بحيث يوضح الدليل

⁽¹⁾ شبايكي سعدان (نفس المرجع) ص 236 ، 237

الوطني المحاسبي أهمية تحديد النتائج المرحلية لتكون النتيجة النهائية اكثر تعبيراً على وضعية الشركة، و هكذا فرعت النتيجة إلى أرصدة.

- الهامش الإجمالي
- القيمة المضافة
- نتيجة الاستغلال
- نتيجة خارج الاستغلال
- نتيجة السنة المالية

1- حساب 80 الهامش الإجمالي:

يعرف الهامش الإجمالي على انه الفرق بين سعر المبيعات و تكلفة شراء البضاعة المباعة و هو يكون عنصراً هاماً من النتيجة النهائية.

ن / 12 / 31															
X X X	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">الهامش الإجمالي</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">30</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">بضاعة مستهلكة</td> <td style="text-align: right;">60</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">ترصيد د/60</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;"> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">مبيعات بضاعة</td> <td style="text-align: right;">80</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">الهامش الإجمالي</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">ترصيد د/70</td> <td></td> </tr> </table>	الهامش الإجمالي	30	بضاعة مستهلكة	60	ترصيد د/60				مبيعات بضاعة	80	الهامش الإجمالي		ترصيد د/70	
الهامش الإجمالي	30														
بضاعة مستهلكة	60														
ترصيد د/60															
مبيعات بضاعة	80														
الهامش الإجمالي															
ترصيد د/70															
X X X															

2- حساب 81 القيمة المضافة :

كما تعرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين إنتاج المدة المعينة و الاستهلاكات المستخدمة لهذا الغرض، يحسب الإنتاج بسعر السوق مخصوماً منه الضريبة أما الاستهلاكات فتحسب بتكلفة شرائها دون اعتبار الضريبة.

ن / 12 / 31

X X X	X X X	القيمة المضافة	81
X X X		مواد و لوازم مستهلكة	61
X X X		خدمات	62
		ترصيد د/61 و د/62	
			71
			72
			73
			74
			75
			80
		إنتاج مباع	
		إنتاج مخزن	
		إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة	
		خدمات مقدمة	
		تحويل تكاليف الإنتاج	81
		الهامش الإجمالي	
		القيمة المضافة	
		ترصيد د/71، د/72، د/73، د/74، د/75،	
		د/80	

3- حساب 83 نتيجة الاستغلال :

X X X	X X X	نتيجة الاستغلال	83
X X X		مصاريف المستخدمين	61
X X X		ضرائب و رسوم	62
		ترصيد د/60 و د/62	
			71
			72
			73
			74
			75
			80
		إنتاج مباع	
		إنتاج مخزن	
		إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة	
		خدمات مقدمة	
		تحويل تكاليف الإنتاج	81
		الهامش الإجمالي	
		القيمة المضافة	
		ترصيد د/71، د/72، د/73، د/74، د/75،	
		د/80	

4- حساب 84 نتيجة خارج الاستغلال :

		ن / 12 / 31	
X X X	X X X	نتيجة خارج الاستغلال	84
X X X		تكاليف خارج الاستغلال	
X X X		ترصيد د/69	69
			79
		إدارات خارج الاستغلال	81
		نتيجة خارج الاستغلال	
		ترصيد د/79	

5- حساب 880 نتيجة إجمالية للنسبة المالية :

		ن / 12 / 31	
X X X	X X X	نتيجة الاستغلال	83
X X X		النتيجة الإجمالية للدورة	
X X X		ترصيد د/83	880
			880
		النتيجة الإجمالية للدورة	81
		نتيجة خارج الاستغلال	
		ترصيد د/79	

6- حساب 88 نتيجة الدورة الصافية :

		ن / 12 / 31		
	X X X	النتيجة الإجمالية		880
X X X		ضرائب على الأرباح	889	
X X X		ترصيد د/889		
				880
		النتيجة الإجمالية للدورة	88	
		نتيجة الدورة الصافية		
		ترصيد د/880		

قد تكون النتيجة إيجابية أي تحقيق أرباح أم سلبية أي تحقيق خسارة أو معدومة إذا خفقت المؤسسة خسارة فإنها تعفى من الضريبة لمدة : 5 سنوات من بداية نشاطها، و بعد هذه الفترة فتصبح ملزمة على دفع الضريبة.

المطلب الثالث : إعداد الميزانية الختامية :

الميزانية هي الوثيقة الشاملة التي توضح ذمة المؤسسة في تاريخ معين عادة في نهاية الدورة. فهي تمثل حالة كل مال المؤسسة من (استثمارات، مخزونات، حقوق) و كل ما على المؤسسة من (ديون تجاه الشركاء و باقي الأعوان الاقتصاديين) باختلاف مع جدول حركات الأموال الذي يحل التدفقات، للميزانية طابع ساكن فهي كصورة شمسية للمؤسسة.

تظهر الميزانية في شكل جدول يتضمن الأرصدة المدينة لحساب الذمة في جهته اليمنى و الأرصدة الدانية لحسابات الذمة في جهته اليسرى. لأكثر وضوح يظهر إسم كل حساب أمام الرقم المقابل له.

أما الصفة القانونية للميزانية الختامية فسوف نبينها في الشكل التالي :

الميزانية في :.....

رقم الحساب	أصول	مبلغ إجمالي	إهلاكات مؤونات	مبلغ صافي	مبلغ جزئي	رقم الحساب	خصوم	مبلغ	مجموع جزئي
02	<u>الاستثمار</u>					01	<u>الأموال الخاصة</u>		
20	مصاريف إعدادية					10 أو 11	صندوق الشركة		
21	القيم المعنوية						أو صندوق الشخصي		
22	الأراضي					12	علاوات المساهمات		
24	تجهيزات إنتاج					13	إحتياطات		
25	تجهيزات اجتماعية					18	نتائج قيد التخصيص		
28	تجهيزات التنفيذ					19	مؤونات للخسائر و التكاليف		
		مجموع 2					مجموع 1		
03	<u>المخزونات</u>					05	<u>الديون</u>		
30	البضائع					52	ديون الاستثمار		
31	مواد و لوازم					53	ديون المخزونات		
33	منتجات نصف مصنعة					54	مبالغ محتفظ بها في الحساب		
34	منتجات و أشغال قيد التنفيذ					55	ديون تجاه الشركاء و الشركات الحليفة		
35	منتجات تامة الصنع					56	ديون الاستغلال		
36	فضلات و مهملات					57	سلفات تجارية		
37	مخزون في الخارج					58	ديون مالية		
		مجموع 3				50	حسابات الاصول الدائنة		
04	<u>حسابات دائنة</u>						<u>الأصول المبلوغة 5</u>		
42	ديون استثمارات المدينة								
43	ديون المخزونات المدينة								
44	ديون على الشركاء و الشركات الحليفة								
45	سلفات الحساب								
46	سلفات الاستغلال								
47	ديون على الزبائن								
48	أموال رهن الإشارة								
40	حسابات الخصوم المدينة					88	نتيجة السنة المالية		
		مجموع 4							
		مجموع عام					مجموع عام		

الخاتمة

نستخلص مما درسناه انه مهما كان نوع المؤسسة فان القانون يرغم جميع مسيريهها بإمساك دفاتر خاصة بالمحاسبة، و كذلك قيامها مرة على الأقل في السنة بعملية جرد الممتلكات التي تملكها و الديون الملزمة بتسديدها. فالمحاسبة العامة تعتبر القاعدة الأساسية للتحليل المالي للمؤسسة و إظهار وضعيتها الحقيقية. فهي فن التسيير امحكم و المضبوط يهتم في متابعة و معاينة جميع هذه الحركات، كما أنها العنصر الأساسي للتحكم في الاقتصاد.

و من هذا المنطق فان المنهج السليم الذي يهتم بالدقة و يهدف إلى التنظيم الصحيح، من شأنه أن ييسر من التعقيدات للعمل المحاسبي، اكثر من ضرورة التفهم النظري.

و منه من السمات الرئيسية للمحاسبة أنها تتطور دائما في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للمجتمع، و تكتسب المحاسبة هذه السمات من كونها علم اجتماعي يفترض بها أن تتفاعل دائما مع الظروف البيئية الاجتماعية، الاقتصادية و السياسية. و في الأخير، نأمل أن نكون قد وفقنا في تقديم و لو القليل مما يحتاجه الطالب و يسعى إلى فهمه.

الفصل الرابع

الجزء التطبيقات ي

المبحث الأول : عموميات عن الشركة - ALDECORAIX -

المطلب الأول : نشأتها :

- أمام الأستاذ " حمادي و عضور " موثق بـ 40 شارع محمد الخامس الجزائر العاصمة :
 - السيد ربراب ماليك المولود في 4 مارس 1971 بالحراش ابن سعد
 - السيد ربراب ياسين المولود في 17 أكتوبر 1974 بالحراش ابن سعد
 - السيد ربراب سليم المولود في 29 أبريل 1977 بالحراش ابن سعد
- الذين أسسوا شركة ذات المسؤولية المحدودة و انفقوا على إنشائها فيما بينهم و صادقوا على قانونها الأساسي.

المطلب الثاني : مقرها و موضوعها و تسميتها

1- المقر :

- حدد مقر الشركة فيلا 153 حي سعيدون محمد القبة الجزائر.
- و يمكن تحويله بمجرد قرار من الجمعية العامة غير العادية.

2- موضوع الشركة :

يتمثل موضوع الشركة في :

- إنجاز التجهيزات الداخلية و الخارجية للعمارات و المساحات العامة.
- إنجاز أشغال الزينة و التهيئة العمرانية
- إنجاز اللافتات المضيئة

3- التسمية :

تسمى هذه الشركة ال ديكوركس - ALDECORAIX -

و لا بد أن يسبق أو ينبع اسم الشركة بعبارة شركة ذات مسؤولية محدودة بوضوح و بأحرف كاملة مع بيان رأسمالها في جميع العقود و و المذكرات، و بصفة عامة في كل الوثائق الصادرة من الشركة.

المطلب الثالث : رأس مالها

يتمثل رأس مال شركة - ALDECORAIX - في التقديمات التالية :

- 1- قدم السيد ربراب مليك للشركة مبلغا نقديا قدره 400.000 دج
- 2- قدم السيد ربراب ياسين للشركة مبلغا نقديا قدره 300.000 دج
- 3- قدم السيد ربراب سليم للشركة مبلغا نقديا قدره 300.000 دج

- و بالتالي حدد رأس مال الشركة بمليون دينار جزائري (1.000.000 دج) مقسم الى 1000

حصة اجتماعية بقيمة اسمية 1000 دج لكل واحدة اكتسب و سدد قيمتها كاملة و وزعت على

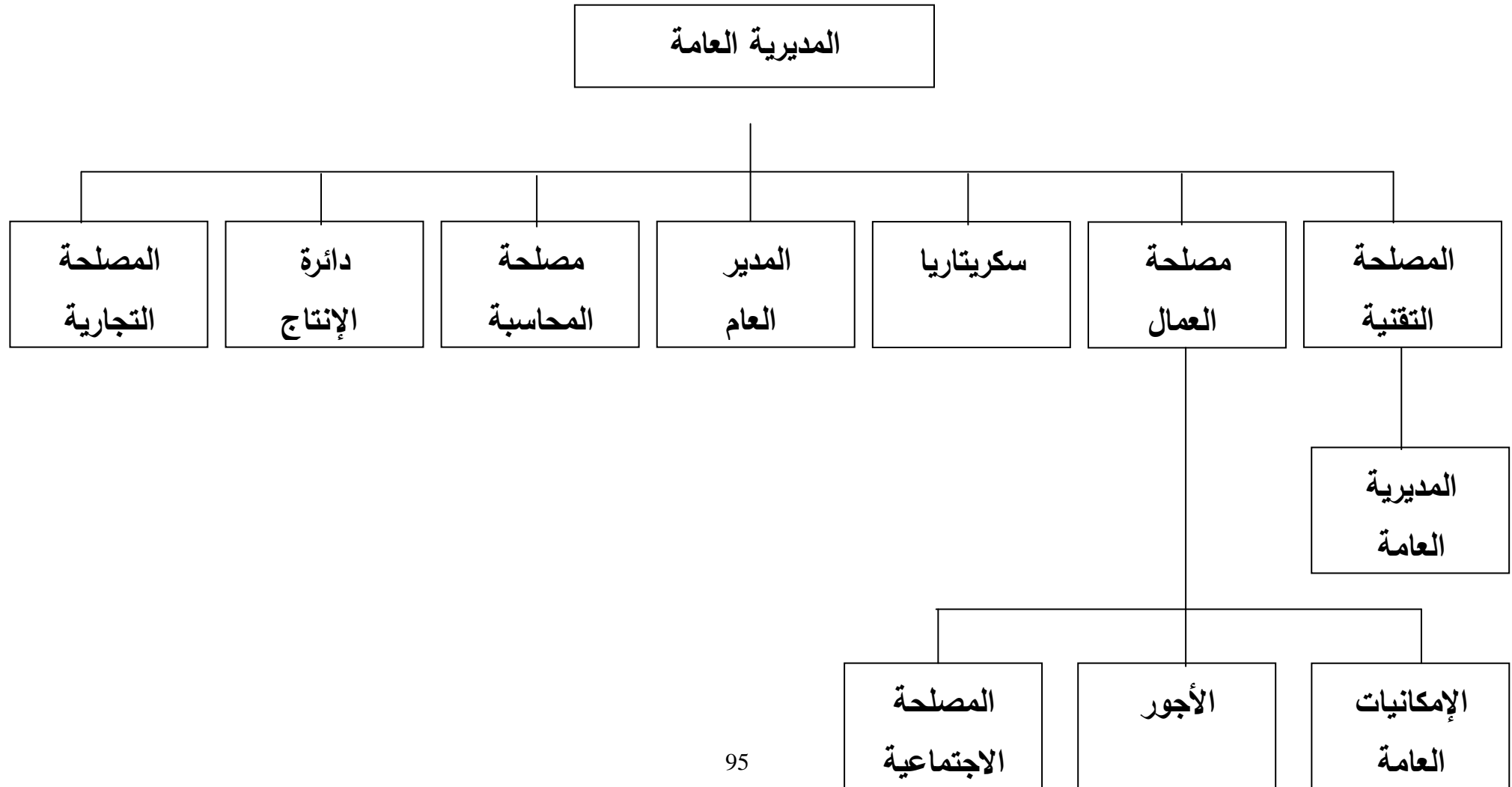
الشركاء بنسبة مساهمة كل منهم كما يأتي :

- السيد ربراب ماليك 400 حصة.
- السيد ربراب ياسين 300 حصة.
- السيد ربراب سليم 300 حصة.

- جملة حصص الاشتراك المكونة لرأس مال الشركة 1000 حصة اجتماعية تمثل مليون دينار

جزائري.

المبحث الثاني: هياكل الشركة
المطلب الأول : الهيكل التنظيمي للإدارة العامة



الإدارة العامة و المستخدمين

1. مصلحة العمال :

و تشرف هذه المصلحة على ثلاثة أقسام :

- قسم الإمكانيات العامة
- قسم الأجور
- قسم المصلحة الاجتماعية

✧ قسم الإمكانيات العامة :

يهتم هذا القسم بكل ما تملكه المؤسسة من إمكانيات مادية و كذا بشرية حيث من مهمتها متابعة مسايرة الوسائل العامة للمؤسسة و كذلك متابعة العمال و معرفة حالتهم و مردوديتهم.

و نجد كذلك في هذه المصلحة

- تسيير المستودع
- المكلف بالمشتريات
- تسيير مستوى السيارات

✧ قسم الأجور :

يدخل تحت إشراف هذا القسم كل ما يتعلق بأجور العمال حيث يسهر القسم على تسيير و ضمان أجور العمال إذ يقوم بـ :

- إعداد ميزانية أجور العمال و عرضه على الإدارة.
- السهر على إعداد الأجور في الآجال المحددة حسب التنظيم الداخلي

✧ المصلحة الاجتماعية :

يشرف قسم الشؤون الاجتماعية على كل ما يتعلق بـ :

- نقل العمال
 - إطعام العمال
 - تنظيف المنشآت
 - التأمينات " CNAS "
- و كل ما يدخل في الشؤون الاجتماعية للعمال.

2. المصلحة التقنية :

مهمة المصلحة التقنية هي الأنفوغرافيا حيث تقوم هذه المصلحة بتصوير مسبق للمنتوج و معناه هذا عندما يقوم زبون بطلب منتوج تقوم هذه المصلحة مع الزبون بإعداد صورة مصغرة حسب ذوق أو اختيار الزبون و ذلك قبل الشروع في تحقيق هذا المنتوج.

3. المصلحة التجارية :

و من أهم اختصاصات هذه المصلحة :

✧ تسيير ترقية المبيعات :

- ترفيع ترقية مبيعات منتوجات الشركة أمام الزبائن
- الصيانة والحفاظ على العلاقات التجارية المستمرة للزبائن الدائمين.

✧ التسيير التجاري و الإداري للمبيعات :

- ضمان مسؤولية :

- تسيير الطلبيات و المخزون

- تحليل و مفاوضة النزاعات.

- أخذ بعين الاعتبار شكاوي و احتجاجات الزبائن و معالجتها بعد التشاور مع مختلف رؤساء المصالح المعنية.

- ضمان إدارة المبيعات، تطابقا مع الإجراءات و الاتفاقيات المعدة من طرف فرع الشركة.

- السهر على تطبيق شروط البيع.

- السهر على الإعداد الأحسن للفواتير المسلمة.

- السهر بالتعاون مع دائرة المحاسبة و المالية. على انتظام و انضباط تحصيل الحقوق نسبة لشروط البيع الممنوحة للزبائن.

- إعطاء الرأي حول قابلية سداد كل زبون من زبائن فرع الشركة.

- ضمان تحديث إجراءات هذا الميدان.

✧ تسيير المخزون و الإرسالات :

- ضمان إرسال و تسليم البضائع في الآجال المحددة من طرف الزبون احتراماً للكمية و النوعية المطلوبة.

- تسيير مخزون المنتجات التامة الصنع و السهر على تخزينها في أحسن الظروف.

✧ تقارير :

- تسليم الوثائق و الجداول التجارية المطلوبة.
- إعداد إحصائيات تجارية.
- إعلام و إخبار دوري حول مستوى المبيعات.

✧ تسيير الموازنات :

- إعداد موازنة المبيعات لرفع الشركة و عرضه على الإدارة للمصادقة عليه.
- السهر على تحقيق البرامج التجارية المسطرة من طرف الإدارة.
- بلوغ أهداف المبيعات للموازنة السنوية.
- المساهمة بمشاركة هيئات المجمع لتحديد سلم مبيعات المنتجات المسوقة.

4. مصلحة المحاسبة :

تعد مصلحة المحاسبة من أهم المصالح في المؤسسة حيث من أهم اختصاصاتها نذكر :

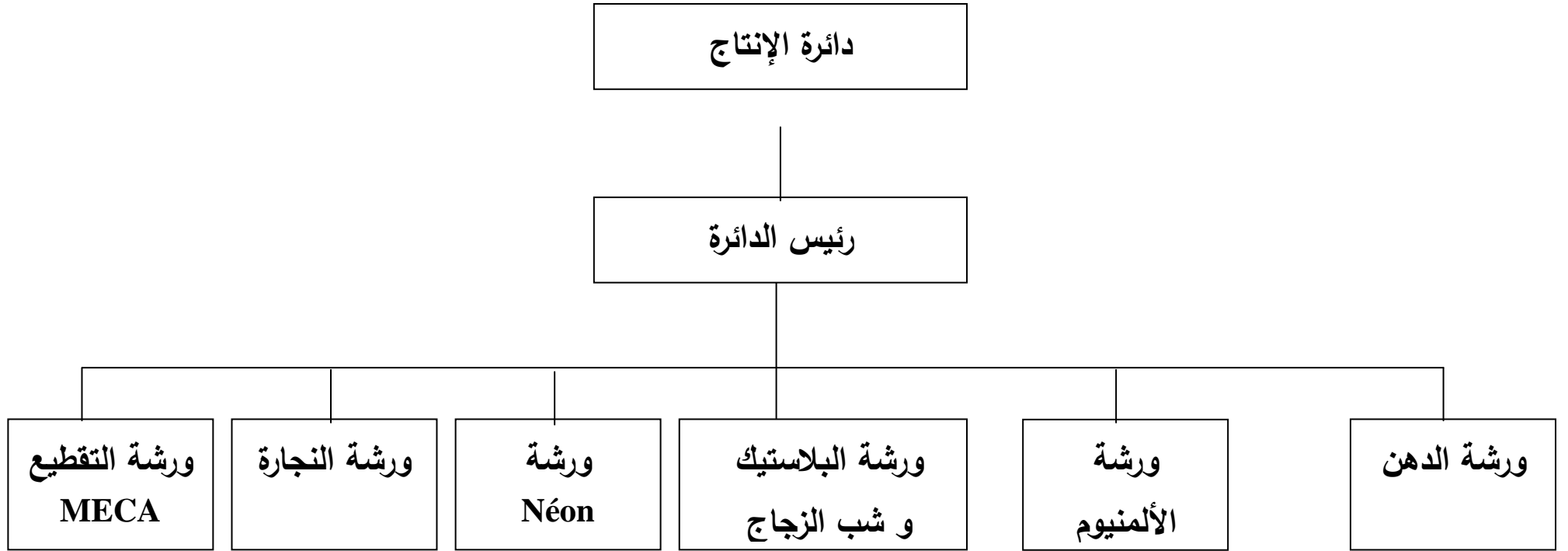
✧ التسيير المحاسبي :

- ضمان مسك منتظم للمحاسبية و الجبائية القانونية و في التاريخ المحدد.
- إعداد و تحليل الميزانية السنوية في آجال الشرعية.

✧ التسيير المالي :

- ضمان تسيير مالي أمثل.
- إعداد مخططات تمويل الشركة.
- تتبع تطورات الخزينة و ديون الشركة.
- تقدير التمويل اللازم
- مسؤولية تحصيل حقوق الشركة و تسديد ديونها.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للإدارة الإنتاج



دائرة الإنتاج :

يشرف على هذه الدائرة رئيس دائرة الإنتاج حيث يدخل تحت اختصاصه كل ما يدخل في الدورة الإنتاجية. و هو يشرف كذلك على كل الورشات حيث تنقسم هذه الدائرة إلى عدة ورشات و هي :

✧ ورشة التقطيع MECA :

حيث تتكون هذه الورشة من آلة تسمى " MECA " ذو تكنولوجيا جد عالية. إذ ينطلق العمل من هذه الآلة. و هي تقوم بتقطيع البلاستيك و شبه الزجاج حسب الأشكال المرسمة مسبقا من طرف مصلحة الأنفوغرافيا.

✧ ورشة النجارة :

حيث تشرف هذه الورشة على كل ما يتعلق بالقطع الحطبية و كل ما يشبه ذلك.

✧ ورشة Néon :

حيث تتكون هذه الورشة من عامل واحد ذو مهارة جد عالية، إذ يقوم بتشكيل مصابيح Néon و ذلك حسب الكتابة أو الأشكال المختلفة إتباعا للمنتوج المراد إنتاجه.

✧ ورشة البلاستيك و شبه الزجاج :

حيث تقوم هذه الورشة بتركيب القطع المشكلة من طرف آلة " MECA " .

✧ ورشة الألمنيوم :

تهتم هذه الورشة بكل ما يتعلق بنجارة الألمنيوم.

✧ ورشة الدهن :

تقوم بطلاء القطع الحطبية و كذلك الحديدية....الخ.

المراجع

- عبد الله بوغابة : المحاسبة العامة : ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993
- محمد بوتين : المحاسبة العامة للمؤسسة : ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1998
- أحمد طرطار : تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة : ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999
- الأستاذة صرام جمعة : تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني : ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 2002
- بوشاشي بوعلام : المسير في المحاسبة العامة
- شبايكي سعدان : تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني : ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
- بويعقوب عبد الكريم : المحاسبة التحليلية : ديوان المطبوعات الجامعية 1998
- الأزهر قادري : مبادئ في المحاسبة العامة : وفق المخطط المحاسبي الوطني
- إبراهيم الأعمش : أسس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني : ديوان المطبوعات الجامعية 1999
- الدكتور صالح خالص : المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني : ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997
- مذكرة مراحل و كيفية إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة الوطنية للمواد التكميلية للصلب COPROSID دفعة جوان 1996/1997
- مذكرة أعمال نهاية السنة : دفعة 2002 - 2003