الجمهـورية الجزائريــة الديمقراطيــة الشعبيــة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بالمدية

معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

عنـــوان المذكـــرة:

المحاسبة العامة كأداة للمراقبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في قسم: العلوم التجارية.

تخصص: محاسبـــــــة.

من إعداد الطالبة:

ساسـان ساميـــة

تحت إشراف الأستـاذ:

سعـــداوي مـــــوسى

السنـــة الجامعيـــة: 2008/2007

الإهـــــداء

إلى ماسحة الدمع والأحزان، وملهمة الصبر والسلوان، إلى ينبوع العطف والحنان، إلى السفينة التي تبحر إلى بر الآمان، إلى التي تفرح لفرحي وتحزن لحزني، إلى التي مهما قلت ومهما عبرت لن أوفيها حقها....

... إليك وحدك يا أغلى من روحي وقلبي "أمي حفظها الله".

إلى سبب قوتي وسندي في زماني، إلى الذي يشقى ويتعب من أجل دراستي وإرضائي، إلى الذي لن أنسى فضله لي، ...

... إليك وحدك يا أغلى من عيني "أبي حفظه الله".

إلى الوالدين اللذان منحني الله عز وجل إياهما للمرة الثانية:

الأب: "أحمد رباعي" والأم: "فاطمة الزهراء "...

أسأل الله لهما طول العمر و الصحة والعافية

إلى من أهديته قلبي وحياتي، إلى سندي و شريك حياتي...

... "زوجي الغالي" "محمد".

إلى الأخت "أمينـة وابنتها ريهـام"

إلى من حبهم ساكن في قلبي ووجداني "إخوتي وأخواتي".

فؤاد، حكيمة، بلال، نسرين، خليدة، محمد رضا، إيمان،

أتمنى لهم النجاح في الحياة العلمية والعملية.

إلى الشمعتان الباكيتان حبا ووجدانا ، لن أنساهما بالذكر "حسيبة وهجيرة".

كما لا أنسى كل من الصديقات:

نجوى، مريم، أمينة، ربيعة، فطوم، أمال، يمينة، خديجة، فاطمة الزهراء، كريمة، مليكة، زهرة، رتيبة (ف)، حياة، رتيبة، دليلة، العلجة، صارة، نعيمة (أ)، حميدة، نوال، نعيمة (ك)، سهيلة، نوال، ياسمين، سعاد، نسيمة، لامية، نوارة.

وإلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم مذكرتي...

ساميـة.

الفهـــرس

الفصل الأول: التطور العام للمحاسبة

مقدمة الفصل الأول

المبحث الأول: نشأة وتطور المحاسبة: 1

- المطلب الأول: نشأة المحاسبة: 1
- المطلب الثاني: تطور المحاسبة: 1
- المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة(تعريف المحاسبة ومبادؤها): 4
- المطلب الرابع: أنواع المحاسبة ووظائفها: 7

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة العامة: 10

- المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العامة: 10
- المطلب الثاني: فوائد المحاسبة العامة: 10
- المطلب الثالث: وظائف المحاسبة العامة: 11
- المطلب الرابع: التغييرات التي طرأت على المحاسبة العامة: 12

المبحث الثالث: طبيعة وأهمية وأهداف المحاسبة العامة: 13

- المطلب الأول: طبيعة ودور المحاسبة العامة: 13
- المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة العامة: 15
- المطلب الثالث: خصائص المحاسبة العامة: 18
- المطلب الرابع: علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبات الأخرى: 18

خاتمة الفصل الأول

الفصل الثاني: المخطط الوطني للمحاسبة

مقدمة الفصل الثاني

المبحث الأول: ماهية المخطط الوطني للمحاسبة: 22

- المطلب الأول: تعريف المخطط الوطني للمحاسبة: 22
- المطلب الثاني: شرح المفاهيم المحاسبية الواردة فيه: 22
- المطلب الثالث: الأنواع والأهداف التي يتضمنها المخطط: 37

- المطلب الرابع: مزايا وعيوب المخطط الوطني للمحاسبة: 40

المبحث الثاني: الدورة المحاسبية: 41
.....
- المطلب الأول: الدراسة المحاسبية لكل حساب: 41
- المطلب الثاني: مراحل الدورة المحاسبية: 43
- المطلب الثالث: عناصر النظام المحاسبي: 52
- المطلب الرابع: خصائص النظام المحاسبي: 53

المبحث الثالثأعمال ناية الدورة: 54
.....
- المطلب الأول: الجرد والتسوية: 54
- المطلب الثاني: البحث عن الأخطاء وتصحيحها: 68
- المطلب الثالث: البحث عن نتيجة الدورة: 73
- المطلب الرابع: الميزانية الختامية: 77

خاتمة الفصل الثاني

الفصل الثالث: نظام الرقابة في المؤسسة

مقدمة الفصل الثالث

المبحث الأول: ماهية المؤسسة: 81
.....
- المطلب الأول: تطور المؤسسة مع بيان تعريفها: 81
- المطلب الثاني: أهداف وخصائص المؤسسة: 84
- المطلب الثالث: أنواع ووظائف المؤسسة: 87
- المطلب الرابع: تصنيفات المؤسسة: 91

المبحث الثاني: ماهية الرقابة: 94
.....
- المطلب الأول: مفهوم وأهمية الرقابة: 94
- المطلب الثاني: أنواع الرقابة: 97
- المطلب الثالث: مراحل وأدوات الرقابة: 100

المبحث الثالث: ماهية الرقابة في المؤسسة 102
- المطلب الأول: مفهوم الرقابة في المؤسسة: 103
- المطلب الثاني: أهداف ومستلزمات الرقابة في المؤسسة: 103

- المطلب الثالث: أساليب وأدوات الرقابة الداخلة في المؤسسة: 106
- المطلب الرابع: خصائص الرقابة الداخلية في المؤسسة: 109

خاتمة الفصل الثالث

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة الدراسات التقنية والهندسية والمعمارية

مقدمة الفصل الرابع

المبحث الأول: ماهية المؤسسة: 110

- المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة: 110
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة: 111
- المطلب الثالث: مهام المؤسسة: 112

المبحث الثاني: دراسة حالة: 113

- المطلب الأول: التسجيل في دفتر اليومية مع تحديد نوع العمل: 113
- المطلب الثاني: الترحيل إلى دفتر الأستاذ: 118
- المطلب الثالث: الميزانية الختامية: 127

خاتمة الفصل الرابع

فهـرس الأشكـال

الرقم	العمليــة	الصفحة
01	آلية سير حسابات الأصول والخصوم	42
02	آلية سير حساب النفقات	42
03	آلية سير حساب الإيرادات	42
04	آلية سير حساب النتائج	43
05	مراحل الدورة المحاسبية	43
06	طريقة إقفال الحسابات	107
07	أساليب الرقابة الداخلية	107
08	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	111

فهـرس الجـــداول

الرقم	العنـــوان	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية	20
02	جدول دفتر اليومية	46
03	جدول دفتر الأستاذ	47
04	ميزان المراجعة با ـاميع	50
05	ميزان المراجعة بالأرصدة	50
06	القيود المحاسبية المعلقة بتعديل أو إلغاء المؤونة	67
07	جدول حسابات النتائج	74
08	جدول الميزانية الختامية	78
09	التسجيل في دفتر اليومية	114
10	جدول يومية البنك	115
11	جدول يومية الصندوق	115
12	جدول يومية الأجور	116
13	جدول تسديد الأجور	116
14	جدول المشتريات	117
15	مرحلة التسديد	118
16	الترحيل إلى دفتر الأستاذ	118
17	جدول الميزانية الختامية	127
18	جدول حسابات النتائج	130

المقدمـة العامـة :

تعرف المؤسسة على أ ـا مجموعة الوسائل البشرية المالية والمادية المتنافسة فيما بينها بغية تحقيق الأهداف المسطرة أو الهدف الذي أنشأت من أجله والعمل على رفع طاقا ـا الإنتاجية وتوسيع حصتها في السوق من أجل الرفع من أرباحها ، وحتى يتم تحقيق الأهداف المنشودة لابد من إمكانية التحكم في محيطها الداخلي وهذا باختيار الأداة المناسبة والفعالة للرقابة ، حيث لا يمكن أن تؤدي هذه الأخيرة مهمتها و فعاليتها إلا إذا عملت المحاسبة العامة بتسجيل العمليات المالية للمؤسسات الاقتصادية ثم تبويبها وتلخيصها بغرض تحضير وإعداد القوائم المالية الختامية وهذا باستخدام المخطط المحاسبي الوطني (PCN) هذا الأخير الذي له دور مهم ومهم جدا ، بالإضافة إلى أن المؤسسة يجب أن تكون على دراية مسبقة بالمبادئ المحيطة ـا والمتعارف من طرف جميع المؤسسات ، وهذه البيانات والمعلومات تقوم المؤسسة بتوفيرها للأطراف الداخلية و الخارجية كما أ ـا تسهل من عملية الرقابة وذلك بتصحيح الانحرافات في حينها وتجنب الأعباء ،كما أن تلك الأخطاء المكتشفة لم تكن متوقعة من قبل وبناءا عليها يتم تحديد الإجراءات المستقبلية .

ولتغطية هذا الموضوع الواسع من الناحية العلمية والعملية ارتأيت أن يقوم هذا العمل على أساس الإشكالية التالية :

- هل المحاسبة العامة وسيلة فعالة للرقابة ؟

حيث هذا السؤال بدوره يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية أهمها :

01- ما هي مبادئ وأسس المحاسبة المتعارف عليها .

02- ما المقصود بالمؤسسة والرقابة الفعالة .

03- ما مدى تطبيق المحاسبة العامة في المؤسسات وعلى الخصوص في المؤسسة موضوع الدراسة .

وللإجابة على هذه الأسئلة نتبنى الفرضيات التالية:

1- المحاسبة العامة كفيلة للرقابة وذلك بالاعتماد على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها من طرف المؤسسة.

2- فعالية الرقابة تتوقف على مدى تطبيق مبادئ وأسس المحاسبة العامة .

3- مبادئ وأسس المحاسبة متعارف عليها من طرف جميع المؤسسات إذ تعتبر الأداة لمراقبة عمل الغير .

الهدف من الموضوع :

أما فيما يخص الهدف من هذه الدراسة هو إبراز أهمية المحاسبة العامة في المؤسسة كو ـا أداة فعالة للرقابة هذا بالإضافة إلى اكتساب المعارف الضرورية المتعلقة بالمفاهيم والفروض المحاسبية .

مبررات اختيار الموضوع :

تكمن الأسباب التي دفعت بي إلى اختيار الموضوع هي كالأتي :

- علاقة الموضوع المباشر بطبيعة التخصص.
- إسقاط الجانب التقني للمحاسبة قبل التحول إلى ميدان العمل داخل المؤسسة .
- متابعة المؤسسة من الناحية المحاسبية لكسب خبرة عملية .
- إثراء المكتبة العامة ـذا الموضوع.

المنهج المتبع :

إن المنهج المتبع هو منهج تحليلي وصفي وهو الغالب في هذه الدراسة حيث قمت بشرح ووصف وتبيين مختلف مراحل التسجيل المحاسبي وتوضيح مختلف الخطوات.

ولإنجاز هذا العمل قمت بتقسيمه إلى أربعة فصول بعد تقديم مقدمة للموضوع.

الفصل الأول : والذي يحتوي على التطور العام للمحاسبة ويقسم إلى ثلاثة مباحث يتضمن المبحث الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة يتضمن المفاهيم والمبادئ و التعاريف والوظائف أما المبحث الثاني تعرضنا إلى ماهية المحاسبة العمة الذي تطرقنا فيه أيضا إلى المفهوم والفوائد .....ألخ ، أما فيما يخص المبحث الثالث والأخير فيتضمن طبيعة وأهمية وأهداف المحاسبة العامة الذي تطرقنا فيه هو الآخر إلى طبيعة المحاسبة العامة وأهميتها وأهدافها مبرزين العلاقة التي تربط المحاسبة العامة بالمحاسبات الأخرى.

الفصل الثاني: و درسنا فيه المخطط المحاسبي الوطني (pcn) و قسمناه هو الآخر إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول الذي تطرقنا فيه إلى تعريف و أصناف الخطط مع المزايا و العيوب الذي يتضمنه آثار المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى حسابات المخطط الوطني و ذلك بتبيان الأنواع التي يحتويها مع الدراسة المحاسبية لكل حساب.

آثار المبحث الثالث و الأخير فقد تطرقنا فيه إلى أعمال ـاية الدورة موضحين الجرد و التسوية و الميزانية الختامية و كيفية البحث عن الأخطاء و تصحيحها.

الفصل الثالث: درسنا فيه نظام الرقابة في المؤسسة و الذي قسمنا فيه إلى ثلاثة مباحث حيث المبحث الأول تطرقنا فيه إلى ماهية المؤسسة الذي تضمن الأنواع و الخصائص و الأهداف ، آثار المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى نضام الرقابة مبرزين فيه مفهوم و الأنواع و المراحل مع الأدوات ، آثار المبحث الثالث فدرسنا نظام الرقابة في المؤسسة الذي حاولنا إبراز فيه تعريف و أساليب و خصائص الرقابة الفعالة في المؤسسة .

الفصل الرابع: يتمثل في تربص تطبيقي في مؤسسة الدراسات التقنية و الهندسية المعمارية و ينقسم كذلك إلى ثلاثة مباحث ، يتمثل المبحث الأول في دراسة عامة حول المؤسسة مبينين لنبذة و مهام المؤسسة مع هيكلة التنظيمين.

أما المبحث الثاني فيتمثل في دور المحاسبة العامة في المؤسسة و في الأخير قمنا بإبراز كيفية التسجيل في الدفاتر مع تحديد نوع العمل و التسجيل.

المبحث الأول: نشأة وتطور المحاسبة

المطلب 1 : نشأة المحاسبة :

لقد ظهرت المحاسبة نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية أدت جميعها إلى ظهور الحاجة إليها لبيان النتائج المالية للعمليات والأحداثلاقتصادية التي قامت ا المنشاة خلال فترة زمنية معينة [1]

فقد أثبتت الدراسات أن أولمحاولة قام ا الإنسان لتسجيل البيانات المالية ترجع آلة عهد الأشوريين الذين كان ملوكهم يسجلون كل ما يدفعونه لجنودهم من رواتب تتمثل في الماشية وأحجار الكريمة ، كما ظهرت في بابل بعض الحفريات تشبه السجلات المحاسبية على شكل ألواح من الطوب ، هذا إضافة إلى شرائع حمورابي التي نقشت على برج بابل التي احتوت ضمن أحكامها على مادتين 105/104 تتعلقان بالتشريعات المالية والتجارية . [2]

وقدماء المصريين الذين احتفظوا بسجلات كانت تحتوي على معلومات تتعلق بكميات المحاصيل التي كانت تدخل وتخرج من المخازن ، كذلك الآمر بالنسبة للإغريق والرومان الذين احتفظوا بسجلات محاسبية منظمة ، وهنا نستطيع القول بان المحاسبة قديمة قدم الكتابة .[3]

المطلب 2: تطور المحاسبة:

كان تطور المحاسبة على مدار السنين مثلها مثل المهن الأخرى كالطب والقانون حيث تتغير هذه المهن بشكل مستمر مع تغيير ا تمع واحتياجاته وكان لتطور المحاسبة عدة مراحل متدرجة حتى وصلت إلى المفهوم الحالي بحيث مرت بأربع مراحل أساسية وهي:

1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى .
2- القيد المزدوج في عصر النهضة
3- تطور المحاسبة في الماركانثيلية الرأسمالية التجارية
4- تطور المحاسبة في عصر ما بعد الثورة الصناعية.

[1] نعيم دهمش ، مبادئ المحاسبة ، معهد الدراسات المصرفية ، طبعة الأولى ،ص05.

[2] محمد مطر المحاسبة المالية ، دار حزين ، عمان ، الطبعة الثانية 1995.

[3] كريكش ليلى ، يركي سميرة ، المحاسبة العامة في المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس تخصص مالية ، 2005/2004 ص 61

1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى :

كان أفراد تمع في العهود البدائية يعيشون على عمليات الصيد والحصول على المواد الغذائية بطريقة جماعية ، ومن تم ظهر عهد التخصص في الحرف والمهن ومعها بدأت الحاجة تبرز ليتبادل الناس أنتاجهم مع بعضهم بعض ،وظهر نظام " المقايضة " وبعد ذلك ظهرت وحدات القياس واختراع الطباعة ، وبدا الإنسان يدون ماله وما عليه بطريقة تتناسب مع ثقافته وحجم معاملاته وبذا ظهرت مجموعة من الطرق لإثبات العملية الحساسية وخاصة بعد إخفاء نظام المقايضة وظهور النقود ومن ثم ظهر التعامل الأجل وتعددت الجهات التي يتعامل معها التاجر ، حيث وجد نفسه مضطرا إلى تسجيل العمليات التي تتم بينه وبين الأخر ، واستمر التطور في طبيعة الأعمال التجارية في الداخل والخارج ، مما أدى إلى ضرورة وجود وسيلة منظمة لإثبات هذه العمليات بأنواعها المختلفة .[1]

وقد استخدم اليونان ، الرومان والمصريون القدامى الكشوفات المحاسبية التي كانت تبين المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منه كما كان البابليون في العراق يحتفظون بسجلات محاسبية تسجل فيها أملاك الملوك والقياصرة وكذلكالضرائب والتكاليف المتعلقة ا ،أما في العصر الوسيط في أوربا اقتصر الإثبات المحاسبي على السجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك من طرف كبار ملاك الأراضي لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لصاحب الأملاكفي اية العصر الوسيط
انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم أحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.[2]

[1] حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، دار الفكر للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سنة 1999.ص 14

[2] لامعة ضيف ، خالفي مسعودة ، وشفون حفيظة ، دور المحاسبة العامة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، 2005/2004 . دفعة 2005 .ص 03

القيد المزدوج في عصر النهضة :

تميز هذا العنصر بظهور أول كتابة الذي جاء بالتمييز بين كلمة المحاسبة ومعنى الحساب الرياضي ، وهذا على يد عالم رياضيات ايطالي يدعى " لوقاباتشيليو" (locopacialo) حيث ألف كتابا عام 1494 ميلادي وضع فيه أساس المحاسبة العلمية وبين انه علم له قواعده ومبادئه ، وبين فيه طريقة تسجيل العمليات التجارية ذات الطابع المالي وتصنيفها وتلخيصها واستخراج نتائج عمل المشروع وبيان مركزه المالي وذلك طبقا لنظرية القيد الثنائي " المزدوج ". [1]

الذي قدمت هذه الأخيرة وسيلة فعالة تمكن من خلالها رجال الأعمال من ضمان الدقة الحسابية في عمليات التسجيل للترحيل وتحديد علاقا م بالغير.

وقد وصف الشاعر الألماني الشهير جوته نظام القيد المزدوج بأنه " واحد من أجمل الاختراعات للإنسان ، وعلى كل رجل أعمال جيد استخدامه في مشروعه التجاري " ولقد انتقل نظام القيد المزدوج إلى البلدان الاسكندينافية وبريطانيا وبقية أنحاء العالم فيما بعد ، ولايزال إلى وقتنا هذا يطبق تحت اسم الطريقة الايطالية .[2]

3 – تطور المحاسبة في الماركانتيلية الرأسمالية التجارية :

في هذه المرحلة اعتبرت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي وكانت تسعى إلى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع عن طريق حراستها لذلك سميت محاسبة الحراسة لان غرضها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة الأموال المعهودة إلى الغير وكذلك رقابة المخزون ، وقد عرفت المرحلة الماركانتيلية أشكال فنية جديدة في التسجيل المحاسبي من بينها " الميزانية والقيد المفرد"

إذ ظهرت محاسبة القيد المفرد وتطبيق هذهالمحاسبة بنجاح في المهن الحرة و لدى الحرفيين وتقوم فكر ا أساسا على تحديد الأرباح بمقارنة ميزانيتين متتاليتين انطلاقا من معادلة الميزانية.

ونظرا للتنوع وزيادة حجم النشاط التجاري للمشاريع الفردية لم تعد طريقة حساب الأرباح والخسائر قائمة على التسجيل المباشر لنتيجة كل صعقة ملائمة للتطور في القرن السابع عشر وجدت السجلات المحاسبية تعتمد على أسلوب الجرد الفعلي للمخزون السلعي وتستخدمه لتصحيح البيانات الدفترية عند تحديد النتيجة وإظهارها في ميزانية آخر مدة [3]

4- تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية :

[1] حمزة بشير بوعاصي مرجع سبق ذكرؤه ، ص .14

[2] نعيم دهمش مرجع سبق ذكره ، ص. 06

[3] لامعة ضيف، خالفي مسعودة ، وشفون حفيظة ، دور المحاسبة العامة في مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره .ص04

إن تطور الحياة الاقتصادية وخاصة بعد ظهور الثورة الصناعية التي نتج عنها قيام المشروعات ذات رؤوس أموال ضخمة تقوم بشتى أنواع الأعمال التجارية والصناعية ، حيث اتخذت هذه المشروعات شخصية معنوية ومستقلة وانفصلتإدار ا عن ملكيتها نظرا لتعدد المساهمين واختلاف ثقافتهم المالية التي تزود المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة بالمعلومات المتعلقة بنتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع التي تساعدهم في تقييم هذه النتائجورسم السياسات التي دف إلى إنجاح المشروع واستمرار تقدمه على أسس واضحة وسهلة الفهم

المطلب 3: مفهوم المحاسبة:

الفرع 1: تعريف المحاسبة:

لقد ظهرت عدة تعريفات للمحاسبة لذلك من الصعب أن نجد تعريف موحد لها، فقد عرفها البعض علىأ ا فن وذلك بان المحاسبة هي عبارة عن " فن تسجيل وتبويب وتلخيص الفعاليات المالية النقدية أي التي يمكن تقييمها بالنقد [1]

ومنهم من اعتبرها علىأ ا علم وعرفها علىأ ا:

" ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والاسس والمفاهيم التي يستند إليها معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية وذلك بتدوينها وتصنيفها ، ثم استخراج النتائج مع ما يؤيدها من تفسير.[2]

أما البعض الآخر فقد اعتبرها علىأ ا علم وفن كما يلي :

المحاسبة علم وفن تتضمن مجموعة القواعد المحاسبية هذه القواعد التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وتتمثل هذه الهداف في تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والتبادلات التجارية بشكل يسهل معرفة هذه العمليات خلال فترة مالية معينة. [2]

كما قال البعض بأن " المحاسبة علم و فن تقييم العمليات ذات الأثر المالي بوحدات نقدية ، و تسجيلها و تصنيفها و تلخيصها و تفسيرها كحقائق مالية تخص المشروعات الفردية و شركات التضامن و شركات المساهمة و الهيئات و الجمعيات ولتي لا دف إلى الربح كالجمعيات الخيرية ، الدينية ، الثقافية ، التعاونية ، الأندية ، الجمعيات ، الوحدات الحكومية و غيرها ، من ثم عرض مراكزها المالية و نتائج أعمالها بصورة تعكس وضعها بشكل عادل .

[1] خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ةالمخطط المحاسبي الوطني . ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر 2003، طبعة ثانية ، ص09

[2] نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص04

و المحاسبة كعلم هي الإطار العام المنظم للقواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما (مبادئ المحاسبة الدولية)أما المحاسبة كفن فتتمثل بالكيفية التي يتم بـا تسجيل، تبويب و تلخيص العمليات عند مسك الدفاتر.

و المحاسبة كغيرها من العلوم الاجتماعية و الإنسانية نشأت و تطورت لتلبية احتياجات الإنسان في تنظيم معاملاته المالية و عملياته الاقتصادية الناجمة عن تبادل السلع و تقديم الخدمات ، و يعبر عن تلك السلع و الخدمات بوحدات نقدية .[1]

الفـرع 2 : مبـادئ المحاسبـة :

إن للمحاسبة مبادئ أساسية متفق عليها و مقبولة بشكل عام و التي لن تقبل هذه المبادئ إلا إذا طبقت بالحرف الواحد و قد نلخصها فيما يلي:

1 – كيـان الوحـدة الاقتصاديـة :

إن نشاط الوحدة الاقتصادية يعني خلق شخصية معنوية لها : و أن هذه الشخصية تكون مستقلة عن مالكي المشروع و أن تصرفات مالكي المشروع بأموالهم الخاصة لا تؤثر و لا تنعكس على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية و في حالة تعامل مالك الوحدة بصفة مع الوحدة الاقتصادية التي يملكها فإنه يعامل معاملة الزبائن الآخرين. [1]

5– مبدأ استمرارية الوحدة (النشاط) :

إذا تكونت أي وحدة اقتصادية فإن من أهم الأهداف التي تضعها في الاستمرارية في نشاطها الاقتصادي إلى أجل غير مسمى لذلك نرى بأن الأصول و الممتلكات التي تملكها الوحدة يستمر استخدامها طيلة حياة الوحدة لا تقيم هذه الممتلكات على أساس القيمة الحالية أي مل قيمة التصفية و لا تأخذ بعين الاعتبار ألاتقرر تصفية الشركة و بيع ممتلكا ـا . [2]

3 – مبدأ التكلفـة التاريخيـة :

إن هذا المبدأ يقرر أن التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المنشأة ، و تتضمن التكلفة جميع النفقات و المصروفات التي تكبد ـا المنشأة في الحصول على الأمل و حتى أصبح جاهزا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمنشأة ، و بذلك فهي تمثل ثمن الشراء بالإضافة إلى جميع مصاريف الشراء و التي تتمثل في نقل ، شحن ، عمولة ، تأمين ، جمارك.....الخ .

و تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها و موضوعيتها و ذلك لان الأسعار محددة

[1] بلال ساسان ، دور المحاسبة العامة في تسيير المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس ، جامعة الجزائر سنو 2006/2005 ، ص 20

[2] خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سبق ذكره ، ص 10

و معروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية و هي غير قابلة للجدل أو التغيير. [1]

4_ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات :

يقر هذا المبدأ بان معرفة صافي دخل أي مشروع لفترة مجانية محددة يتم عن طريق مقابلة المصروفات التي تم إنفاقها خلال هذه الفترة بالإيرادات التي تم الحصول عليها وتحققت خلال الفترة نفسها ، وحتى يمكن تحديد الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة الزمنية لابد من اعتبارها إيرادات ومصروفات متحققة وقد اختلف المحاسبون في مفهوم تحقيق الإيرادات والمصروفات ، ونشأ عن ذلك أساسان هما :

أ _ أساس الاستحقاق :

وهذا يعني بان يؤخذ في الاعتبار كل مصروف أو إيراد يخص الفترة المالية بغض النظر عن المدفوع أو المقبوض منه.

ب _ أساس النقدي :

وهذا يعني بان يؤخذ في الاعتبار كل مصروف أو إيراد يخص الفترة المالية بغض النظر عن المدفوع أو المقبوض منه.

5_ مبدأ الموضوعية :

أن هذا المبدأ يعني بان المعلومات والبيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي وليس على حكم شخصي ، ومثال ذلك الإثبات الموضوعي للشبكات و كشوفات البنك والفواتير ومستندات الشراء وقوائم الجرد الفعلية للبضاعة .

6_ مبدأ الأهمية النسبية :

أن هذا المبدأ يعني إبراز أهمية بعض الحسابات في مواقع معينة في القوائم المالية ، بينما يمكن دمج أكثر من حساب لعدم أهمية النسبة بالنسبة للمنشأة ، وهذه الأهمية مختلفة من مشروع اقتصادي لآخر ، فالمهم بالنسبة للمنشأة (أ) قد لا يكون مهما بالنسبة للمنشأة (ب) .

7 _ مبدأ الإفصاح:

هو ان يكون القوائم المالية كاملة تشمل على جميع البيانات الضرورية لإظهار الصورة الحقيقية لمركز المشروع المالي ويجب أن تشمل القوائم المالية على كافة الملاحظات والمذكرات التي تعتبر أساسية ومكملة ومترابطة ومن أمثلة ذلك تفاصيل البضاعة ، آخر المدة وأسس تقييمها ، والالتزامات العريضة والمخاطر المحتملة غير العادية وطرق الاستهلاك .[2]

---

[1] نفس المرجع ص 42

[2] عليان الشريف ، وفائق شقير ، رياضي الحلي ، احمد الجعبري ، رشاد القصار ، الجزء 1 ص 31
دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى 2000، ص ، 30

8 _ مبدأ الثبات أو التجانس :

يقضي هذا المبدأ بان تستمر المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية نفسها في القياس أو التقييم وذلك على مدار الفترات المالية المتتالية ، وفي حالة الخروج عن مبدأ آو سياسة محاسبية معينة مستخدمة في إعداد البيانات المالية ، فيجب أن يكون ذلك لأسباب جوهرية ومقبولة ، وفي حالة قبول هذا الخروج ، يجب الإفصاح عن هذا التغيير وعن أسبابه وعن أثاره في القوائم المالية إذ كان تقدير هذه الآثار ممكنا ، ويتم التأكد من تطبيق هذا المبدأ في مجال السياسات المتبعة في تقييم بضاعة آخر المدة ، وفي مجال استهلاك الأصول الثانية وغيرها .[1]

10 _ مبدأ الحيطة والحذر :

وهو التزام جانب الحيطة لضمان عدم المبالغة في الإرباح أو تحسين المركز المالي ويجب اخذ الخسارة المتوقعة بعين الاعتباروكأ ا خسارة محققة ، وإهمال الزرع المتوقع ويسري هذا المبدأ على تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ، وتكوين المخصصات اللازمة لبعض الأصول المداولة .[2]

11_ مبدأ القيد المزدوج :

تعتمد المحاسبة القيد المزدوج لماله من فوائد كبيرة واكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة ، ويمكن الاستفادة من هذا المبدأ بنقطتين ايجابيتين هما :

_ توضيح تكوين نتيجة الإدارة المؤسسة

_ مراقبة حسابية للتسجيل المحاسب الذي يخص مجموع الحسابات المدينة ومجموع الحسابات الدائنة.[3]

المطلب 4: أنواع المحاسبة ووظائفها:

الفرع 1: أنواع المحاسبة:

هناك العديد من المحاسبة نذكر منهم ما يلي:

1 _ المحاسبة المالية (العامة):

يطلق عليها البعض لفظ "العامة" والبعض الآخر لفظ " المعمقة" وتعني مجموعة من الإجراءات والوثائق والمستندات ، الموجه لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة .

1 محمد مطر مرجع سبق ذكره ص 43.

2 عليان الشريف ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

3 ساسان بلال ، دور المحاسبة العامة في تسيير المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

قصد تقويمه واثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة ، إسنادا إلى نظام محاسبي موحد (دليل محاسبي وطني) يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جمع المتعاملين الاقتصاديين ، ومن هنا كانت تسميتها المختلفة ، فهي محاسبة مالية ، لأ ـا تنصب على مسايرة الذمة المالية المالية للمؤسسة ووضعيتها ، من حين لآخر ، وهي محاسبة عامة لأ ـا تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية ، وهي محاسبة معمقة ، لأ ـا تقوم بكل هذه الأمور ، وتطلع بمجمل هذه المهام إسنادا إلى دليل محاسبي وطني موحد.

2 _ المحاسبة التحليلية:

وتسمى أيضا " محاسبة التكاليف " والبعض الأخريسمو ـا ب " محاسبة الاستغلال " وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع شهر ، ثلاثي) قصد تقويم المتوجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة ، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهـة أخرى ....

ومن هنا كانت تسميتها المختلفة، فهي محاسبة تحليليةلأ ـا تعتمد بتحليل المبالغ التي تم تسجيلها في المحاسبة العامة ثم تعتمد بحساب تكلفة إنتاج الوحدة من المتوج الذي تنتجه المؤسسة ومنه تحديد أسعار البيع.....

وهي محاسبة التكاليفلأ ـاتكرس كل مبيعا ـا لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتوجات أو الخدمات (المتوجهة للنشاط العام) المؤداة ، وبالتالي حسا ـا بصورة دقيقة ، لاسيما الفعلية منها ، أي التي حدثت في الزمن الماضي ، وهي محاسبة استغلال .

ـا ستهدف مراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) لإعادة النظر في آلية سير النشاط على مستوى مراكز التحليل المتاحة في المؤسسة ، وبالتالي ترشيده .[1]

3_ المحاسبة التقديرية:

1 احمد طرطار مرجع سبق ذكره .ص 26.

ويطلق عليها البعض لفظ " المعيارية " والبعض الأخر لفظ " النمطية" وتعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن القادم (المستقبلي) لذلك فالمحاسبة التقديرية هي امتداد للمحاسبة التحليلية بل هي فرع منها ، غير أن الأولى تبنى على تقديرات أو أرقام وقيم فعلية متوجهة للنشاط ، على أن الفرق بينهما (أي بين ماهو مقدر وما هو متحقق فعلا) يشكل وسيلة للمؤسسة لترشيد نشاطها ، وهو ما يسمى بتحليل الفروق المتوجة لمراقبة التسيير ، وهذه الأصناف الثلاثة من المحاسبة تدخل ضمن

1_ محاسبة المؤسسة:

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أعراض المؤسسات لاسيما الاقتصادية منها ، خدمية كانت أو إنتاجية ، خاصة كانت أو عمومية

- إن المعلومات التي توفرها المحاسبة العامة على الرغم من أهميتها وضروريتها ، وتبقى غير كافية للتعرف على خبايا النشاط والإلمام ـا جيدا ولذلك عدة أسباب :
- المحاسبة العامة مجبرة على مراعاة واحترام قواعد التقويم والتسجيل
- أ ـا تستخدم المعطيات الفعلية التاريخية (المستحقة في الماضي)
- أ ـا تبتعد في بعض الأحيان عن الأسباب الاقتصادية لأجل الضرورات القانونية والجبائية .
- أ ـا لا تلتقط الحقائق ألا في شكلها القيمي (النقدي) على الرغم من أن إبعادا فيزيائية كبيرة تشكل مقاييس محددة للنتيجة .

وهذه الأسباب تجعل المسؤولين على المؤسسة يسعون للحصول على أداة أخرى تمكنهم من الاطلاع على شروط التشغيل الداخلي بصفة أفضل وانجح وهذه الأداة هي المحاسبة التحليلية التي تستوفي معلومات من المحاسبة العامة أصلا .

2_ المحاسبة العمومية:

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعود وصايتها إلى الدولة أوهيئا ـا القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة.....الخ)والبعض يسميها بالمحاسبة " الموازناتية"لأ ـا تنبني على الموازنة بين الإيرادات والنفقات وبالتالي هي محاسبة متميزة ، تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة ، في شكل نفقات موزعة على الإدارات العامة .[1]

3_ المحاسبة الوطنية:

1نفس المرجع السابق ، ص27 .28..29

تعتمد هذه المحاسبة بقياس الناتج الوطني والدخل الوطني ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية الوطنية في هذا الناتج.[1]

الفرع 2: وظائف المحاسبة

إن للمحاسبة عدة وظائف نلخصها في النقاط التالية :

- تمكن المؤسسة من معرفة دائنيتها ومديونيتها وتحديد وضعها المالي .
- المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب
- تساعد المحاسبة الوطنية بمعلومات وذلك بغية تقسيم الدخل القومي
- تعتبر قاعدة أساسية للتحليل المالي
- تزويد المحاسبة التحليلية بمعلومات كافية .[2]

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة العامة :

تعتبر المحاسبة العامة أداة أو تقنية تستعملها المؤسستلتسجيل العمليات التي تقوم ا كل يوم ، ويتم ذلك في دفتر خاص يعرف بدفتر اليومية ، أي أن المحاسبة العامة هدفها الوحيد والرئيسي هي تسجيل مختلف التدفقات التي تقوم ا المؤسسة دون تحليلها ، ومن خلال المبحث سنحاول إعطاء بعض المفاهيم والتعاريف الخاصة بالمحاسبة العامة .[3]

المطلب 1 : مفهوم المحاسبة العامة

: يمكن تعريف المحاسبة العامة علىأ ا تقنية تعتمد بدراسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة من الناحية المالية ، وذلك بالنسبة للمؤسسات مهما كانت طبيعة نشاطها (إنتاجية ، تجارية ، خدماتية) وذلك عن طريق تسجيل وتبويب وتلخيص رصيدجميع العمليات التي تقوم ا المؤسسة في الدفاتر المحاسبية المعروفة .

المطلب 2 : فوائد المحاسبة العامة :

للمحاسبة العامة عدة فوائد تقوم بتلخيصها فيما يلي :

01 – فوائد المحاسبة العامة بالنسبة للمؤسسة :

- معرفة نتيجة الاستغلال الصافية عن طريق حساب لربح الإجمالي (الهامش الإجمالي) القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال.
- هي الأساس في إعطاء المعلومات اللازمة للمحاسبة التحليلية ، محاسبة التكاليف

[1] بن عيس عائشة ، بو احمد إيمان ، المحاسبة في الإدارة المالية للمؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس تخصص محاسبة ، سنة 2004 ص 37

[2] إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1999، ص 04

[3] بلال ساسان ، دور المحاسبة العامة في تسيير المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

- امتداد التسيير التقديري بالعناصر اللازمة لمعرفة ودراسة الفروق .
- تعتبر المحاسبة العامة القاعدة الأساسية للتحليل المالي .[1]

02 – فوائد المحاسبة العامة بالنسبة للمتعاملين مع المؤسسة :

تقدم المحاسبة العامة المعلومات التي ـم الشركاء، الزبائن، الموردون، العمال و الدولة عن طريق الحسابات و الكشوفات و الميزانية .

03- فوائد المحاسبة العامة بالنسبة للدولة :

حساب الدخل الوطني

04- فوائد المحاسبة العامة بالنسبة للضرائب :

تحديد الوعاء الضريبي بعد حساب النتيجة الخاضعة للضريبة

المطلب 03: وظائف المحاسبة العامة:

إن للمحاسبة العامة عدة وظائف يمكن تلخيصها فيما يلي :

01 الوظيفة القانونية :

سواء كانت المؤسسة (إنتاجيةتجارية خدماتية) فإ ـا ملزمة بمسك محاسبة حسب المادة التاسعة من القانون التجاري الجزائري "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيها يوما بعد يوم عمليات المؤسسة .....".

كذلك حسب المادة الثانية عشر " يجب أن تحتفظ الدفاتر و المستندات لمدة عشر سنوات كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة....." .

02- الوظيفة الجبائية :

إن إلزامية مسك الدفاتر المحاسبية تؤدي إلى التحقق من أن العمليات المحاسبية تمت فعلا ، و هذا يؤدي بدوره إلى تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة ، و بالتالي تحديد الضريبة على الأرباح .

03-الوظيفة الرقابية:

1 محمد بوتين ، مبادئ المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999، ص19.

و بدورها هذه الوظيفة تنقسم إلى قسمين :

- رقابة داخلية تكون على مستوى المؤسسة
- رقابة خارجية تتم خارج المؤسسة (مصلحة الضرائب) .

04 – الوظيفة التسييرية :

المحاسبة كما هي معروفة تقوم بتعريف و تسجيل ما للمؤسسة من حقوق و ما عليها من التزامات ، و يظهر ذلك من خلال إعداد الميزانية التأسيسية للمؤسسة ، و للمحاسبة دور فعال في تسيير المخزونان عن طريق تسجيل كل ما يدخل و ما يخرج و ذلك باستعمال الجرد الذي يعتبر تقنية أساسية في تسيير المخزونان ،كمأ ا تلعب دور في التسيير المالي و ذلك من خلال :

01. تسيير الخزينة حتى يتمكن المسيرون من معرفة الحالة النقدية في تاريخ محدد و البحث في نفس الوقت على الحلول اللازمة في حالة عدم التوازن الذي يظهر في رصيد الخزينة.

02 . معرفة مصدر الأموال التي تحصل عليها المؤسسة، تسيير المدينون و الدائنون و هذا بمعرفة الديون التي هي للمؤسسة و التي هي على عاتقها.

05– الوظيفة الاقتصادية:

وهي إعطاء معلومات قيمة و متنوعة الخاصة بنشاط المؤسسة و عن وضعها الاقتصادي ، و عن تجميع هذه المعلومات من جميع المؤسسات الوطنية يمكن وضع الاقتصاد الوطني .[1]

المطلب 04 : التغيرات التي طرأت على المحاسبة العامة :

تندرج التغيرات التي طرأت على المحاسبة العامة منذ ظهورها إلى يومنا هذا فيما يلي :

- **التغيرات في ذاتية المحاسبة :**

المحاسبة هي وسيلة لإنتاج البيانات الإدارية بعدما كانت أداة للمحافظة على أصول المؤسسة و قياس النتائج، و مع ظهور الحاسبات الآلية و أسلوب بحوث العمليات و تطور المؤسسات تطورت المحاسبة لتستخدم إمكانية هذه الوسائل في وظائفها المختلفة.

- **التغيرات في أهداف المحاسبة :**

إن المحاسبة العامة في الماضي ترتكز على تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، و قياس نتيجة أعمالها، أما الآن أصبحت تعني بشكل كبير بتزويد الإدارة البيانات التي تحتاجها لاتخاذ القرارات الرشيدة.

- **التغيرات في أسلوب المحاسبة و طرقها :**

1 نفس المرجع السابق ص 20.

كانت تستخدم عددا محدودا من الدفاتر ، أما الآن فتعددت هذه الأخيرة و تنوعت طرق استخدامها و أصبحت تستعمل الآلات في إثبات العمل و معالجة البيانات ، و دمجت نظم محاسبية مع أنظمة تشغيل البيانات باستخدام برامج الحسابات الآلية ، و تستخدم المحاسبة الآن أسلوب بحوث العمليات لتجهيز البيانات ، و عرض البدائل المختلفة للوصول إلى قرارات إدارية سليمة .

المبحث الثالث: طبيعة أهمية و أهداف المحاسبة العامة:

إن التغيرات التي طرأت على المحاسبة العامة مثلما لاحظنا في المبحث السابق تؤدي بنا إلى معرفة أن المحاسبة لها أهداف مسطرة ، كما أ ا لا تخلو من أهمية بالغة على مستوى المؤسسة ، كيف لا و هي التي تزود القائمين على إدارة المشروع و الأطراف المعنية الأخرى (أصحاب المشروع ، الدائنين ، البنوك .....الخ) بالمعلومات المالية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات التي يمكن أن تؤثر على حياة المشروع أو مستقبله .

المطلب 1 : طبيعة و دور المحاسبة العامة :

إن المحاسبة العامة لها طبيعة و دور بالغين و المتمثلان فيما يلي:

الفرع 1: طبيعة المحاسبة العامة:

إن المحاسبة العامة ترتبط ارتباطا وثيقا بالمحاسبة التحليلية و بالعلوم الاجتماعية الأخرى ، لذلك يمكن أن نقول بأن المحاسبة العامة تتمثل طبيعتها في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة (تحديد نتيجة الدورة) فمثلا المحاسبة على مستوى القانون دف إلى إعداد القوائم المالية لتحديد نتائج أعمال المشروع مركزه المالي بالإضافة إلىأ ا وسيلة هامة لخدمة الإدارة ، فالإدارة الحديثة الواعية لا تتخذ قرارا ا بناء على اجتهادات شخصية و إنما بالاعتماد على بيانات محاسبية و هي وسيلة هامة لتزويد الإدارة بالمعلومات الاقتصادية و بالتالي تساعدهم بالقيام بوظائفهم الرئيسية كالتخطيط ، التوجيه ، القيادة ، التنسيق و الرقابة .[1]

ولا شك أن كل جزء من اجتزاء تمع، سواء أكان فردا أو جماعة بأكملها أو فرع من المكومة يواجه عملية اتخاذ قرارات بشان استخدام موارده، والمحاسبة هي الوسيلة التي تساعد في اتخاذ هذه القرارات عن طريق:

1 خالد أمين عبد الله ، سليمان حسن عطية ، هاني محمود أبو حيازة ، أصول المحاسبة مركز الكتب الأردني ص19

1- التسجيل 3- التلخيص

2- التبويب 4- التقرير عن العمليات المالية للمشروع وتفسير أثارها على كيان هـذا المشـروع .

وهذا التعريف يجعل من الواضح أن عملية التسجيل أو إمساك الدفاتر ، ماهي إلا الخطوة الأولى في العملية المحاسبيـة .

وتستخدم المعلومات المالية التي تستخرج من الدفاتر المحاسبية استخداما مباشر وغير مباشر كما هو مبين في الجدول التالـي: [1]

- مستخدمون مباشرون * مستخدمون غير مباشرون

ملاك المشروع	اتحادات العمال
المديرون	المحللون الماليون
الدائنون	أسواق الأوراق المالية
الموردون	المحامـون
السلطات الضريبية	السلطات الرقابية
العاملون	الصحافة المالية
العملاء	اتحاد التجارة

الفرع 2: دور المحاسبة العامة:

1 جيمس كاشين ، أصول المحاسبة ، الدار الدولية للاستمارات الثقافية ، مصر ، الطبعة السابقة 2006 ص10.

إن المحاسبة العامة (المالية) دور مهم وخطير في حياة المؤسسة ومحيطها فهي عبارة عن نظام متكامل من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لحساب وقياس الذمة المالية للمؤسسة على امتداد محطتين أساسيتين هما :

1- أثناء السنة المالية : ويبرز دورها من خلال التسجيل المنتظم للتغييرات التي طرأت على مكونات الذمة المالية للمؤسسة وكذلك رصد أسباب هذه التغييرات .

2- في نهاية السنة المالية : وذلك من خلال تمثيل (تصوير) حسابات النتائج المتوجة لعمليات أداء النشاط ، وإبراز الوضعيات المحاسبية لعناصر هذه الذمة (من أصول وخصوم).

المطلب 2: أهمية وأهداف المحاسبة العامة

إن المحاسبة العامة أهمية وأهداف بالغين والمتمثلان فيما يلي:

الفرع 1: أهمية المحاسبة العامة:

لقد اهتمت ا تمعات منذ القدم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المنتظمة نظرا لما تكتسبه من أهمية بالغة ، غيرأ ا لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملا و مضبوطا بالمعنى الذي تعرفه في الآونة الأخيرة ، لذلك نرى بان المحاسبة تكتسي أهمية بالغة الأثر في حياة المؤسسة ، سواء في علاقتها مع نفسها أو في علاقتها مع محيطها وذلك على النحو التالي .

أ – في علاقتها مع نفسها :

وذلك من خلال ممارسة عمليات الإثباتالمحاسبي والقانوني ريات أحداث نشاطها، وتقويمه بصفة مستمرة ومتواترة، وكذلك رصد حركة الأموال والالتزامات.الخ.الخ .

ب – في علاقتها مع محيطها :

من خلال كشف نتائج النشاط وإبراز تشكيلية لذمتها المالية ووضعيتها المحاسبية ، من حين لآخر ، لتشكيل عناصر إثبات لجهات مختلفة ومن أهم هذه الإثباتات :

- جهاز الرقابة ، كمصالح المنافسة والأسعار
- الوصاية : بحسب ارتباطها الإداري أو التنظيمي
- مصالح الجباية: لفرض الضرائب المناسبة
- الجهاز القضائي: كحجة عند الاقتضاء لاسيما في حالة المنازعات
- الجهاز الحكومي: لتزويده بمعلومات تخص تجميع الحسابات الوطنية.[1]

وفيما يلي نقوم بالبيان أكثر فيما يتعلق بمستخدمي البيانات المحاسبية والفوائد التي يحصلون عليها:

1- أصحاب المشروع :

1 احمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية (بن عكنون) ص . 26.25.

تخدم المحاسبة أصحاب المشروع لأنها لهم أوضاع منشأتهم بالإضافة إلى نتائج أعمالها من ربح أو خسارة.

2- دائنوا المشروع والموردون :

تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة دائني المشروع في الحكم على الوضع المالي له وبالتالي حركة النقدية فيه ومقدرته على تحمل وسداد الديون.[1]

3 – إدارة المشروع:

تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، و خاصة تلك التي تتعلق بالاستعمال الكفء للموارد المحدودة في المشروع، أيضا تساعد البيانات المحاسبية إدارة المشروع في الرقابة على الموارد المالية و البشرية المتاحة.

4 – دائرة ضريبة الدخل :

تساعد البيانات المحاسبية المتخرجة من دفاتر المنشأة موظفي دائرة ضريبة الدخل على تحديد الربح الخاضع للضريبة، و بالتالي على تحديد حق الدولة في أرباح المشروعات.

و كذا فإن عملية المحاسبة لا تعد مقتصرة على المالكين ، المساهمين و المديرين و كذا العملاء ، الموردين و المصارف ، بل ازدادت أهميتها و الحاجة إليها من قبل فئات عديدة ، إذ أن اغلب الأشخاص إن لم نقل جميعهم يمارسون فعليا و يواجهون عمليا كل يوم العديد من العمليات ، الإجراءات ، الأحداث لمعاملات ذات الطابع المالي و المحاسبي لدرجة نجدهم يساهمون في تطبيق بعض المفاهيم المحاسبية كما يسعون جاهدين لتحقيق الهدف العام من المحاسبة و المتمثل بالنتاج و خلق المعلومات المحاسبية ذات الطابع المالي و المحاسبي ، فعلى سبيل المثال يرغب الموظف في التعرف على كيفية حساب صافي المرتب الشهري و أسس حساب الاقتطاعات المختلفة بما فيها الاقتطاعات الضريبية ، كل هذا يعكس لنا مدى أهمية المحاسبة و مجال استخدامها في الحياة العملية و ممارسة مختلف الأنشطة و الفعاليات الاقتصادية مما يحتم ضرورة قيام الإداريين و المسؤولين عن صنع القرار .

بالتعرف و الاطلاع على الأسس و المبادئ المحاسبية الواجب استخدامها في قياس دخلهم السنوي و تحديد وعاء الضريبة و الحكم على مدى كفاءة و مردودية نشاطهم و عائدية رأسمالهم . و هكذا الاهتمام بالمحاسبة لم يعد يقتصر على الوحدات الاقتصادية و القائمين عليها بل تعداه ليشمل المواطن

العادي، إذ نجد مثلا رب الأسرة يمارس يوميا و شهريا إعداد موازنة الإنفاق العائلي لكي يتجنب حدوث عجز في شهر ما لا يستطيع تغطيته [2].

[1] خالد أمين عبد الله ، سليمان حسن عطية ، هاني محمود أبو حيازة ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

[2] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة دار وائل للنشر، الطبعة الأولى عام 2004 ص 123-124

الفرع 2: أهداف المحاسبة العامة:

تتمثل أهداف المحاسبة العامة فيما يلي :

1- تزويد المعلومات المالية عن الأصول التي يملكها المشروع و الالتزامات التي تترتب عليها .

2- تزويد المعلومات التي تقيس نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة.

3- تزويد المعلومات المالية المتعلقة بالتدفقات النقدية للمشروع و مدى قدرته على تسديد التزاماته و حقوق الغير .

4- المساعدة في عملية الرقابة على عمليات المشروع بتزويد القائمين على إدارته بالوسائل و الإجراءات التي تمكنهم من تأدية جميع العمليات المالية بطريقة سليمة و إعداد التقارير و البيانات المالية المختلفة [1] .

أما الهدف الأساسي للمؤسسة فيتمثل في مجموعتين رئيسيتين هما:

1- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الخارجيين و تمثل بشكل أساسي إعداد القوائم المالية الختامية ، إذ أن توفير هذه القوائم و التي تعتبر بمثابة المنتج النهائي انظم المحاسبة المالية يعتبر على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للأطراف أو الفئات الخارجية مثل المساهمين الحاليين و المحتملين ، المقرضين ، الموردين ، المحللين الماليين ، و الجهات و الهيئات الحكومية و غيرها من الأطراف ذات المصلحة بالمشروع .

و يمكن للمعلومات المحاسبية إن تخدم هذه الأطراف في أغراض مثل: اتخاذ القرارات المالية سواء في مجالات الاستثمار أو في مجالات التمويل و الإقراض، كما يمكن أن تخدم الهيئات الحكومية في الأغراض الضريبية و في مجالات إعداد الخطط العامة على مستوى الدولة.

2- توفير معلومات أخرى تخدم أغراض المستخدمين الداخليين ، و تشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات الرقابة ، التخطيط ، اتخاذ القرارات ، و تقييم الأداء .[2]

المطلب 3: خصائص المحاسبة العامة:

تتميز المحاسبة العامة عن غيرها بعدة خصائص أو امتيازات و المتمثلة فيما يلي :

[1] نعيم دهمش . مرجع سبق ذكره ص 16

[2] محمد مطر، مرجع سبق ذكره ص 30

1 – تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إداري و قانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدةو التي تترجم مجمل العمليات ا سدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها (بقية المتعاملين الاقتصاديين).

2 – تلبي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي و المالي ، و كذلك القانوني و الجبائي باعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة تمكن هذه الأخيرة من :

أ – رصيد حركة نشاطه.ا

ب – تقويم هذا النشاط.

ج – إبراز أكثر هذا النشاط على مكونات الذمة المالية.

د – معرفة صافي المركز المالي .

إللمزايا و الخصائص سالفة الذكر و التي تمتاز ا المحاسبة في حياة المؤسسة و محيطها لن تتأتى ا إلا من خلال:

- المسك المحاسبي الدقيق للدفاتر و المستندات لتلبية ضرورات النظام القانوني
- رصد و متابعة حركية الحسابات و الأموال ، لتلبية حاجة النظام الاقتصادي و المالي معا .
- التنفيذ بإجراءات المسك لهذه الدفاتر و المستندات .
- حساب نتائج الأداء للتقويم و فرض الضرائب ، لتلبية حاجات النظام الاقتصادي ، المالي و الجبائي[1]

المطلب 4: علاقة المحاسبة العامة بالمحاسبات الأخرى:

العلاقة التي تربط بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية هي علاقة وطيدة حيث أن المحاسبة العامة تزود المحاسبة التحليلية لجميع البيانات الضرورية لها كما أن المحاسبة التحليلية تزود المحاسبة العامة بالبيانات أو المعلومات الضرورية المتمثلة في التحليل والتفسير من خلال هذا نقول أن طبعة المحاسبة التحليلية تتمثل أساسا في دراسة وتحليل وحساب ومراقبة وتقييم مختلف التكاليف الخاصة بالمؤسسة على مستوى جميع أنشطتها . وفيما يلي نحاول إظهار أوجه التشابه وأوجه الاختلاف .

1- أوجه التشابه :

- إن كلا من المحاسبين تتبعان المبادئ والسياسات والإجراءات نفسها .
- المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (الأصول والخصوم) تمهيدا لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي في المركز المالي.

- المحاسبة التحليلية تعتبر مملكة للمحاسبة العامة . حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية ، فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ .[1]

[1] أحمد طرطار مرجع سبق ذكره ص 25/24.

2- أوجه الاختلاف : وتتمثل الاختلافات فيما يلي :

أ – الهدف من المحاسبين: لقد رأينا أنالمحاسبة العامة دف أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية موع المؤسسة كما تساهم.[2]

في تحديد الميزانية العامة لآخر السنة بعد تقييد التحولات التي تحدث لعناصرها خلال السنة المالية ، إما المحاسبة التحليلية فهي بالعكس تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية (أو الفصلية أو الشهرية)بصفة منفصلة لكل منتوج على حدي ، ونلاحظ أن المحاسبة العامة تعتمد في نفس الوقت بدورة الاستغلال والوضعية المالية العامة للمؤسسة .

ب- المدة الزمنية تعتمد المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة وحركة ممتلكا ا خلال السنة المالية وتعمل على تسهيل هذه العمليات طوال فترة الاستغلال ، وقد تحدد ميزانيات ونتائج استغلال شهرية أو فصلية أو سنوية حسب اختلاف حجم نشاط ونوعية تسيير المؤسسة ، أما في المحاسبة التحليلية فالفترة التي تكون مقياسا للتحليل هي الشهر عاديا ، إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة التحليل

ج- مصدر المعلومات : المعلومات التي تستغلها المحاسبة العامة تخضع كلية للمخطط الوطني للمحاسبة الذي يحدد كيفية التسجيل والحصول على المعلومات والأعمالالتي يقوم ا المحاسب وأشياء أخرى ، بينما المحاسبة التحليلية تستعمل بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المحاسبة العامة معلومات أخرى تخرج عن هذه المعلومات الأخيرة ، كما تستعمل أدوات تحليل خاصة لا تشبه الأدوات المستعملة في المحاسبة العامة (مثل نقطة الصفر) .(والعناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة) .

د- الحسابات التي تستعملها تستعمل المحاسبة العامة حسابات خاصة ا والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف باختلاف البلاد والنظام ، فمثلا في الجزائر المخطط المحاسبي الوطني ، أما

---

1 عماري خديجة ، لحفاير سليمة ، المحاسبة التحليلية ودورها في تسيير الإنتاج ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس تخصص محاسبة ، دفعة 1. ص 40 .

2 ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، محاسبة تحليلية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر طبعة 2000، ص 11. 12 .

المحاسبة التحليليةفتستعمل حسابات خاصة ـا تختلف عن حسابات المحاسبة العامة وهي تسمى الحسابات المنعكسة (comptes réfléchis)و تم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف رقم 9 في المخطط المحاسبي العام وهو المستعمل في الجزائر الآن بينما هناك محاولات لإعداد صنفا أخر حسب المعطيات والشروط الوطنية وهو في طور الإعداد.[1]

هـ- مستعملي النوعين (البيانات) : إن المستفيد الأساسي من حسابات المحاسبة العامة هم أصحاب المشروع والدائنون والمقرضون والعاملون بالمشروع ، أما المستفيد من بيانات المحاسبة التحليلية هي الإدارة الداخلية للمشروع التي تستعين من هذه البيانات في قياس وتحليل وفرض الرقابة على التكاليف والاسترشاد ـا في اتخاذ القرارات بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة .[2]

ويمكن تلخيص اختلاف المحاسبة العامة فيما يلي :

*** جدول يوضح أوجه اختلاف بين المحاسبة العامة والتحليلية**

العناصـــر	المحاسبة العامــة	المحاسبة التحليليــة
1) من حيث القانون	إجبارية	اختياريــة
2)ااا الأهداف	ماليــة	اقتصادية
3) ااا التوجه	العالم الخارجي	العالم الداخلي
4) ااا المعالجة	عامة	مفصلة
5) ااا الاستفادة	مديريات العامة	المسير والإدارة
6) ااا التصنيف	طبيعتها	حسب هدفها
7) ااا المعلومات	حقيقة مالية	تقريبية ، سريعة
8) ااا الزمن	الماضي والحاضر	الحاضر والمستقبل

إذا جئنا إلى تحليل الجدول السابق نلاحظ أن المحاسبة التحليلية هي محاسبة اختيارية على عكس المحاسبة العامة التي هي إجبارية ، إضافة إلى هذا نجد أن أهداف المحاسبة العامة هي مالية فبما أن أهداف المحاسبة التحليلية هي اقتصادية ونعني مالية أيأ ـا تم بالوضعية المالية ودورة الاستغلال ، أماقتصادية فنعني ـا

[1] ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره . ص 13

[2] بوشاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة ، دار الملكية ، طبعة 2004/2003، ص 163

الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية ، كما أن المعلومات التي بحوزة المحاسبة العامة تكون موجهة إلى العالم الخارجي أي تستفيد منها مديريات عامة كما أنالمعلومات التي بحوز ـا تكون حقيقية مالية بينما المحاسبة التحليلية فالمعلومات التي بحوز ـا تكون موجهة إلى المسير (العالم الداخلي) وهذه المعلومات تكون مفصلة والأكثر استفادة من هذه المعلومات هو المسير والإدارة بأشياء تقريبية وسريعة أما إذا جئنا إلى تصنيف المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية فيمكننا أن نصنف الأولى على حسب طبيعتها ومعلوما ـا تفيدنا في زمن الحاضر والماضي أما التحليلية فتصنف حسب هدفها أمامعلوما ـا فتفيدنا في زمن الحاضر والمستقبل .

المبحث 01: ماهية المخطط الوطني للمحاسبة:

قبل عام 1975 كانت المؤسسات الجزائرية تطبق النظام المحاسبي الفرنسي وبعد هذا التاريخ اجتهدت الإطارات الوطنية في الميدان المحاسبي وأصدرت نظام جزائري في المحاسبة يعرف بالمخطط الوطني للمحاسبة وبدأ العمل بتاريخ 1975/04/29 وقد تم توزيع مختلف الحسابات على عدة مجموعات أو أصناف أو أقسام وكانت كما يلي :

- الصنف الأول 01: الأموال المملوكة.
- الصنف الثاني 02: الاستثمارات.
- الصنف الثالث 03: المخزونات.
- الصنف الرابع 04: الحقوق (الذمم).
- الصنف الخامس 05: الديون.
- الصنف السادس 06: النفقات.
- الصنف السابع 07 : الإرادات .
- الصنف الثامن 08: النتائج.

إن الأصناف: 01*02*03*04*05* تعرف بحسابات الميزانية.

إن الأصناف: 06*07*08* تعرف بحسابات التسيير. [1]

المطلب 01 : تعريف المخطط الوني المحاسبي : المخطط الوطني المحاسبي هو عبارة عن وثيقة قانونية يشمل قائة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة إلى مجموعات تضم الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها ولهذا كان من الضروري توحيد هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صيغة وطنية .

المطلب 02: شرح المفاهيم المحاسبية الواردة فيه:

لقد انطلق المخطط المحاسبي الوطني في بنائه لجهاز المعلومات من فكرة المبنية التي تضم ا موعات التالية:

- سميت مكونات الموجودات (الأصول) والتي تتمثل في الاستثمارات، المخزونات، الذمم، والمطالب (الخصوم)، وتتمثل في الأموال المملوكة والديون مجموعات. تم إعطاء كل مجموعة رقم (01- أموال مملوكة / 02-استثمارات / .....الخ) على اعتبار أن الأمر يبدأ باستخدام الأموال المملوكة وتحويلها لاستثمارات وبعدها إلى مخزونات التي ينتج عنها حقوق وديون نتيجة عملية البيع والشراء.

  وينتج عن كل هذا مصاريف وإرادات وأخيرا تصل إلى : الصنف 08 النتائج التي نحصل عليها انطلاقا من مقارنة المصاريف والإيرادات .

[1] رابح حمودي المحاسبة العامة دروس نظرية وأمثلة عددية، دار المعرفة، سنة 2001، ص 12

- تم تقسيم كل مجموعة إلى حسابات رئيسية
- تم تقسيم الحسابات الرئيسة إلى حسابات فرعية .
- تم تقسيم الحسابات الفرعية إلى حسابات فرعية .

ويلاحظ أنه بالنسبة لأي حساب فإن الرقم الأول إلى اليسار يدل علىا موعة، والثاني إلى اليسار على الحساب الرئيسي، الثالث إلى اليسار على الحساب الفرعي، الرابع إلى اليسار الحساب الجزئي

اعتبر المخطط المحاسبي الوطني كل المصاريف مجموعة وأعطيت الرقم 06، والإيرادات مجموعة مستقلة وأعطيت الرقم 07.....

اعتبر المخطط المحاسبي الوطني بين الإيرادات والنفقات يسمى النتائج وخصصت مجموعة تحمل الرقم 08 وبالتالي نكون قد علمنا أن المخطط المحاسبي الوطني يتكون من 08 مجموعات 1، 2، 3، 4، 5 تخص حسابات الميزانية 6، 7 تخص حسابات التسيير، و8 تخص حسابات النتائج.[1]

بعد التصنيف قام المشروع الوطني المحاسبي بإضافةقم كان إلى جوار ا موعة أو الصنف وسمي بالعنصر الرئيسي، مثلا: مجموعة الاستثمارات تشمل على حسابات رئيسية منها ح/ 20 مصاريف إعدادية، ح/24 تجهيزات الإنتاج.

ا موعة 05 وتشمل عناصر (الحسابات الرئيسية) منها ح/52 دائنو الاستثمارات، ح/54محتفظ ا على الحساب ا موعة تشمل رقم واحد فقط.

الحساب الرئيسي يشمل على رقمين .

الحسابات الجزئية: وتتكون من 03 أرقام لتحديد الحساب الرئيسي لأن الحسابات الرئيسية تتمثل على العديد من العناصر الجزئية.

مثال : ح/ 24 تجهيزات الإنتاج يشمل على ح/243 معدات وأدوات وح/244 معدات النقل ، ح/245 معدات مكتب .[2]

مثال: ح/42 مدينو الاستثمارات يشمل حسابات جزئية منها:

ح/ 421 سندات المساهمة.

[1] شبايكي سعدان : تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الأولى ، ص 08 .09

[2] بوشاشي بوعلام : المنير في المحاسبة العامة ، دار هومة للطباعة العامة والنشر والتوزيع طبعة 2001 . ص 26 .

ح/ 422 سندات التجهيز.

ح/ 423 سندات التوظيف.

الحسابات الفرعية: وتتكون من 4 أرقام لتحديد أكثر دقة للحساب الجزئي.

مثال: ح/63 مصاريف المستخدمين.

ح/ 630 أجور المستخدمين.

ح/6300 أجور ورواتب.

ح/6301 ساعات إضافية.

ح/6302 مكافآت.

ح/6303 عطل مدفوعة الأجل.

ملاحظة هامة: منح المشروع الوطني المحاسبي حرية الإضافة والاختيار بعد الحسابات الثانوية إذا تعددت الحسابات.

مثال: ح/38 المشتريات
- ح/ 380 مشتريات البضاعة.
- ح/ 381 مشتريات المواد واللوازم.

لكن إذا تعددت البضاعة يحق للمؤسسة أن تضيف رقما آخر لترتيب البضاعة منها:

ح/3800 البضاعة نوع أ.

ح/ 3801 البضاعة نوع ب .

ح/ 3802 البضاعة نوع جـ .

وحتى البضاعة نوع (أ) يمكن أن تجزأ إلى أنواع أخرى أي بإضافة رقما آخر لترتيب هذه البضاعة هي الأخرى .

حساب الصنف 01: الأموال الـخاصة : لقد أعطى المشروع الوطني المحاسبي رقم 01 للدلالة على الأموال الخاصة وهي الأموال التي وضعت تحت تصرف المؤسسة من طرف فرد أو من طرف مجموعة من الأشخاص وتعد هذه الأموال مصدر من مصادر التمويل وتشمل مايلي :[1]

ح/10 أموال جماعية: هذا الحساب يمثل القيمة النظامية للحصص التي ساهم ـا الشركاء أو المساهمين. فإن كان مصدر لأموال الدولة يفتح حساب 100وهي المبالغ التي ساهمت ـا الدولة في المؤسسات

[1] بوشاشي بوعلام ، مرجع سبق ذكره . ص 26-40

كالشركات العمومية ، أما إذا كان مصدرها الجمعيات المحلية فيكون الحساب 101 كالبلدية ، الولاية والدائرة مثل مؤسسات النقل الحضري الولائي ، أما إذا كان مصدرها المؤسسات العمومية فيكون حساب 102 ، أما إذا كان مصدر الأموال هو مساهمات الشركات الخاصة فالحساب الذي يفتح هو حساب 103 ، أما إذا كان مصدر أفراد فالحساب الذي يفتح هو حساب 104 .[1]

المعالجة المحاسبية لحساب 10 : التسجيل المحاسبي للأموال الجماعية يمر بمرحلتين :

أ–المرحلة الأولىوهي مرحلة الوعود التي يعد ا المساهمون في إنشاء مؤسسة ما.

ب–المرحلة الثانية: وهي مرحلة تنفيذ الوعود المقدمة من قبل المساهمين.[2]

ح/11 أموال فردية: ويتعلق الأمر بالمؤسسات الفردية فقط ويقسم الحساب إلى حسابين جزئيين ح/110 أموال الاستغلال و ح/119 حساب المستغل.

ح/12 علاوات المساهمين: تمثل علاوة المساهمين الفائض في المساهمات عن القيمة الاسمية لسندات المساهمة أو حصص المساهمة.[3]

ح/13 الاحتياطات تمثل هذا الحساب الأرباح التي حققتها المؤسسة واحتجز ا ، أي الأرباح التي قررت المؤسسة إبقاءها دون توزيع وتحت تصرف المؤسسة .[4]

وتقسم إلى ح/130 الاحتياطات القانونية .

ح/ 131 الاحتياطات النظامية .

ح/ 132 احتياطات القانون الأساسي .

ح/ 133 الاحتياطات التعاقدية .

ح/ 134 الاحتياطات الاختيارية .

ح/17 الارتباط بين الوحدات : تسجل في هذا الحساب عندما تكون المؤسسة مكونة من عدة وحدات مثل : عند انتقال أموال مابين الوحدات أو تنازلات عن وسائل الإنتاج فيما بينها أو البضائع .....الخ. تسجل التنازلات كما يلي :

أ العناصر التي توجد قيمتها في إحدى الحسابات لدى الوحدة المتنازلة :

ح/89 العنصر المعني المتنازل عنه حديثا لدى الوحدة التي استلمت .

1 صالح خلص صافي، مرجع سبق ذكره.ص 145

2 بوشاشي بوعلام ، مرجع سبق ذكره . ص 40

3 نفس المرجع . ص 44

4 صالح خالص، مرجع سبق ذكره. ص 44

ح/17 ارتباط ما بين الوحدات دائما لدى الوحدة التي استلمت.

ب – تخص المنتجات أو خدمات التسيير:

- ح/89 تنازل بين الوحدات دائما
- ح/17 ارتباط بين الوحدات حديثا

} الوحدة المتنازلة

- ح/17 ارتباط بين الوحدات حديثا
- ح/89 تنازل بين الوحدات دائما

} الوحدة المستقلة ()[1]

ح/18–نتائج قيد التخصص : هذا الحساب تسجل نتائج السنوات من أرباح أو خسائر حيث في بداية السنة المالية يرصد حساب نتيجة السنة المالية ح/88 وتفتح حساب نتائج قيد التخصص في انتظار قرارات التخصص (قرارات التخصص هو في حالة وجود خسائر كيف يتم مواجهتها ، وإذا كان هناك أرباح هل سيتم توزيعها أم يتم الاحتفاظ بها كالاحتياطات أو هناك قرار آخر . [2]

ح/19– مؤونة الخسائر والتكاليف : وهي الأموال التي تخبأ لمواجهة أمر معين أو حادث محتمل الوقوع ويكون مرتبط بنشاط المؤسسة ويتفرع إلى حسابين هما :

مؤونة الخسائر والتكاليف 10 ويشمل هذا الحساب التغطية الغير أكيدة (تحمل في طياتها عنصر الشك واليقين) أما الثانية فهي مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات حالية 195 ويستعمل هذا الحساب لغرض تغطية تكاليف تحققت بتاريخ معين إلا أنه لا يمكن تحميل مبلغ هذه التكلفة على سنة التحقق لوحدها بل تحمل على عدة سنوات . [2]

حسابات الصنف 2 (الاستثمارات): وهي موجودات موجودات ذات عمر إنتاجي طويل نسبيا وهي قيمة ثابتة المادية والمعنوية والتي اقتنتها المؤسسات لغرض الاستعمال المباشر أو الغير مباشر في العملية الإنتاجية أو التجارية أو الخدماتية وتشمل على الحسابات التالية :

ح/20 – مصاريف إعدادية : هي تلك المصاريف التي تدفعها أو تنفقها المؤسسة وأيضا تسمى المصاريف التأسيسية .[2]

[1] بوشاشي بوعلام ، مرجع سبق ذكره . ص 44.

[2] خالص صافي صالح ، مرجع سبق ذكره . ص 146 148 149 .

حـ/21 – القيم المعنوية: يدخل ضمن هذا الحساب قيمة العناصر المعنوية والمزايا التي حصلت عليها المؤسسة أو اشتر ـا أو حازت عليها (حق الملكية الصناعية أو الصناعية.....) ويتمثل هذا الحساب على حسابينهما:ين هما : [1]

حـ/210 – شهرة المحل: هي سمعة المؤسسة تكتسبها من خلال الموقع الجغرافي للمحل والعملاء والمتعاملين مع المؤسسة والثقة المكتسبة بالإضافة إلى الاسم التجاري. وشهرة المحل تتأثر بعوامل عديدة منها الروح التجارية والاستقبال وطرق التسديد والثقة وغيرها وكلها تصب صمعة المؤسسة .

حـ/212 – حقوق براءات الاختراع:أي نقصد ـا حقوق الملكية الصناعية والتجارية.

حيث يسجل في هذا الحساب حقوق المؤسسة من براءات الاختراع والتأليف مثل : النماذج ، التصاميم ، العلامة التجارية .....الخ. [1]

حـ/22– الأراضي : تقيم الأراضي بصورة مستقلة من المباني المتعاملة عليها وذلك باستعمال المستندات التي تثبت وتبين قيمة هذه الأراضي ، وفي حالة انعدام مثل هذه المستندات فإن الثمن الإجمالي المدفوع للحصول على المباني والأراضي يتم توزيعها بالطرق والوسائل المتاحة للتوصل إلى تحديد قيمة هذه الأراضي .

وحساب الأراضي يشمل على ثلاث حسابات فرعية حسب طبيعة هذه الأراضي وهي الأراضي المعدة للبناء والورشات 220 ، المقالع والمناجم 224 ، والأراضي الأخرى 226 .

حـ/24 – تجهيزات الإنتاج : ويشمل هذا الحساب على الممتلكات التي اقتنتها المؤسسة لغرض استعمالها في الإنتاج أو في تسيير أعمالها المتعلقة بأعمالها الإنتاجية وليس لغرض إعادة بيعها ، وهذه الممتلكات تقدم منافعها الاقتصادية لأكثر من فترة مالية واحدة ويشمل هذا الحساب على عدة حسابات فرعية وهي :

حـ/240 المباني ويتضمن على حسابات فرعية أخرى هي:

حـ/2400 المباني الصناعية و حـ/2401 المباني الإدارية والتجارية .

حـ/241 المنشآت الأساسية الهيكلية ويتضمن على حسابات فرعية هي:

حـ/ 2410 طرق النقل و حـ/2411 منشآت فنية.

أما بقية حسابات تجهيزات الإنتاج هي:

حـ/242 منشآت مركبة.

حـ/243 معدات وأدوات.

حـ / 244 معدات النقل .

حـ/245 تجهيزات المكتب.

[1] بوشاشي بوعلام ، مرجع سبق ذكره . ص 47

ح/246 أغلفة قابلة لاسترجاع .

ح/منشآت وتركيبات . [1]

ح/25-تجهيزات اجتماعية : يشمل هذا النوع من الحسابات كل الأموال الثابتة المنقولة وغير المنقولة المخصصة للجانب الاجتماعي وليس الأغراض التجارية أو الصناعية . منها سكنات ونوادي العمال والمعدات الخاصة بالجانب الاجتماعي كالألبسة وغرف النوم .....الخ.حيث نجعل ح/25 مدينا وح/52 دائنو الاستثمارات دائنا .

ح/28 يسجل في هذا الحساب الاستثمارات التي لم ينته الإنجاز منها بعد.

- المعالجة المحاسبية لحساب 28 :

أ- إذا كانت المؤسسة نفسها تقوم بالانجاز نجعل ح/28 مدينا وح/73 دائنا .

ب- إذا قامت بالإنجاز مؤسسة أخرى نجعل ح/28 مدينا وح/ 52 دائنا .

عند الانتهاء من الأشغال نجعل ح/24 الإستثمار المنجز مدينا و ح/28 دائنا .[2]

ح/29- إهتلاك (إندثار) الإستثمار :

الإهتلاك هو عبارة عن النقص في قيمة الاستثمارات التي تمتلكها المؤسسة سواء أكانت ذلك نتيجة الاستعمال أو بعامل الزمن أو التقادم الفني .

يحسب الإهتلاك لغرض توفير الأموال اللازمة لغرض استبدال المكائن التي اهتلكت خلال فترة زمنية ، ويحسب الإهتلاك على الأصل من تاريخ شراءه .لذلك نجد أن الإهتلاك المتراكم يختلف من حيث المبلغ من أصل لأخر وذلك خلال طول الفترة التي مرت عليه من تاريخ الشراء ، ولذلك فإنه من الضروري تقسيم هذا الحسا ب إلى حسابات فرعية تتلاءم مع حسابات الاستثمار المعنية .[3]

الصنف 3: المخزونان: حسب المخطط الوطني للمحاسبة تنقسم المخزونان إلى عدة عناصر.

ح/30- البضائع : هي تشمل جميع الأشياء والمواد اللوازم المشتريات من طرف المؤسسة بغرض بيعها على حالها دون إجراء تغييرات عليها ، وتدخل ضمنها الغلافات الغير قابلة للاسترجاع (المباعة)

ح/31- مواد ولوازم: المواد الأولية: وهي المواد الخام أو المحولة من قبل المحصل عليها من طرف المؤسسة بغرض توجيهها إلى التحويل وإعطاء إنتاج تام أو نصف تام أو جاري.

ح/32-المواد الإستهلاكية : وهي الأشياء والمواد التي قد تكون محمولة جزئيا أو كليا تساهم في عملية معالجة أو تحويل أو إنتاج منتوج معين بطريقة غير مباشرة .

[1] خالص صافي صالح ، مرجع سبق ذكره . ص150.

[2] بوشاشي بوعلام ، مرجع سبق ذكره . ص50.

[3] خالص صافي صالح ، مرجع سبق ذكره . ص 152.

ح/33 – المنتوجات نصف المصنعة : وهي المنتوجات التي وصلت إلى مرحلة من التحويل لايمكن أن تباع عليها ، وإنما تنتظر عملية تحويل أخرى حتي تعطي منتوجا تاما قابلا للبيع أو الاستعمال الداخلي .

ح/34– المنتوجات قيد التنفيذ : وهي المنتجات التي مازالت تحت الإنجاز ولم تصل إلى درجة تحويل محدد وهي في انتظار انتهاء التحويل قد تكون أقل من 2/1 المصنع أو أكثر منه قليلا ، أي يمكن أن نحصل على إنتاج جاري في مرحلة الإنتاج نصف المصنع أو أكثر منه تحويلا .

ح/35– منتوجات تامة : وهي العناصر التي تمت عملية إنتاجها كلية وهي في انتظار البيع أو الاستعمال الداخلي في المؤسسة .

ح/36– فضلات ومهملات : هي مجموعة البقايا الناتجة عن عملية تحويل أو معالجة المنتجات التامة أو النصف مصنعة ، بحيث أن هذه العناصر ليست موجهة للاستعمال العادي بل سوف تصرف أو تستعمل حسب حاجة المؤسسة لها . [1]

ح/37– مخزونات في الخارج: هذا الحساب يمثل البضائع والمنتجات التي تمتلكها المؤسسة مهما كانت طبيعتها والتي لم تصل بعد إلى مخازن المؤسسة أي أ ا إما في الطريق أو في الجمارك أو في مخازن المؤسسات التي تتعامل معها المؤسسة.

ح/38– المشتريات : وتمثل قيمة البطئع والمنتجات التي اشتر ا المؤسسة إما بإعادة بيعها أو لغرض استعمالها أو استهلاكها في عمليا ا التصنيعية ويتفرع هذا الحساب إلى حسابات فرعية تتلاءم مع طبيعة المواد المشتريات ويفتح حساب فرعي لمشتريات البضائع وأخر لمشتريات المواد واللوازم .

ح/39 – مؤونة نقص المخزونان :

لأسباب عديدة قد يحدث نقص في قيمة المخزونان بمعنى الموجود الفعلي في المخزن لا يتطابق مع ماسجل في السجلات المحاسبية .. لذلك يفتح هذا الحساب لغرض تسوية هي:.الفروقات ،. والفرق بين قيمة المخزونان المسجلة في السجلات المحاسبية وقيمة المخزونان الموجودة في المخازن بتاريخ الجرد يمثل مبلغ المؤونات .

[1] ناصر دادي عدود ، تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي ، الجزء الأول سنة 1990 . ص 20-21

الصنف 4 : الحسابات المدنية أو حساب الذمم : وهو يمثل مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير ويشمل على حسابين حيث الأول يمثل الأموال التي تملكها المؤسسة ولم تتحصل عليها بعد والثانية تمثل الأموال التي تم الحصول عليها وتسمى بالأموال الجاهزة .

والحسابات التي يشمل عليها الصنف هي:

ح/40– حسابات الخصوم في ناية السنة المالية يتم ترصيد جميع الحسابات وتكون في العادة أرصدة حسابات الصنف الخامس دائنة ، إلا أنه إذا ظهر رصيد أي حساب من حسابات هذا الصنف مدينا فإنه يتم تسويته وذلك بغلق وفتح حساب 40 وعند افتتاح السنة المالية التالية تنقل القيود التي سجلت في حساب 40 بقيد عكسي إلى الحسابات المعنية ضمن الصنف الخامس .

ح/42 – ذمم الاستثمارات : يسجل في هذا الحساب المبالغ التي دفعتها المؤسسة لغض الحصول علي استثمارات في مؤسسات أخرى (مثل سندات وأسهم هذه المؤسسات) كذلك المبالغ التي أقرضتها إلى الغير والتسبيقات والسلف الممنوحة على أوامر عمل للاستثمارات أو إلى الموردين كما يسجل فيه الكفالات المدفوعة للغير على سبيل الضمان والتي لا تنشر حتى يتم تحقق الشروط المتفق عليها . [1]

ح/43– ذمم المخزونات :. حيث تسجل في هذا الحساب المبالغ التي دفعتها المؤسسة إلى الغير كتسبيقات أو ايداعات لغرض شراء المواد واللوازم أو مشتريات البضائع .[2]

ح/44– ذمم على الشركاء والشركات الحليفة : إن رأس مال المؤسسة المساهمة يتكون من مساهمات الشركاء وإن كل شريك عليه أن يدفع مساهمته بالكامل وخلال فترة محددة ، فإن تأخر الشركاء في دفع المساهمة فإن المؤسسة تسجل المبلغ المتأخر الدفع كدين في ذمة الشريك ،. كما أن بعض الشركاء قد يحتاجون إلى مبالغ معينة أو يقومون ببعض العمليات التجارية مع المؤسسة دون يتم الدفع مباشرة .

ح/45– تسبيقات على الحساب : تسجل في هذا الحساب كافة المبالغ المقدمة للغير على شكل سلف أو تثبيت والتي يتم ذكرها أو الكلام عنها في الحسابات أعلاه .[3]

[1] خالص صافي صالح ، مرجع سبق ذكره . ص 154

[2] نفس المرجع السابق . ص 157

[3] نفس المرجع السابق . ص 158

ح/46- تسبيقات الإستغلال :. تسجل في الدفعات المالية المقدمة للغير على شكل تسبيقات على تكاليف الاستغلال كالتسبيقات على الخدمات كالإيجار المدفوع مقدما أو تسبيقات للمستخدمين كالرواتب المدفوعة مقدما .....الخ.

ح/47- ذمم على الزبائن: مهما كان طبيعة نشاط المؤسسة فإنها تهدف إلى بيع بضائعها أو منتجاتها ، ومن بين الوسائل التي تتبعها هي سياسة البيع على الحساب ، لذلك فإن جميع مبيعات الدفع التي تحققها المؤسسة يتم تسجيلها كديون في ذمة الزبائن ومنه هذا الحساب يشمل على حسابات فرعية هي :

ح/470 الزبائن ح/471 الزبائن استقطاعات للضمان

ح/478 فواتير للتحقيق ح/479 أوراق تجارية للتحصيل .[1]

ح/48- أموال جاهزة : ويلق أيضا تسمية أموال رهن الإشارة أو السيولة المتوفرة في هذا الحساب يتم تسجيل المبالغ النقدية التي تحصل أو تحوز عليها ، سواء أكانت مودعة في الصندوق أو في الحسابات البريدية أو المصرفية ، أو في حسابات الخزينة أو في أي حسابات أخرى ومن نفس الصفة . [2]

ح49- مؤونات نقص الحسابات المدينة :

قد تتعرض الحسابات المدينة لأي سبب كان إلى نقص لذلك فان هذا النقص يفتح له حساب 49 مؤونات نقص الحسابات المدينة كما هو الحال في مثال الخاص بانخفاض قيمة السندات ، أو في حالة عجز أحد الزبائن المدينين عن تسديد دينه نتيجة إفلاسه فتعتبر مثل هذه الديون معدومة .

الصنف 5: الديون:

يتضمن هذا الصنف الحسابات التي تبين الالتزامات التي دخلت بها المؤسسة و التزمت بتسديدها إلى الغير ، ومن ضمنها مثلا القروض وديون الإشهار حيث تعتبر من وسائل التمويل التي تلجأ المؤسسة و التي يجب عندما تكون مواردها الخاصة غير كافية يشمل الصنف هذا على الضمانات التي تطلبها المؤسسة و التي يجب إعادتها عند تحقيق الشروط المتفق عليها كذلك ديون مخزونات و الشراء على الحساب وكافة الديون المتعلقة بمصاريف التسيير و الاستغلال و الديون المالية و السلف المصرفية و أخيرا الديون أمام الشركاء و الشركات الحليفة .

الصنف 6: التكاليف:

يدخل ضمن هذا الصنف حسابات المصاريف و النفقات التي تتحملها المؤسسة لغرض تسير أعمالها خلال الدورة المحاسبية، إن هذا الصنف يشمل على الحسابات التالية.

[1] نفس المرجع السابق ص 159.

[2] خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص159، 160.161.

60– **بضائع مستعملة** : يسجل فيها البضائع التي تم شرائها و اعادة بيعها ، ويفتح هذا الحساب في العادة في المؤسسات التجاريةيوصد في ـاية السنة المالية في حساب 80 هامش الربح الاجمالي

61 مواد ولوازم مستهلكة : إن هذا الحساب نجده في المؤسسات الصناعية تسجل فيه قيمة المواد و اللوازم التي تم استعمالها خلال الدورة المحاسبية لانتاج المنتوجات التي تتخصص المؤسسة في صناعتها ، يرصد هذا الحساب في ـاية في حساب 81 القيمة المضافة

62 **الخدمات** : يحتمل هذا الحساب بمصاريف وتكاليف الخدمات التي تحتاجها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية ومن بينها المصاريف الخاصة بالنقل (عدى مصاريف نقل المشروبات حيث تحمل مباشرة على حساب 38) و التكاليف الإجبارية و الإيجار تكاليف الصيانة و التصليحات التي تقوم بتاالمؤسسة للحفاظ على ممتلكا ـا ، العمولات. و. الأتعاب المدفوعة للغير مصاريف الإعلان. مصاريف الحصول على الوثائق مصاريف العقود و المنازعات القضائية مصاريف البريد و الاتصالات يرصد هذا الحساب في ـاية السنة المالية في حساب 81 القيمة المضافة "

63 مصاريف المستخدمين : عمل هذا الحساب بكافة المصاريف المدفوعة إلى المستخدمين فيها عدى الدفع الجزافي الذي يحمل على حساب 640) يتفرع من هذا الحساب حسابات عديدة منها :

- رواتب المستخدمين ---------- ح/ 630
- رواتب الشركاء ---------- ح /631
- تعويضات و أداة مباشرة --------ح/ 632
- مساهمات في الأنشطة الاجتماعية --- ح/634
- اشتراكات اجتماعية ---------- ح/635

في ـاية السنة يرصد هذا الحساب في حساب 83 نتيجة الاستغلال.

64– ضرائب ورسوم :

يحمل هذا الحساب مبالغ الضرائب و الرسوم التي تفرض على المؤسسة (ماعدى الضرائب على الأرباح) ويتفرع من هذا الحساب حسابات فرعية عديدة أهمها :

- دفع جزافي ---------- ح/ 640
- رسوم على النشاط المهني --- ح/ 641
- رسوم على رقم الأعمال ---- ح /642
- ضرائب غير مباشرة ------ ح/643
- رسوم خاصة ---------- ح/644
- أدءات التسجيل --------- ح/646
- رسوم جمركية ---------- ح/647
- أداءات أخرى رسوم ضرائب -- ح/648

يرصد هذاالحساب في ناية السنة المالية في حساب 83 نتيجة الاستغلال [1]

65 مصاريف ماليةيقصد بها النفقات التي تتحملها المؤسسة للحصول على القروض و السلف و الخدمات المصرفية و المالية، يتفرع من هذا الحساب الحسابات التالية:

- فوائد القروض --- ح/650
- فوائد على الحساب الجارية و الودائع الدائنة --- ح/651
- فوائد مصرفية --- ح/ 653
- خصوصيات ممنوحة --- ح/ 654
- مصاريف البنك و التحصيل --- 655[2]
- مصاريف شراء السندات ---ح/656
- عمولات فتح الاعتمادات و الكفالات الصامنة --- ح/657

في ناية السنة المالية يتم ترصيد هذا الحساب 83 نتيجة الاستغلال

66 مصاريف مختلفة: تحمل على هذا الحساب كافة المصاريف الأخرى التي لم يتم ذكرها في حسابات الواردة أعلاه ومن بين هذه المصاريف التي تحمل ويفتح لها حسابات فرعية هي:

- مصاريف التأمين ---- ح/*660
- مصاريف أخرى مختلفة --- ح/669

يرصد هذاالحساب في ناية السنة المالية في حساب 83 نتيجة الاستغلال

68- مخصصات الاهتلاكات و المؤونات : يحمل هذا الحساب بالمبالغ المخصصة لمواجهة الاهتلاك (الاندثار) الذي يصيب الاستثمارات خلال السنة المالية ، وكذلك بالمؤونات الواجب توزيعها على عدة سنوات ويرصد هذالحساب في ناية السنة المالية في حساب 83 نتيجة الاستغلال .

69- تكاليف خارج الاستغلال: يحمل هذا الحساب بكافة التكاليف و المصاريف التي لا تتعلق بالاستغلال العادي أي بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة، وكذلك بالتكاليف التي لا تخص السنة المالية الجارية، يتفرع عن هذا الحساب عدة حسابات فرعية هي:

- إعانات ممنوحة --- ح/ 690
- القيمة المتبقية للإشمارات المتنازل عنها أو المهملة – ح/ 692
- القيمة العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها --- ح/693

[1] خالص صافق، مرجع سبق ذكره، ص162.163، 164

- ديون معدومة
- تكاليف السنوات السابقة
- تكاليف استثنائية
- مخصصات استثنائية --- حـ/698

الصنف:هذا الحساب في أخر السنة المالية في حساب 84 نتيجة خارج الاستغلال

الصنف : المنتجات

يشمل الصنف على كافة الحسابات المتعلقة بالمنتجات التي تنتجها المؤسسة مهما كان نوعها سواء مادية أو مالية أو خدماتية يمكن أن يتحقق عن طريقها إيراد للمؤسسة أن الحسابات الرئيسة التي تقع ضمن هذا الصنف هي :

70- مبيعات البضائع : يسجل في هذا الحساب رقم الأعمال المتحقق عن مبيعات البضائع التي تتاجر ا المؤسسة لذلك فان هذا الحساب نجده في المؤسسات التجارية فقط يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 80 الهامش الاجمالي .

71- **انتاج مباع** : يسجل في هذا الحساب المبيعات هذا الإنتاج الذي تنتجه المؤسسة لذلك فان الحساب نجده في مؤسسات المنتجة فقط ، ولا نجده في مؤسسات التجارية يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية 81 القيمة المضافة .

72- **إنتاج مخزون** : يسجل في الحساب المبيعات من الإنتاج الذي تنتجه المؤسسة ولذلك فان الحساب نجده في مؤسسات المنتجة فقط ، ولا نجده في مؤسسات التجارية يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 81 القيمة المضافة

72- **انتاج مخزون** : يسجل في هذا الحساب قيمة المنتوجات التي أنتجتها المؤسسة ولم يتم بيعها و إنما أدخلت إلىمخازن المنتجات التامة الصنع يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 81 للقيمة المضافة [1] .

[1] خالص صافي صالح مرجع سبق ذكره ص 164

73-إنتاج المؤسسة لاستعمالها الخاص : يسجل في هذا الحساب قيمة المنتجات التي تنتجها المؤسسة ثم تقوم باستعمالها لأغراضها الخاصةأي أ ا لم تعرضها لغرض بيعها و إنما قامت باستهلاكها بنفسها، يرصد هذا الحساب في آخر السنة المالية في حساب 81، القيمة المضافة.

74-آداأت متممة: يسجل في هذا الحساب مبالغ الإيرادات التي حققتها المؤسسة لقاء الخدمات التي تقدمها إلى زبائنها، يرصد في هذا الحساب في اية السنة المالية بحساب 81 القيمة المضافة.

75-تحويل تكاليف الإنتاج : و هو حساب وسيط يستعمل لتسوية التكاليف التي تم إنفاقها خارج العمليات الإنتاجية أي قبل أن تبدأ المؤسسة بممارسة نشاطها الإنتاجي، و كذلك تلك التي تتعلق بسنوات سابقة و التي تم تسجيلها حسب طبيعتها في الحسابات من 60 إلى 62، يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 81 القيمة المضافة.

77-منتجات مختلفة : يسجل في هذا الحساب المبالغ المتحققة من المنتجات الأخرى التي تحققها المؤسسة بصورة عرضية أي لا تتعلق بنشاطها الأساسي أو الرئيسي، يتفرع من هذا الحساب حسابين فرعيين حسب طبيعة المنتجات المختلفة و هي

- منتجات مالي ---------- ح /770
- منتجات مختلفة أخرى ------- ح /779

يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 83 نتيجة الأشغال

78-**تحويل تكاليف الإشغال:** و هو حساب وسيط يستعمل لتسوية المصاريف التي تم إنفاقها قبل بدء المؤسسة بممارسة نشاطها الإعتيادي و المسجلة حسب طبيعتها في الحسابات من 63 إلى 68 يرصد هذا الحساب في اية السنة في حساب 83 نتيجة الإستغلال.

79 –منتجات خارج الإستغلال: يسجل في هذا الحساب المنتوجات التي لا علاقة لها بالاستغلال الجاري أو النشاط الاعتيادي للمؤسسة، أو السنة المالية الحالية بل المتحصل عليها من دورات سابقة، و في كل هذه الحالات يرصد هذا الحساب في اية السنة المالية في حساب 84 نتيجة خارج الاستغلال.

الصنف 8: النتائج: يتضمن هذا الصنف على الحسابات التي تبين لنا نتائج أعمال المؤسسةفي اية الفترة المالية و إن هذه الحسابات هي:

80–الهامش الإجمالي: يعبر هذا الحساب عن الفرق الناتج من مقابلة حساب 70 مبيعات البضائع و حساب 60 البضائع المستهلكة، و يظهر هذا الحساب في العادة في المؤسسات التجارية، و يرصد في حساب 81 القيمة المضافة.[1]

[1] خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 166. 167

81–القيمة المضافة : إن هذا الحساب يمثل مجموع أرصدة الحسابات التالية، حساب 80 الهامش الإجمالي (إن وجد) زائد حساب 71 الإنتاج المباع، و حساب 72 إنتاج مخزون، و حساب 73 إنتاج المؤسسة لاستعمالها الخاص، و حساب 74 أداءات متممة، و حساب 75 تحويل تكاليف الإنتاج، و يطرح من ناتج مجموع أرصدة الحسابات التالية: حساب 61 موارد و لوازم مستهلكة، و حساب 62 خدمات يرصد هذا الحساب في نهاية السنة المالية في حساب 83 نتيجة الاستغلال.

83–**نتيجة الاستغالمالية**:ذا الحساب يصور لنا النتيجة التي حققتها المؤسسة نتيجة لممارسة نشاطها الاعتيادي الذي من أجله تم إنشائها لذلك فإن الرصيد الظاهر في هذا الحساب هو حصيلة لمقابلة أرصدة الحسابات 63 مصاريف المستخدمين 64 ضرائب و رسوم 65 مصاريف مالية، 66 مصاريف مختلفة، 68 مخصصات الإهلاك و المؤونات هذا في الجانب المدين أما في الجانب الدائن فإن أرصدة الحسابات التالية ترصد فيه: 81 القيمة المضافة (إذا كانت القيمة المضافة إيجابية) حساب 77 منتجات مختلفة و حساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال، إن حساب 83 نتيجة الأشغال يرصد في حساب 880 النتيجة الإجمالية للسنة المالية.

88–نتيجة السنة المالية : إن هذا الحساب يتضمن حسابين فرعيين هما:

- حساب 880 النتيجة الإجمالية للسنة المالية الذي يستقبله أرصدة الحسابات 83 نتيجة الاستغلال و 84 نتيجة خارج الاستغلال.
- حساب 889 ضرائب على الأرباح، الذي يكون مدينا بمبلغ الضرائب المستحقة و المتعلقة بأرباح السنة المالية الجارية أو أرباح السنوات السابقة إن مقابلة رصيد حساب 880 النتيجة الإجمالية للسنة المالية مع رصيد حساب 889 فإن الرصيد الذي يظهر يعبر عن النتيجة الصافية لأعمال المؤسسة في نهاية السنة المالية.

نتيجة خارج الاستغلال: في هذا الحساب يتم مقابلة رصيد حساب 69 تكاليف خارج الاستغلال حيث يظهر ذلك في الجانب المدين مع رصيد حساب 79 منتجات خارج الاستغلال الذي يظهر في جانبه الدائن أن رصيد هذا الحساب يتم غلقه في حساب 880 النتيجة الإجمالية للسنة المالية.[1]

المطلب 3: الأنواع التي يتضمنها المخطط و الأهداف

[1] خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 168.

الفرع 1: الأنواع التي يتضمنها المخطط

الصنف 1: الأموال الخاصة: و يحتوي على:

ح/10 – رأس مال الشركة

ح/11– أموال شخصية

ح/12– علاوات متعلقة برأس مال الشركة.

ح/13– الاحتياطات.

ح/14– إعانات الاستثمارات.

ح/15– فرق إعادة التقييم.

ح/16– الأموال الخاصة الأخرى.

ح/17– حسابات ما بين الوحدات.

ح18– نتائج قيد التخصيص.

ح/19– مؤونات للخسائر و التكاليف.

الصنف 2: الاستثمارات

ح/20– مصاريف إعدادية.

ح/21– القيم المعنوية.

ح/22– الأراضي.

ح/24– تجهيزات الإنتاج.

ح/25– تجهيزات اجتماعية.

ح/28– استثمارات قيد التنفيذ

ح/29– استهلاك الاستثمارات

الصنف 3: المخزونات

ح/30– البضائع

ح/31– مواد و لوازم

ح/33– متوجات نصف مصنوعة

ح/34– منتجات و أشغال قيد التنفيذ

ح/35– منتجات منجزة

ح/36– فضلات و مهملات

ح/37– المخزونات الموجودة في الخارج

ح/**38**– المشتريات

ح/**39**– مؤونات تدني قيمة المخزونات

الصنف 4: الذمم

ح/**40**– حسابات الخصوم المدينة

ح/**42**– حقوق الاستثمارات

ح/**43**– حقوق على المخزونات

ح/**44**– حقوق على الشركاء

ح/**45**– تسبيقات على الحساب

ح/**46**– تسبيقات الاستغلال

ح/**47**– حقوق على الزبائن

ح/**48**– أموال جاهزة

الصنف5:ونات تدني قيمة الحقوق

الصنف5 : الديون الدائنة

ح/**50**– حسابات الأصول الدائنة

ح/**52**– ديون الاستثمارات

ح/**53**– ديون المخزونات

ح/**54**–مبالغ محتفظ ا في الحساب

ح/**55**– ديون تجاه شركاء و الشركات الحليفة

ح/**56**– ديون الاستغلال

ح/**57**– تسبيقات تجارية

ح/**58**– ديون مالية

الصنف6: التكاليف

ح/**60**– بضائع مستهلكة

ح/**61**– مواد و لوازم مستهلكة

ح/**62**– خدمات

ح/**63**– مصاريف المستخدمين

ح/**64**– الضرائب و الرسوم

ح/**65**– مصاريف مالية

ح/**66**– مصاريف متنوعة

ح/**68**– مصاريف الإستهلاكات و المؤونات

ح/**69**– تكاليف خارج الاستغلال

الصنف 7: الإيرادات

ح/**70**– مبيعات البضائع

ح/**71**– إنتاج مباع

ح/**72**– إنتاج مخزون

ح/**73**– إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة

ح/**74**– أداءات مقدمة

ح/**75**– تحويل تكاليف الإنتاج

ح/**76**– مدخولات مالية

ح/**77**– نواتج متنوعة

ح/**78**– تحويل تكاليف الاستغلال

ح/**79**– نواتج خارج الاستغلال

الصنف 8: النتائج

ح/**80**– الهامش الإجمالي

ح/**81**– القيمة المضافة

ح/**83**– نتيجة الاستغلال

ح/**84**– نتيجة خارج الاستغلال

ح/**85**– نتيجة التصفية

ح/**88**– نتيجة السنة المالية (و يتفرع إلى ح/880– النتيجة الإجمالية للسنة المالية، 889 ضرائب على أرباح الشركات).

ح/**89**– تنازلات ما بين الوحدات [1]

[1] المصدر: PCN المخطط المحاسبي الوطني.

الفرع2 : أهداف المخطط المحاسبي الوطني

- يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات و آليات سيرها و طرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية جدول حسابات النتائج و جدول حركة الذمة) و في بعض الأحيان ملحقا ـا التي يتم إعدادها في ـاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط الوطني المحاسبي و هذا من أجل تسهيل:

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى أي تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية و إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات الداخلية و الخارجية.
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية و التخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع و نتائج المؤسسات[1]

المطلب 4: مزايا و عيوب المخطط المحاسبي الوطني:

إن المخطط المحاسبي الوطني كغيره من القوانين له مزايا و عيوب تتمثل فيما يلي:

الفرع1– مزايا المخطط المحاسبي الوطني: متمثلة فيما يلي:

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي الفرنسي الذي كان مطبقا إلى سنة 1975
- أتى تطبيق جديد للحسابات مقارنة للمخطط المحاسبي العام
- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون.
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة [1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 48

الفرع2: عيوب المخطط المحاسبي الوطني: و تتمثل فيما يلي:

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.
- تقييم بعض عناصر الأصول المنتجات، أشغال المؤسسة لنفسها، مخزون المواد و البضائع و ذلك لغياب المحاسبة التحليلية و الجرد المستمر.
- مشاكل يعاني منها المحلل المالي عند إستعماله الميزانية حيث يعتبر المخطط المحاسبي العام الوثائق المحاسبية المالية من الأموال الثابتة أي ضمن الاستثمارات بينما يعتبر المخطط المحاسبي الوطني من الحقوق حـ/ 421[1]

المبحث 2: الدورة المحاسبية

الدورة المحاسبية هي مجموعة المراحل التي تمر ـا العملية المالية من لحظة حدوثها و حتى يتم عرض نتائجها على شكل قوائم مالية في ـاية الفترة و المحاسبة في المؤسسة تطبق عن طريق الوثائق التي جاء ـا المخطط الوطني المحاسبي و تكون من طرف المحاسب الذي يقوم بتسجيل مختلف القيود في دفتر اليومية أولا ثم يرحل الحسابات إلى دفتر الأستاذ و أخيرا يقوم المحاسب بإعداد ميزان المراجعة للحسابات كأداة للمراقبة حيث نلاحظ أن المحاسب يبذل جهد كبير في تنظيم العملية المحاسبية معتمدا في ذلك على الأنظمة المحاسبية بغرض إعطاء حقيقة للمؤسسة.

المطلب 1: الدراسة المحاسبية لكل حساب

نعني بالدراسة المحاسبية لكل محاسب كيفية و آلية سير الحسابات و التي تعني العمليات التي تقوم بتسجيلها المؤسسة و التي لها أثر مالي (يمكن أن يعبر عنها بالنقود) في حسابين إثنين على الأقل. أي كل عملية محاسبية تؤدي بالضرورة إلى تزايد حساب (على الأقل و تناقص حساب آخر على الأقل أو تزايد حساب آخر على الأقل) و ينبغيبالنسبة لكل عملية مسجلة، تساوي ا ـاميع: مجموع المبالغ التي سجلت في منه من الحسابات الأولى = مجموع المبالغ التي سجلت في له من الحسابات الثانية.

تزايد و تناقص حسابات الميزانية:

تتزايد حسابات الميزانية من الجانب الذي تظهر به في الميزانية و تتناقص من جانبها الآخر.

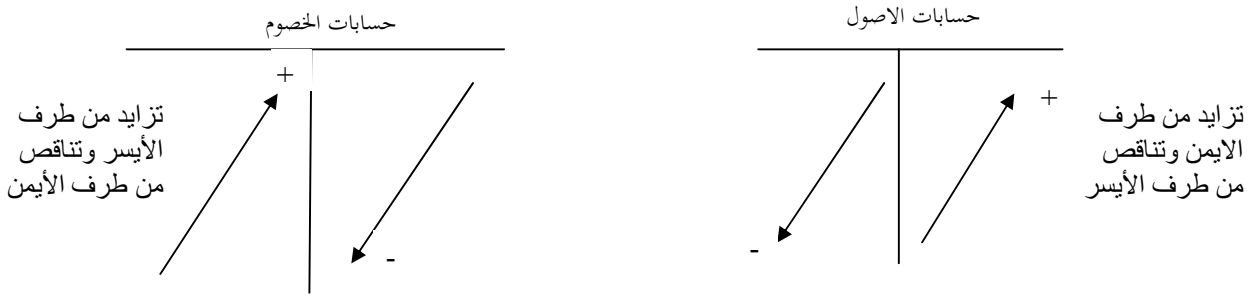
1- حسابات الأصول: تتزايد حسابات الأصول (الاستثمارات، المخزونات و الحقوق) من طرفها الأيمن (الطرف المدين منه) لأ ـا تظهر بالطرف الأيمن من الميزانية و تتناقص من طرفها الأيسر (الطرف الدائن له).

[1] محمد بوتين، نفس مرجع ، ص 48

2- حسابات الخصوم : تتزايد حسابات الخصوم (الأموال الخاصة و الديون) من طرفها الأيسر (الطرف الدائن له) لأ ا تظهر بالطرف الأيسر من الميزانية و تتناقص من طرفها الأيمن (الطرف المدين منه) و الشكل التالي يوضح ذلك

وتتناقص من طرفها الأيمن (الطرف المدين) والشكل التالي يوضح ذلك

الشكل 1 آلية سير حسابات الأصول والخصوم

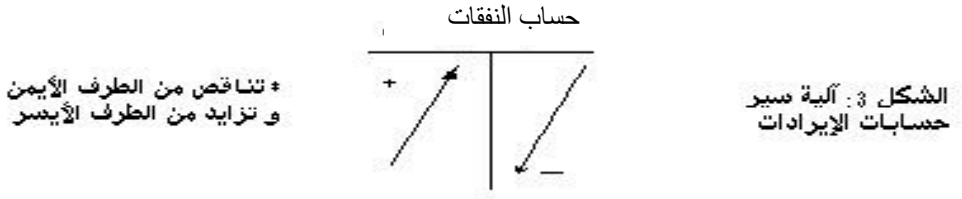


المصدر محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 30

-تناقص و تزايد حسابات النفقات و حسابات الإيرادات (حسابات التسيير)

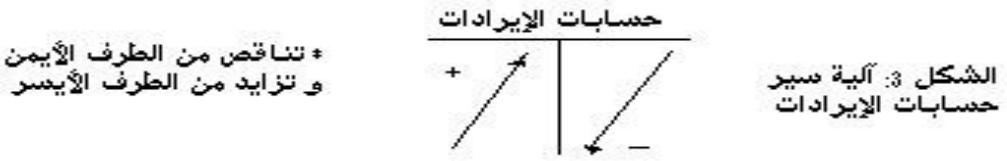
1- حسابات النفقات: les compteide charges

تتبع حسابات النفقات في تزايدها و تناقصها حسابات الأصول، فهي تتزايد من طرفها الأيمن و تتناقص، إستثناء من طرفها الأيسر و الشكل التالي يوضح ذلك



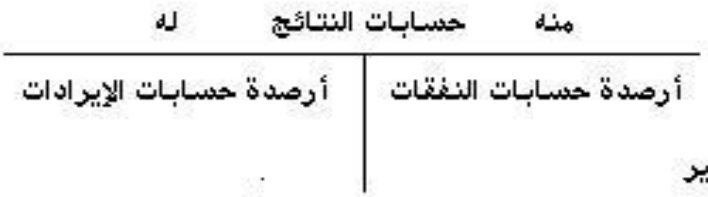
2- حسابات الإيرادات les comples de produits

تتبع حسابات الإيرادات في تزايدها و تناقصها حسابات الخصوم، فهي تتزايد من طرفها الأيسر، و تتناقص من طرفها الأيمن و الشكل التالي يوضح ذلك [1]



[1] محمد بوتين نفس المرجع السابق، ص 28.29

حسابات النتائج: تستقبل حسابات النتائج أرصدة حسابات النفقات في طرفها الأيمن و أرصدة حسابات الإيرادات في طرفها الأيسر و الشكل التالي يوضح ذلك



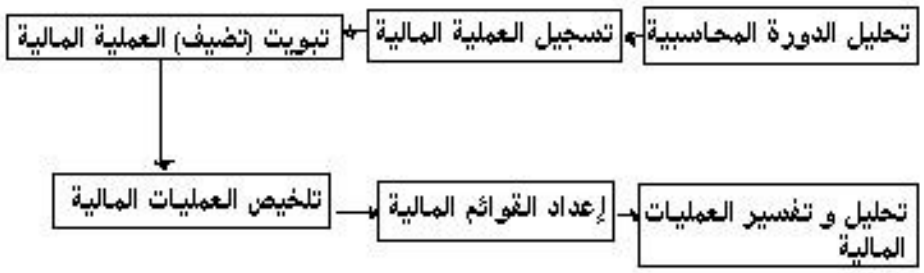
الشكل 4: آلية سير حسابات النتائج

المصدر محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المطلب 2: مراحل الدورة المحاسبية

تمثل الدورة المحاسبية في مختلف الخطوات أو المراحل المتعاقبة التي تتبعها المؤسسة خلال فترة معينة لتنظيم الحسابات و عرض نتائج أعمال المؤسسة في ـاية هذه الفترة، إن الدورة المحاسبية لها عدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

الشكل 5: مراحل الدورة المحاسبية



المصدر : رضوان محمد العناتي مبادئ المحاسبة وتطبيقا ـا ص 15

إن التطبيق العملي للدورة المحاسبية يبين أن الدورة المحاسبية لها الخطوات التالية

1- حدوث العملية المالية و تحرير مستندات مؤيدة لهذه العملية

2- تحليل العملية المالية

3- تسجيل العملية المالية بدفتر اليومية العام

4- الترصيد و إعداد ميزان المراجعة

5- الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ

6- إعداد القوائم المالية من حسابات ختامية و ميزانية عمومية

7- التحليل المالي للقوائم المالية و تفسيرها

الفرع1: المراحل اليومية : تتمثل المراحل اليومية في العمل اليومي الذي يقوم به المحاسب من خلال تسجيله لمختلف العمليات التي تحصل خلال الدورة في اليومية العامة و ذلك بالإستناد إلى الفواتير و المستندات ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ.

1-التسجيل في دفتر اليومية:

تتمثل أولى مراحل التشغيل في النظام المحاسبي في التسجيل بدفتر اليومية ، حيث يتم قيد العمليات المالية أولا بأول حسب تواريخ حدوثها و يجب أن يراعي عند التسجيل بدفتر اليومية القواعد التالية:

- إن العمليات المالية التي يتم إثبا ـا بدفتر اليومية المشروع يجب أن تكون متعلقة بأحداث مالية يكون المشروع أحد طرفيها على الأقل.
- يجب أن تكون كل عملية مالية مؤيدة بمستندات تثبت صحتها
- عند إثبات العمليات المالية بدفتر اليومية يجب الأخذ في الحسبان أن شخصية المشروع مستقلة عند شخصية صاحبه يعني أن أي معاملات بين صاحب المشروع و المشروع ذاته يجب أن تثبت بالدفاتر
- يتم القيد بدفتر اليومية وفقا للأسس نظرية القيد المزدوج

-نظرية أو نظام القيد المزدوج: ينص نظام القيد المزدوج على أن كل عملية مالية لها طرفان أحدهما مدين و هو الآخذ و الآخر دائن و هو العاطي و بنفس المقدار و العمل المحاسبي يتم بالدقة المتناهية و بالاختصار المفيد الذي لا يفقد المضمون فإن كلمة المدين تستبدل بحرف الجر (من) و كلمة الدائن تعوض بحرف الجر(إلى) و كلمة حساب تستبدل بالرمز ح/. و هناك نوعين أساسيين هما:

1- **القيد البسيط** : **Simple entry**: و هو القيد الذي يتضمن جانبه المدين (الأخذ) حسابا و واحدا و جانبه الدائن (العاطي) حسابا واحدا فقط و مثال ذلك:

من ح /.....

إلى ح / .....

2- **القيد المركب**: **Compound entry**: و هو الحساب الذي يتضمن أحد جانبيه أو كلاهما أكثر من حساب و هناك ثلاثة أنواع نوردها فيما يلي[1]

النوع 1	**النوع 2**	**النوع 3**
القيد المركب من الجانب المدين	**القيد المركب من الجانب الدائن**	**القيد المركب من الجانبين**
من ح/ المذكورين	من ح/.....	من ح/المذكورين
ح/.....	إلى ح/المذكورين	ح/.....
ح/.....	ح/.....	ح/.....
إلى ح/.....	ح/.....	إلى ح/المذكورين
		ح/.....
		ح/.....

دفتر اليومية : يمكن تعريف دفتر اليومية كمايلي:

التعريف 1: هو دفتر إلزامي بحيث أو حيث القانون على كل تاجر أن يقوم بتنظيمها و دفتر اليومية هو الدفتر الذي تقيد فيه جميع العمليات التي تقوم ا التاجر و لقد ألزم القانون التاجر أن يقيد في هذا الدفتر يوميا بيوم جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى عمله التجاري[2]

التعريف 2: هو وثيقة رسمية و كل مؤسسة ملزمة قانونا يمسك الوثائق و المستندات المحاسبية أن تفتح دفتر اليومية هذا الأخير يسجل فيه الوقائع المحاسبية يوميا و إثبات المستنداتالمحتفظ ا [3]

شكل دفتر اليومية: لم يحدد القانون التجاري شكلا خاصا بدفتر اليومية و لم ينص على وضع معين له، و إنما ترك أمر هذه المسألة لعلم المحاسبة.

[1] ميرائيل الدين مصطفى الخداش ،وليد زكريا صيام ،عبد الناصر ابراهيم نور،اصول المحاسبة المالية.الطبيعة2،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة-1998م-1419هـ،ص67-69.

[2] ميرائيل كمالة،خالد الخطيب،رمضان محمد غنيم،وليد عبد القادر ،مرجع سبق ذكره ص114.

[3] بوشاشي بوعلام،مرجع سبق ذكره،ص.30.

و كان طبقا أن يتخذ دفتر اليومية شكلا خاصا ملائما لتسجيل جميع البيانات اللازمة لكل عملية من العمليات من حيث بيان قيمة لكل من الجانب المدين و الجانب الدائن و شرح العملية و رقم هذه العملية و تاريخ حدوثها و ذلك على النحو التالي:

الجدول 1: دفتر اليومية

التاريخ	البيان	رقم حساب الأستاذ	مدين	دائن

المصدر جيمس أكاشبن أصول المحاسبة(1) الدار الدولية للإستثمارات الثقافية الطبعة 7 سنة 2006 ص 9 بويل ج لينر

و يتمثل الدفتر على الخانات التالية

(**1**) **التاريخ**: يتم كتابة تاريخ تسجيل القيد باليوم و الشهر و السنة في خانة التاريخ

(**2**) **البيان**: يتم كتابة إسم الحساب المدين في السطر الأول بجانب خانة التاريخ ثم يكتب إسم الحساب الدائن إلى اليسار قليلا في السطر الثاني

(**3**) **رقم صفحة الأستاذ**: لا يسجل في هذه الخانة إلا عند إتمام الترحيل إلى الحسابات في دفتر الأستاذ

(**4**) **خانة المبالغ المدينة**: يسجل في الخانة المبلغ المدين به لحساب و عادة ما يكون هناك مبلغ واحد، غير أنه في بعض الحالات قد يوجد مبلغين أو بندين أو أكثر من ذلك.

(**5**) **خانة المبلغ الدائن**: يسجل في هذه الخانة المبلغ الدائن به الحساب أمام الحساب الدائن و عادة ما يكون هناك مبلغ واحد إلا أنه في بعض الحالات تتعدد هذه المبالغ.[1]

[1] جمس كاشين،جويل ح،ليرنر –اصول المحاسبة(1)مرجع سبق ذكره.ص90

الترحيل إلى دفتر الأستاذ :

تعريف دفتر الأستاذ : 1 التعريف الأول: هو السجل الذي يشتمل على الحسابات المختلفة لبيان أثر عمليات التاجر على كل حساب منها، و الحساب الواحد يكون أحيانا مدينا و أحيانا أخرى دائنا لهذا كان من الطبيعي أن يقسم الحساب إلى قسمين أحدهما خاص بالعملية المدينة و الآخر خاص بالعملية الدائنة[1]

التعريف 2: هو وثيقة مساعدة و أداة ضرورية في خطوات التسجيل المحاسبي و هو دفتر تجمع فيه كل الحسابات التي تأثرت بفعل العمليات المحاسبية و عادة ما تؤخذ الحسابات من دفتر اليومية مع إستخراج الأرصدة المحاسبية و المؤسسة غير ملزمة قانونا و لكنه دفتر ضروري محاسبيا و عادة ما تختزل في دفتر الأستاذ الحساب على شكل حرف T اللاتيني و لا تتأثر المبالغ أو الأرصدة في ذلك[2]

و عملية الترحيل يقصد ا نقل الطرف المدين للقيد من دفتر اليومية إلى الجانب المدين للحساب الذي يمثله في دفتر الأستاذ و كذلك الطرف الدائن إلى الجانب الدائن للحساب المماثل لهذا الطرف، بمعنى أن الأطراف المدينة لكافة العمليات يتم ترحيلها إلى الجانب المدين من الحسابات الخاصة لكل منها، كذلك الأطراف الدائنة لكافة العمليات ترحل إلى الجانب الدائن من الحسابات الخاصة لكل منها بدفتر الأستاذ[3]

–شكل دفتر الأستاذ: دفتر الأستاذ هو الدفتر الذي يشمل على الحسابات المختلفة لبيان أثر عمليات التاجر على كل حساب منها، و قد بينا أن الحساب الواحد يكون أحيانا مدينا و الأخر دائنا لهذا كان من الطبيعي أن يقسم الحساب إلى قسمين أحدهما خاص بالعمليات المدينة و الآخر خاص بالعمليات المدينة و الآخر خاص بالعمليات الدائنة

و قد جرت العادة أن يتخذ الحساب الشكل الآتي

جدول : دفتر الأستاذ

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ

المصدر : خيرت ضيف مرجع سبق ذكره ص 14

[1] خيرت ضيق–في اصول المحاسبة –القيد الترحيل،الحسابات الختامية و الميزانية–دار النهضة العربية سيرون طبعة1981–ص.14

[2] بوشاشي بوعلام–مرجع سبق ذكره–ص35.

[3] ميرائيل كمالة،مرجع سبق ذكره ص125.

و الحساب حسب هذه اليومية:سم إلىجانبين متشا ين هما:

– الجانب الأيمن أو جانب منه خاص بترحيل العمليات المدينة و الجانب الأيسر أو جانب له خاص بترحيل العمليات الدائنة الخاصة ذا الحساب و يشمل كل من الجانبين على الخانات التالية:

1- **خانة المبلغ** : يذكر فيها المبالغ المرحل مع دفتر اليومية

2-**خانة البيان**: و يذكر فيها الطرف الآخر للعملية

3- خانة رقم صفحة اليومية و هنا يقصد بدفتر صفحة اليومية التي أثبتت ا العملية و ذلك حتى يتمكن من الرجوع إلى دفتر اليومية للوقوف على تفاصيل هذه العملية عند الحاجة

4- خانة التاريخ: و هو تاريخ حدوث العملية أي تاريخ الذي قيدت فيه العملية بدفتر اليومية

و عند عملية الترحيل يجب أن يراعي القواعد الآتية:

1- أن يفتح لكل حساب يظهر بدفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات خاصة بدفتر الأستاذ

2- إذا كان الحساب بدفتر اليومية مدين ذكر المبلغ في الخانةعملية، به في الجانب المدين في دفتر الأستاذ و يكتب في خانة البيان الطرف الآخر للعملية، و يكتب رقم صفحة اليومية في خانة اليومية التي أثبتت ا القيد الخاص ذه العملية و في خانة التاريخ يكتب تاريخ حدوث العملية كما هو وارد بدفتر اليومية

3- أما إذا كان الحساب بدفتر اليومية دائن، فيكتب في دفتر الأستاذ بنفس خطوات السابقة لكن في الجانب الدائن.[1]

و قد تجدر الإشارة إلى أن ترتيب دفتر اليومية يتم وفقا لكل عملية ، بينما يتم ترتيب دفتر الأستاذ وفقا لكل حساب

و باستخدام كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يمكننا تحقيق مزايا عديدة لم تكن لتتحقق لو سجلنا العمليات مباشرة في حساب الأستاذ ومن هذه المزايا:

1. أن دفتر اليومية يوضح كل المعلومات المتعلقة بالعملية المعنية في مكان واحد ويوفر أيضا شرحا لهذه العملية .ففي اليومية تسجل العملية بالكامل بطرفيها المدين والدائن ، ولكن عندما تسجل العملية في دفتر الأستاذ يسجل الطرفان المدين والدائن فسوف يكون من الصعوبة بمكان تتبع الحقائق عن عملية معينة بالنظر إلى دفتر الأستاذ ويعني ذلك أن اليومية هي سجل يفصح على الحقائق المتعلقة بالعملية بقيد واحد.

[1] ضيق خيرت،مرجع سبق ذكره،ص14-16.

إن دفت2:ليومية يوفر سجلا زمنيا لكل أحداث الوحدة الإقتصادية ، فإن أردنا التعرف على حقائق عملية معينة حدثت في شهر معين ، أو في سنة معينة ، فكل ما يلزمنا هو مجرد التعرف على تاريخ حدوثها ، ثم الرجوع إليها بسهولة .

2. أن دفتر اليومية يساعد على منع الأخطاء ، فإذا سجلت العمليات في دفتر الأستاذ مباشرة فسوف يكون من السهولة الوقوع في الخطأ مثل حذف عملية مدينة أو دائنة أو تكرار القيد المدين أو الدائن مثل هذه الأخطاء يندر وقوعها في اليومية العامة لأن الطرف المدين يقابله الطرف الدائن ويظهران معا في عملية .[1]

الفرع 2 : المراحل الدورية : يتمثل في إعداد ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد :

حيث أن هذا الأخير يعتبر أداة للمراقبة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات وينقسم إلى قسمين:

أ – **ميزان المراقبة قبل الجرد:** هو ميزان يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ أو إلى ميزان المراجعة قبل الجرد نفسه ويتم إعداد هذا الميزان قبل إجراء بعض الخطوات المحاسبية أي بمجرد الانتهاء من التسجيل اليومي في يومية المؤسسة مع دفتر الأستاذ ثم ميزان المراجعة قبل الجرد .

ب – **ميزان المراقبة بعد الجرد:** المؤسسة بمجرد الانتهاء في 12/31/ ن 19 من التسجيل اليومي تقوم بخطوة ضرورية جدا قبل إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد وهي إجراء قيود التسوية وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد مجموع موجودات المؤسسة أي إحصاء أصول المؤسسة الموجودة فعلا فقد يكون فرق بين ما هو مسجل في دفاتر المؤسسة وما هو موجود فعلا .

بعد القيام بهذه الإجراءات (خطوات) يتم بعدها إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد للتأكد من سلامة العمليات السابقة . فميزان المراجعة بعد الجرد هو أداة للمراقبة ومن خلاله نقوم بخطوة أخرى هي إعداد جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية كما نلاحظه في المبحث الثالث [2]

شكل ميزان المراجعة: هناك شكلين لميزان المراجعة.

1) **ميزان المراجعة بالمجاميع Trial balance by totales**

2) **ميزان المراجعة بالأرصدة Trial balance by balances**

[1] حسين قاضي، سوسن الحلي، مبادئ المحاسبة، دار زمران للنشر والتوزيع.عمان–الاردن– سنة 1997

[2] بوشاشي بوعلام مرجع سبق ذكره ص .35

1) ميزان المراجعة بالمجاميع : بموجب هذه الطريقة تحسب مجاميع العمليات المدينة والدائنة لكل حساب من الحسابات الظاهرة في الدفاتر ثم يتم إدراج ا موع للعمليات المدينة والعمليات الدائنة للحساب في خانة ا اميع المدينة وا اميع الدائنة في ميزان المراجعة والشكل يوضح ذلك .

الجدول 3 ميزان المراجعة با اميع

ا اميع المدينة		ا اميع الدائنة		إسم الحساب	رقم صفحة الأستاذ
فلس	دينار	فلس	دينار		
				ا موع	

المصدر : عبد الستار الكبيسي : الشامل في مبادىء المحاسبة . ص 165

2) ميزان المراجعة بالأرصدة : بموجب هذه الطريقة نعتمد فقط أرصد الحسابات الظاهرة في الدفاتر ولإتباع هذه الطريقة يتطلب أولا ترصدي جميع الحسابات في الدفاتر ثم على ضوء ذلك تدرج المبالغ الخاصة بالأرصدة المدينة للحسابات في خانة الأرصدة المدينة من ميزان المراجعة والأرصدة الدائنة في خانة الأرصدة الدائنة ويوضع أمام كل رصيد إسم الحساب المعني في خانة اسم الحساب [1]

الجدول 3 ميزان المراجعة با اميع

الأرصدة المدينة		الأرصدة الدائنة		إسم الحساب	رقم صفحة الأستاذ
فلس	دينار	فلس	دينار		
				ا موع	

-أهداف ومتطلبات ميزان المراجعة.

[1] عبد الستار الكبيسي ، الشامل في مبادىء المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى سنة 2003 – ص 164 - 165

1) الأهداف تتمثل في مايلي :

1. يعتبر ميزانا المراجعة وسيلة تأكد مبدئي من توازن الحسابات في دفتر الأستاذ.

2. خطوة تمهيدية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

3. يساعد على اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على توازنه مما يؤدي إلى تصحيحها قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية [1] .

2) متطلبات ميزان المراجعة : هناك عدة متطلبات لازمة لإعداد ميزان المراجعة هي :

1. تحديد الموعد المناسب لإعداد ميزان المراجعة بشكل دوري ليتسنى الانتهاء من عملية الترحيل والترصدي في دفتر الأستاذ .

2. أن تكون البيانات تراكمية لكل حساب من الحسابات بدءا من 1/1 من النسبة حيث تعكس المبالغ الظاهرة أمام الحساب في ـاية الشهر الثاني، تعكس المبالغ الخاصة به للشهر الثاني إضافة لتلك عند الشهر الأول، وما يخص الشهر الثالث تشمل الثالث والثاني والأول وهكذا .

3. حساب ا ـاميع المدينة وا ـاميع الدائنة لمعرفة الرصيد لكل حساب ، وقد يرافق هذا بعض الاختلاف وفقا للطريقة المحاسبية المعتمدة (طريقة إيطالية ، .....الخ)

4. ترصدي الحسابات التحليلية أو التفصيلية الظاهرة في دفاتر الأستاذ المساعدة أن وجدت ومطابقتها مع أرصدة الحسابات الإجمالية في سجل الأستاذ العام للتأكد من صحتها [2]

وهكذا نقول بأن الدورة المحاسبية تعكس خطوات واعية على المحاسب العمومي إتباعها هو:

1- إعداد المستند المؤيد لصحة العملية المالية والمتمثل في أحالعام.ندات الرئيسية .

2- تفريع محتويات المستند وذلك بتسجيل القيد في دفتر اليومية العام .

3- ترحيل القيود من دفتر اليومية العام إلى دفتر الأستاذ العام وترصديها.

4- إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجذرية .

5- إثبات قيود التسوية الجذرية اللازمة.

6- ترحيل قيود التسوية إلى الحسابات المعنية بدفتر الأستاذ العام وإعداد ترصديها .

7- إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية الجذرية وتصحيح الأخطاء إن وجدت .

8- تسجيل قيود الإقفال للمصاريف والإيرادات .

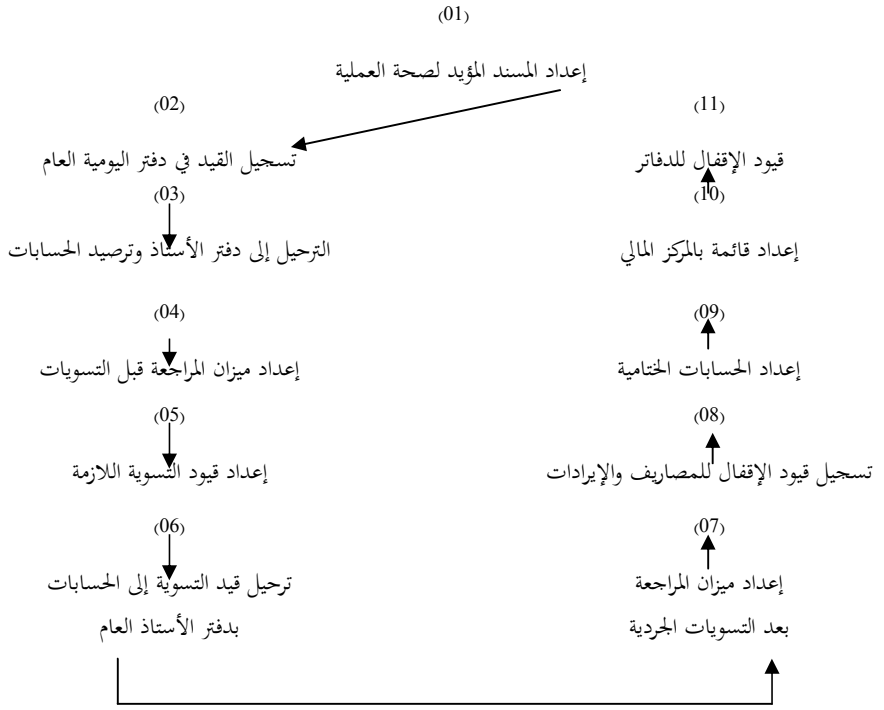
9- إعداد الحسابات الختامية وصولا إلى نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة .

10-إعداد قائمة المركز المالي للمشروع .

11-تسجيل قيود إقفال الحسابات الميزانية (إقفال الدفاتر) والشكل التالي يوضح ذلك [01]

[1] حسام الدين مصطفى الخداش ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر براهيم نور ، مرجع سبق ذكره ص 276 .

[2] عبد الستار الكبيسي ، مرجع سبق ذكره ص 162.



المطلب 03 : **عناصر النظام المحاسبي** : قبل أن نتطرق إلى عناصر النظام المحاسبي نقوم بتعريف أولا النظام المحاسبي حيث عرف الكثير من العلماء المحاسبيين وقالوا بأن النظام المحاسبي هو، << الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية مشتملا على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات ، وتصميم المستندات المؤيدة للعمليات والدفاتر التي تسجل ا العمليات ، وتحديد الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالعملية المالية في المشروع[1] كما عرف خالد أمين ورفقاءه بأن، << يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية وطرف تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب عرض نتائجها [22]

عناصر النظام المحاسبي تتمثل فيما يلي : إن اختلاف أحجام المشاريع يؤدي إلى إخلاف النظام المحاسبي من حيث العدد والحجم غير أنه لابد من توفر العناصر التالية والممثلة في مايلي :

01) موعة المستندية التي تؤيد صحة العمليات التي حدثت في المشروع والتي يطلق عليها أحيانا اسم مصادر القيود.

02) موعة الدفاتر التي تسجل ا العمليات المالية انسجاما مع متطلبات القانون وتسهيلا لمتابعة عمليات المشروع .

[1] حسام الدين مصطفى الخداش ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر إبراهيم نور ، مرجع سبق ذكره ص 29 .65

[2] رضوان محمد عناني، مرجع سبق ذكره ص 50.

أنظمة القيد المحاسبية أو التسجيل المحاسبي والمتمثلة في القيد المفرد والقيد المزدوج

03) مجموعة الإجراءات والتعليمات المحاسبية التي من خلالها يمكن تنظيم العمل وتلافي الوقوع في الأخطاء والتلاعب فيالمالية.المشروع.

04)مجموعة القوائم المالية والتقارير التي يقدمها المحاسب في ـاية الفترة كخلاصة لما تم في المشروع خلال الفترة المالية .

05) مجموعة الموظفين أو العاملين في قسم المحاسبة ومجموعة الآلات والمعدات والأدوات المستخدمة [1]

المطلب 04 : خصائص النظام المحاسبي : وعلى الرغاللازمة.اف الأنظمة المحاسبية تبعا لا اختلاف حجم المشروع وطبيعة نشاطه إلا أن هناك خصائص مشتركة يجب توفرها في أي نظام نظام محاسبي حتى نحكم عليه بأنه نظام جيد وهده خصائص منها :

01) توافر المستندات والسجلات المحاسبية القانونية اللازمة .

02) تحقيق الدقة والسرعة الممكنة في تنفيذ العمليات المحاسبية .

03) تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقات وتحقيق مبدأ الرقابة الداخلية .

04)تزويد الإدارة بالتقارير والبيانات اللازمة لمساعد ـا في اتخاذ القرارات .

05) قياس الموارد التي يملكها المشروع وبيان مطلوبات ومصالح القيم في هذا المشروع [2]

06) المرونة حيث يطرأ على المنشأة مجموعة من الظروف تستدعي إحداث بعض التغيرات القانوني.لنظام المحاسبي مرنا فإنه يستدعي هذه التغيرات .

ملائمة النظام المحاسبي للمنشأة من حيث طبيعة نشاطها وحجم عمليا ـا وشكلها القانوني . فالنظام المحاسبي الملائم لشركة تجارية قد لا يناسب شركة صناعية وكذا النظام المحاسبي الملائم لمشروع فردي لا يناسب شركة مساهمة. وقد نصت المادة 16 من قانون التجارة الأردني رقم (02) لسنة 1966 أن يتوجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة التالية:

*** دفتر اليومية * دفتر صور الرسائل * دفتر الجرهي:ميزانية**

وقد أشترط القانون التجاري المذكور أعلاه مجموعة من الشروط يجب أن تتوفر في هذه الدفاتر هي :

1. حفظ الدفاتر لمد 10 سنوات بعد الانتهاء من استخدامها.
2. التأشير على الدفاتر لدى مراقب السجل التجاري على أن تكون مرقمة بالتسلسل .
3. عدم جواز المحو أو الشطب أو ترك فراغ أو تحشيه بين السطور.[3]

[1] حسام الدين مصطفى الخداش ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر إبراهيم نور ، مرجع سبق ذكره ص 31 .

[2] نفس المرجع السابق، ص 30.

[3] رضوان محمد العناتي ، مرجع سبق ذكره ص 54 - 55.

وقد ألزمت المادة رقم (22) فقرة (أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (07) لسنة 1985 والقانون المعدل رقم (14) لسنة 1995 الفئات التالية بوجود مسك الحسابات ومنهم:

1. الشركة المساهمة العامة الخصوصية .
2. الشركات في الشركة العادية إذ كان رأس المال لا يقل عم 10 ألاف دينار أو عدد المستخدمين لا يقل عن عشرة أو لا يقل مشتريا م أو مبيعا ا عن (100) ألف دينار سنويا
3. المستشفيات ومستودعات الأدوية الصيدلانية والمختبرات .
4. المقاولون والمصنعون.
5. المكاتب العقارية والفنادق والمطاعم.

-المبحث 03: أعمال نهاية الدورة

تتمثل أعمال اية الدورة في إجراء مجموعة من الأعمال المحاسبية من أجل تحديد نتائج المؤسسة. فالمؤسسة تكتفي خلال الدورة المالية أو المحاسبية بتسجيل العمليات المحاسبية التي تكون متبوعة بالوثائق التبريرية والمتمثلة في اليومية ودفتر الأستاذ وفي اية السنة تكون كل التسجيلات محل تحليل ومراجعة قصد التأكد من صحتها و ذلك عن طريق إعداد ميزان المرتجعة قبل الجرد الذي يستخدم في إعداد نتيجة الدورة و الميزانية الختامية.

المطلب 1: الجرد و التسوية: حتى تكون المعلومات صحيحة و معبرة عن الواقع في المؤسسة لا بد من إحصاء كل الموجودات للتأكد من وجودها نوعا و وزنا وتعدادا بتاريخ وضع الميزان في اية الدورة كما يجب التأكد من كافة التزاما ا و هذه العملية هي عملية الجرد.

الفرع 1: عموميات حول الجرد:

1 - **تعريف الجرد:** يمكن تعريف الجرد على انه:

أ- التعريف الأول الجرد هو عبارة عن فحص لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في اية العام، و ذلك دف تطبيق المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها لكي يتم إعداد القوائم المالية في ضوء تلك ا موعة من المبادئ أو القواعد ، لتعبر تلك القوائم تعبيرا سليما، عن نتائج أعمال المشروع من ربح أوخسارة، و عن مركزه المالي في اية الفترة المحاسبية. [1]

[1] عبد الكريم علي ألرمحي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 1، حقوق الطبع و النشر محفوظة للمؤلف، عمان- الأردن – سنة 1999-2000 – ص 349.

ب–التعريف الثاني: الجرد هو وضعية مدققة لما تمتلكه، المؤسسة (الأصول) و كل ما تلتزم به تجاه الغير (الكل) (الخصوم)، كل تاجر هو ملزم بالقيام بجرد مادي لكل ما يمتلكه من مباني ، تجهيزات، كذلك كل ما عليه من ديون تجاه الغير مرة كل سنة، و يتطلب القيام بأعمال الجرد المادي (الغير محاسبية) عملا هاما. فالمؤسسة في بعض الأحيان مجبرة بتخصيص أياما طويلة للقيام بذلك، و لا بد بان يتم الجرد المادي بالتسلسل، طريقة و دقة. أي خطا يجعل من النتائج خاطئة[1].

كما يمكن تعريفه على انه هو معرفة المركز المالي الواقعي للمؤسسة و استخراج نتائج أعمالها السنوية من ربح أو خسارة [2]

2– أهداف الجرد: تتجلى أهداف الجرد في ما يلي:

1– معرفة ربح المشروع أو خسارته خلال كل سنة مالية بصورة و دقة

2–معرفة المركز المالي للمشروع في ناية كل سنة مالية بصورة صحيحة و دقيقة و حقيقية

3– التحقق الفعلي من أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة و عمل قيود التسويات الجر دية اللازمة Entrés Adjusting و التي بموجبها يتم تعديل الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة.

4– التأكد من أن الإيرادات و المصروفات تخص السنة المالية عن طريق مقارنة الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة مع القيمة الحقيقية

3– موعد الجرد: Timing of Adjustement

عادة يكون موعد الجرد في ناية السنة و بعد إعداد ميزان المراجعة مباشرة و ليس بالضرورة أن يكون ناية السنة المالية هو ناية السنة الميلادية فكل مشروع حسب طبيعة عمله: يختار بداية سنته المالية، و يفضل أن يكون موعد الجرد عندما يقل العمل في المنشاة إلى اقل حد ممكن حتى لا تسبب عملية الجرد إرباكا و تعطيلا لعمل المشروع. [3]

كما أن المادة 16 من المرسوم المتعلق بالدليل الوطني للمحاسبة أن تاريخ إقفال السنة المالية محدد بتاريخ 12/13 من كل سنة، إلا انه من الممكن مخالفة هذه القاعدة بعد موافقة وزير المالية بناءا على اقتراح من ا لمس الأعلى للمحاسبة. هذه المخالفة تحدد تاريخ إقفال السنة المالية، و الوثائق التي يجب تقديمها في ناية كل سنة من طرف المؤسسات هي: [2]

---

[1] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الجزء الثاني.
ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة، المركزية– بن عكنون– الجزائر– طبعة 202– ص 02

[2] بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر – طبعة 1999– ص 253.

[3] عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخداش، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة – عمان– الأردن– الطبعة 2 سنة 1999، ص 13.

1- الميزانية
2- جدول حساب النتائج
3- جدول حركة الأموال
4- جدول الاستثمارات
5- جدول الاستهلاكيات
6- جدول المئونات
7- جدول المدينون
8- جدول الأموال الخاصة
9- جدول الدائنون
10- جدول استهلاك البضائع، المواد و اللوازم
11- جدول مصاريف التسيير
12- جدول المبيعات و أداء الخدمات
13- جدول الإيرادات الأخرى
14- جدول النتائج على التنازلات عن الاستثمارات
15- الالتزامات المقبولة و الالتزامات المقدمة
16- الالتزامات المقبولة و الالتزامات المقدمة
17- جدول الأعمال المتنوعة

الفرع 2: الجرد من الناحية المحاسبية و العملية.

أ- الجرد المادي: هو التأكد من وجود الموجودات من حيث النوع و الوزن و التعداد و القياس و ذلك بتاريخ وضع الميزانية، أما من ناحية الالتزامات فهو التأكد من التزام المؤسسة اتجاه الموردين ز الديون بصفة عامة.

ب-الجرد الحسابي: هو تسجيل الفرق بين ما هو موجود مسجل في الدفاتر مع الواقع الفعلي بتاريخ الجرد لكي تظهر الميزانية على حقيقتها، و لهذا يتوجب على المؤسسة إتباع الخطوات التالية:

- وضع ميزان المراجعة بتاريخ الجرد.
- تسجيل الفروق.
- وضع ميزان المراجعة بعد الجرد.
- توحيد التكاليف و النواتج بجدول حسابات النتائج.
- وضع الميزانية النهائية.
- تسجيل نتائج الجرد في دفتر الجرد [1]

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص255.

الفرع 3: مبادئ الجرد:

1- **مبدأ الاستحقاق:حذر**: يجب على المشروع أن يحتاط للخسارة قبل وقوعها و أن لا يأخذ في الحسبان أي أرباح إلا بعد تحققها فعلا.

2- **مبدأ الاستحقاق** : تحميل السنة المالية ما يخصها من عناصر المصروفات سواء دفعت أم لم تدفع و حصر جميع الإيرادات التي اكتسبت و اعتبرت لنفس الفترة سواء قبضت أم لم تقبض [1]

– مبدأ الاستمرارية: أي أن المشروع مستمر في عمليه وليس في حالة تصفية أو موقوفا عن عمله.

4– مبدأ الدورية (الفترة المالية): أي تقسيم فترات العمر الإنتاجي المشروع إلى فترات محاسبية كل منها سنة كاملة (12 شهر) أو قد تكون أقل من سنة.

5–مبدأ التكلفة التاريخية: يتم قيس تكلفة الأصول بمقدار المبالغ التي دفعتها المنشأة فعلا لاقتنائها وفقا لمستندات مؤيدة لها وتسمى بالتكلفة التاريخية وهي التي تشكل في نهاية الأمر قياسا ملائما للبيانات المحاسبة عند اتخاذ القرارات في الفترات المالية.

[1] فائق شقير، عليان شريف، عاطف الأخرس، سمير حمودة، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى 2000م -1420هـ .ص 14

6- مبدأ الثبات: ويقضي هذا المبدأ بأن تستمر المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها خلال الفترات المالية المتتالية وفي حالة العدول عن مبدأ معين يجب الإفصاح عن أسباب العدول عن هذا المبدأ ويجب أن تكون مقنعة وكذلك ثبات استخدام الوحدات النقدية التي تستخدم كقاسم مشترك لقياس أثر العمليات المالية (ثبات وحدات القياس).

7- مبدأ الإفصاح الكامل : ويقضي هذا المبدأ بمنع إخفاء أية معلومات تجعل القوائم المالية مضللة لمن سيستخدمها في عملية اتخاذ القرارات .

8- مبدأ المقابلة : ويقضي هذا المبدأ بمقابلة الإرادات بالنفقات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات .

9- مبدأ الموضوعية: ويقضي بأنه لا يتم إثبات أي عمليات مالية إلا إذا تم تقديم الإثباتات و المؤيدة لهذه العماليات.

الفرع 4: جرد الأصول و الخصوم:

1*جرد الاستثمارات: تتقادم الاستثمارات وتتدنى قيمتها بفعل الاستعمال و الاستغلال كما أن من الاستثمارات مصاريف دفعتها المؤسسة قبل الانطلاق هي (المصاريف الإعدادية) لها خصوصيات و من ثم فإنه في اية السنة لا بد من قيود تسوية من شأ ا جعل أرصدة الحسابات تتطابق مع الحقيقة عندما تشتري المؤسسة استثمارات لا ستعاملها كأداة عمل لمدة سنوات معينة فإنه لابد من متابعة حالة هذه الاستثمارات طيلة هذه السنوات وحتى تشغل هذه المتابعة لابد من تخصيص بطاقة لكل عنصر من عناصر الاستثمارات تتضمن :

- تاريخ حيازة (شراء) الاستثمارات
- رقم حساب الاستثمار
- قيمة حيازة
- معدل امتلاكه
- قسط الامتلاك السنوي

وفي اية كل سنة تقوم المؤسسة بعملية جرد مادي أي مقارنة البطاقات مع الموجود[1].

[1] فائق شقير عليان الشريف . عاطف الأخرس. سمير حموده . مرجع سبق ذكره ص 14 .15

أ* **امتلاك الاستثمارات:** تعني الامتلاك الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال و التقادم فالاستثمارات سوء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية...هي أموال مخصصة للعمل و لنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا بحيث تنقص الطاقة الإنتاجية لها وبعد فترة من الوقت تختلف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرلتغيرها وذلكلك:

* لأن الاستثمار تأكل و أصبح إصلاحه غير ممكن كذلك لان الاستثمار أصبح لا يسحب لمتطلبات لاستغلال نتيجة ظهور أدوات إنتاج مدينة أثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.[1]

إن لكل أداة إنتاج عمدا إنتاجيا تصبح قيمتها مساوية للصفر وبالتالي لابد من تحديدها وذلك بعد إخراجها من الاستثمارات وعملية الإخراج هذه تعتبر بطبيعة الحالة خسارة أو عبئ على المؤسسة ومن ثم لابد من إثبات وتسجيل هذه الخسارة أو العبء في الدفاتر المحاسبية بدءا من اليوم الذي بدأ فيه استخدام هذه الاستثمارات بحيث تتحمل المؤسسة كل سنة قيمة التدني الذي يلحق باستثمارا ـا فيجعل الحساب (682 – حصص الامتلاكات) مدينا بقيمة التدني

أو نقص في الاستثمارات وذلك يجعل الحساب (29–امتلاك الاستثمارات دائنا ونظرا إلى تعدد الاستثمارات وحتى يتم التميز بينها فإنه يضاعف إلى الرقم اليسار كما يلي:

الحساب	حساب الامتلاك
243 – معدات وأدوات	2943– امتلاك معدات وأدوات
245– تجهيزات المكتب	2945– امتلاك تجهيزات مكتب

-2- **أنواع الامتلاكات:** إن المبدأ العام في الامتلاكات هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يلحق بالاستثمارات نتيجة استعمالها إلا أن هناك عدة طرق لحساب التدني وقبل التعرض لأنواع الامتلاكات نشير إلى بعض المصطلحات التي نستعملها :

-أ- نسمي قيمة التدني السنوية بالقسط للامتلاك (annvite)

- ب- يحسب الامتلاك عن طريق معدل (taux) تسمية معدل الامتلاك (taux d'amortissement)

[1] سعدان شبايكي تقنيات المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1997 ص 204 .

2-1 **الامتلاك الخطي الثابت**: amotissement constantoulineaise

يعني الامتلاك الخطي أو الثابت قسمة قيمة الاستثمار أو المعنى بالامتلاك إلى أقسام متساوية حسب مدة الاستعمال.

2- طريقة القسط المتناقص : amortissement desressif

يحسب قسط الامتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبة الباقية للاستثمار valeur résiduelle

وليس على القيمة الأصلية للاستثمار وذلك بضرب معدل الامتلاك الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت في إحدى المعاملات التالية:

*1.5 إذا كانت مدة الامتلاك 3 أو 4 سنوات .

* 2 إذا كانت مدة الامتلاك 5 أو 6 سنوات.

* 2.5 إذا كانت مدة الامتلاك أكثر من 6 سنوات .

ولتلا في عدم انتهاء الامتلاك فعندما يكون قسط الامتلاك بطريقة القسط المتناقص أقل من حاصل قسمة القيمة المحاسبية الباقية على باقي عدد السنوات الامتلاك نستعمل حاصل قسمة كقسط.

3- 2 طريقة القسط المتزايد (طريقة سوفتي): softy

سوفتي هي الأحرف الأألأول:العبارات الإنجليزية (sone of the yeors) ومفادها أن الامتلاك يتزايد وفقا المتوالية حسابية أساسها واحد ومجموع عناصرها يساوي مجموع أرقام سنوات الامتلاك فمثلا: إذا كان عدد سنوات الامتلاك أربع سنوات فإنه يخضع للمتوالية: 1 .2 .3 . 4 التي مجموع عناصرها 10 وبالتالي فإن القسط الأول : $\frac{1}{10}$ من قيمة الاستثمار.

القسط الثاني: $\frac{2}{10}$ من قيمة الاستثمار.وهكذا. . [1]

[1] نفس المرجع السابق ص 205 . 209

3. المعالجة المحاسبة للإستهلاكات: يتم سنويا وبتاريخ 12/31إثبات القسط السنوي للإمتلاك فيتم جعل الحساب (682_حصص الإمتلاكات)حديثا وذلك بجعل حساب امتلاك الإستثمارالمعنى دائما.

ملاحظة: كل الإستثمارات تمتلك ما عدا الأراضي(باستثناء المناجم و المقالع) والقيم المعنوية (باستثناء حقوق الملكية الصناعية و التجارية) فإ ا تمتلك بصفة استثنائية و تجعل حينئذ الحساب (699_حصص استثنائية)حديثا بقيمة الإمتلاك و ذلك بجعل حساب امتلاك الإستثمار المعنى دائنا.

4التنازل عن الإستثمارات: مهما كان السبب فإنه على المؤسسة عندما تتنازل (تبيع)عن جزء من استثمارا ا أن تسجل ذلك في محاسبتها ،و في كل الحالات فإن

الخروج أي استثمار عن طريق البيع أو عن طريق التوقيف عن الاستخدام

(refome) يخضع محاسبيا للمراحل التالية:

*إثبات قسط الإمتلاك الذي يتعلق بالفترة التي قضاها الإستثمار ضمن استثمارات المؤسسة و ذلك في تاريخ التنازل يجعل الحساب (682 . حصص الإمتلاكات) أو الحساب (699حصص استثنائية)حديثا وذلك يجعل حساب إمتلاك الإستثمار المعنى دائنا.

*توحيد حساب إمتلاك الإستثمار المعنى بالتنازل بجعله حديثا و ذلك بجعل حساب الإستثمار المعنى دائنا،من أجل تحديد باقي القيمة المحاسبية للإ ستثمار المتنازل عنه و تسجيلها في الجانب المدين من الحساب(692. القيمة الباقية للإستثمارات المتنازل عنها أو المحطمة) .

إثبات قيد التنازل بجعل الحساب (792. إيرادات التنازل عن الإستثمارات) دائنا،وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو الحساب(429. مدينوا الإستثمارات الآخرون) حديثا.[1]

– الاطفاءات: les résorption

إن المصاريف الإعدادية وبالرغم من ورودها ضمن الاستثمارات لا تمتلك وإنما تطفأ أي تناقص غلى أن ينتهي وجودها في ميزانية المؤسسة وذلك في أجل لا يتعدى خمسة سنوات ويثبت التناقص السنوي المصاريف الإعدادية يجعل الحساب (699 – حصص استثنائية) مدينا وذلك يجعل الحساب (209- إطفاء المصاريف الإعدادية) دائنا ونظرا لتعدد المصاريف الإعدادية وحتى يتم التميز بينها فإنه يضاف إلى الرقم (209) باقي أرقام حساب المصروف الإعدادي المعنى محذوفا منه الرقم الأول من اليسار مثلما هو الحال في الامتلاكات كما يلي :

الحساب	حساب الإطفاء
200- مصاريف متعلقة بالمهني.كة .	20900- إطفاء المصاريف المتعلقة بعقد الشركة .

[1] نفس المرجع السابق : ص 211210

203- مصاريف التكوين المهني . | 20903- إطفاء المصاريف التكوين المهني.

جرد المخزن: يتم جرد المخزن مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية وذلك عند إقفال الدورة المحاسبية من أجل الوقوف على الوجود المادي و القيمي النهائي للمخزون وتتبع في ذلك القواعد التالية:

أ- تقيم البضائع والمواد الأولية و اللوازم بكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل و الشحن و الرسوم الجمركية وكل المصاريف الأخرى المدفوعة إلى الغير لإيصال المنتجات إلى المؤسسة.

ب- تقسيم المنتجات (نصف المصنعة قيد الصنع التامة) بكلفة الإنتاج التي تشمل كلفة شراء العناصر الداخلة في الصنع مضافا إليها التكاليف المباشرة و الغير مباشرة.

ج تقييم الفضلات والمهملات بالقيمة المحتملة لبيعها مطروحا منها عند الإقتضاء جزء يمثل مصاريف التوزيع المتعلقة بها.

ذلك.إن الكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج أعلى من الكلفة الحقيقية للمخزون فإنه يجب على المؤسسة تشكيل ذلك.

نظرا إلى تعدد عناصر المخزون من حيث الكمية ومن حيث السعر ما هي يا ترى الطريقة المثلى لتسعير المخزون في حركته و بالتالي الوقوف على كلفته الحقيقية[1] .

. هناك عدة طرق تحاول كلها الاقتراب من التقويم الأمثل للمخزون نذكر منها :

1. طريقة الوارد أولا الصادر أولا(fifo): هذه الطريقة تعني أن المواد الأولية على أساس أقدميها دخولها إلى المؤسسة بثمن كلفتها إلى أن تنفذ، وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا ...

و من **مزايا** هذه الطريقة الرصيد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، و لذلك تستخدم في حالة انخفاض الأسعار المستمرة.

أما عيوبها فهي: 1. تحمل الإنتاج الأسعار القديمة.

2. استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

2طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا (lastin, first out, fifo)

تتلخص هذه الطريقة في اعتبار المواد المنصرفة للإنتاج هي المواد التي وردت للمؤسسة أخيرا، والغرض من هذه الطريقة تحميل الإنتاج بقيمة المواد الأولية على أساس سعر يقارب السعر الجاري، و تستخدم هذه الطريقة في حالة ارتفاع.

الأسعار المستمر وقد ساد استخدام هذه الطريقة في فترات انخفاض قيمة النقود وبالتالي ارتفاع الأسعار أو ما يطلق عليه اقتصاديات فترات التضخم حيث يأخذ الأسعار في الارتفاع المستمر.

مزايا هذه الطريقة:

[1] نفس المرجع السابق ص 213 . 215.

1- القضاء على ظهور الأرباح الصورية الناتجة عن تضخيمقيمة المخزن السلعي في ـاية السنة بسبب ارتفاع الأسعار .

2- تقيم المواد المصروفة لأقسام الإنتاج بثمن كلفتها الحقيقية.

3- تكلفة المنتجات تكون أقرب للواقع.

عيوب هذه الطريقة:

1- لا تستخدم إلا على نطاق محدود على صعيد التطبيق العملي تستخدم فقط في المؤسسات التي لا يتعرض فيها المخزن السلعي للتلف.

2- صعوبة عمل المحاسبين .

3- التذبذب في التكاليف المنتجات صعودا وهبوطا[1]

طريقة التكلفة الوسطية المرجعية: .cout moyen unitaire pondère

وبمقتضى هذه الطريقة يتم وبعد كل ورود جديد حساب تكلفة وسطية مرجعية للوحدة[2] ويتم تقسيم المخرجات وفق العلاقة التالية .

ت و م = (مخزن أول مدة + الإدخالات) بالقيمة/ مخزن أول مدة + الإدخالات) بالكتبة تصلح هذه الطريقة للمحزونات إلى أن تتطلب تخزين طويل وحركة بيعها بطيئة[3] .

2- المخصصات:

1- 2 **تكوين المخصص:** عندما تكون القيمة الحقيقية للمخزن بتاريخ الجرد أقل من تكلفة شراء أو إنتاجه الحقيقية فإنه على المؤسسة أن تكون مخصصات تدني قيمة المخزن بحيث تساوي قيمة المخصص الفرق بين تكاليف الثراء أو الإنتاج الحقيقية القيمة الحقيقية بتاريخ الجرد فيجعل الحساب (39- مخصص تدني المخزن) دائنا ونظرا إلى تعدد عناصر المخزن فإنه يتم التميز بينها بالإضافة رقم الحساب عنصر المخزن المعنى بعد حرف الرقم الأول من اليسار إلى (39) على النحو التالي :

الحساب	حساب المخصص
30- بضاعة	390 - مخصص تدني قيمة البضاعة
31- يجب لوازم	391 – مخصص تدني قيمة المواد واللوازم .

2-2 **استعمال المخصص:** عند بيع أو استعمال عناصر المخزون التي كون لها مخصص من قبل فإنه يجب أ* إثبات قيد بيع أو استعمال عناصر المخزن المعنى مثلما تم العرض له حين دراسة المخزون.

[1] بويعقوب عبد الكريم المحاسبة التحليلية ديوان المطبوعات الجامعية 1998 ص 71-73

[2] سعدان شبايكي مرجع سبق ذكره ص 216 .

[3] أحمد طرطار مرجع سبق ذكره ص 136.

ب* ترصدي حساب المخصص المعنى على اعتبار أنه أصبح غير ذي مفعول و إثبات خروج عنصر المخزن المعنى من المخزن.[1]

3 -2 **إلغاء و تعديل المخصص**: وهنا يعاد النظر يليمؤونات المكونة في ناية كل دورة مقبلة مما يؤدي إلى زيادة مبلغها أو إنقاصه أو إلغائه حسب بيانات جديدة وحسب القرارات المتخذة بشأن كل مؤونة[2].

3. جرد الذمم: يتم جرد الذمم (المدينون)كما يلي :

أ . بالنسبة إلى الحسابات التيتظهر في ناية السنة دائنة تحول إلى الحساب(50. حسابات الموجودات الدائنة) و هذا باستثناء الحساب (485. البنك).

ب بالنسبة للديون على الزبائن:بعد مراجعة الأرصدة و مقارنة مبالغ الحسابات بالفواتير و الوثائق المختلفة، فإنه لابد من دراسة يسر (solvabilite)الزبائن و مدى قدر م على السداد و هذه العملية ستجعل الديون تتصف إلى :

* ديون جيدة(creances soines) و هي الديون المقابلة للتحصيل .

* ديون معدومة (creances irrecow rables) و هي الديون التي لسبب أو لآخر لن تحصل.

* ديون مشكوك في تحصيلها و هي الديون التي تتوقع المؤسسة عدم تحصيلها، بسبب نزاع مع الزبائن، إفلاس الزبائن، عسر الزبائن.الخ. .

و هذه الديون الأخيرة هي التي تكون موضوع تكوين مخصص، بحيث تجعل الحساب (699. حصص استثنائية) حديثا، وذلك بجعل الحساب (4970. مخصص تدني الديون المشكوك في تحصيلها) دائنا[3]

أ . تكوين المخصص.

ب . تعديل المخصص.

جـ . استعمال المخصص.

- **جرد السندات**:السندات هي الأوراق التي تم التعرض لها حين دراسة ا موعة الرابعة وهي:

421- سندات المساهمة.

422- سندات أخرى.

423- سندات التوظيف.

[1] سعدان شبايكي مرجع سبق ذكره ص 217 - 219 .

[2] محمد بوتين مرجع سبق ذكره ص 219 .

[3] سعدان شبايكي . مرجع سبق ذكره : ص 220218.

أ- إن القاعدة الاقتصادية المالية التي تحكم هذه السندات تقضي بتغير قيمة تداول هذه السندات فإذا ارتفعت هذه القيمة فإن المؤسسة (مالكة السندات و الأدوات) لا تفعل شيئا وإذا تدنت قيمتها فإنه لابد من حساب قيمة التدني ثم تكوين مخصص بذلك.

*تكوين مخصص *استعمال مخصص *تعديل مخصص .

- **جرد البنك:** يعني جرد البنك (أو البنوك) التأكد من أن الرصيد البنك لدى المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حسا ا لدى البنك ولهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة مقاربة (état de rapprochement) بين الحسابين المذكورين وعندما لا يساوي رصيد الحسابين فأنه لا بد منى إجراء قيود تسوية للوضعية.[1]

- **مخصصات الخسائر و التكاليف:** provisions pour pertes et charges.

يحدث أن تتوقع المؤسسة في اية السنة حدوث خسائر وتحمل أعباء في المستقبل دون معرفة قيمتها وتاريخ حدوثها وهي بذلك تشكل ديونا محتملة على المؤسسة التي يجب

أن تسجيلها دف معرفة الحدود القصوىلالتزاما ، لو ا ة هذه الخسائر تقوم المؤسسة بعمل مخصص لها و ذلك بتسجيلها في الحساب (19- مخصصات خسائر وتكاليف الذي ينقسم إلى حسابين هما .

190. مخصصات الخسائر المحتملة - provisions pour perte probables

195. مخصصات تكاليف توزيع على عدة دورات - provisions pour charges a peprtir sur plusieurs exercices.

1) **مخصصات الخسائر المحتملة .** تتوقع المؤسسة دوما بحكم نشاطها حدوث خسائر محتملة بسبب الغرامات المختلفة أو التعويضات عن الأضرار التي تسببها للغير ...الخ فعندما تتوقع المؤسسة حدوث رقحملا فإ ا تشكل ا تها مخصصات وتسجله في جانب الدائن من الحساب (190- مخصصات الخسائر المحتملة) وذلك تجعل الحساب (699- حصص استثنائية) مدينا على اعتبار إ ا لا م النشاط العادي للمؤسسة وتتم المعالجة المحاسبة لهذا النوع من المخصصات على النحو التالي .

[1] سعدان شبايكي مرجع سبق ذكره ص 224.

2)

a) **تكوين مخصص.**

b) **استعمال المخصص.**

3) **مخصصات تكاليف توزع على عدة دورات.** تتوقع المؤسسة تحمل تكاليف وبسبب ضخامتها فإن دورة مالية واحدة لا تكفي لتحملها ولذلك يتم توزيعها على عدة سنوات لاحقة كمصاريف الصيانة التي تقوم ـا المؤسسة في مقرا ـا وعلى هذا تجعل الحساب (195 – مخصصات تكاليف توزيع على عدة دورات) دائنا وذلك تجعل الحساب (685- خصص المخصصات) مدينا بقيمة المخصص.

ـ إنشاء المخصص ـ استعمال المخصص

سعدان شبايكي. مرجع سبق ذكره.ص 228- 229 .

-ج –إلغاء وتعديل مخصصات الخسائر والتكاليف.

يمكن إجمال القيود المحاسبية المتعلقة بتعديل (إنقاص- زيادة أو إلغاء مخصصات الخسائر و التكاليف في الجدول التالي.

الجدول 5. القيود المحاسبة المقلقة يالغاء أو تعديل المؤوية

بيان	796 استرجاع		685 حصص المخصصات		699 حصص استثنائية		190 مخصص خسائر محتملة		195 مخصصات تكاليف توزيع	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
إلغاء		X					X			
زيادة			X		X			X		X
إنقاص		X					X			

المصدر. سعدان شباذكره.رجع سبق ذكره. ص 232

2.طلب 2 . البحث عن الأخطاء وتصحيحها.

عليها.ل العماليات في اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة ا في دفتر الأستاذ العام وترصديها و إعداد ميزان المراجعة قد يؤدي إلى وقوع بعض الأخطاء حيث تكون هذه الأخطاء ناتجة عن السهو أو الجهل بالمبادئ المحاسبة الواجب إتباعها أو الإهمال أو السوء النية كأن يتعمد المحاسب الخطأ بقصد التلاعب والاختلاس لذلك فإن من الواجب وضع نظام رقبة دقيق

وصارم بحيث يمنع مثل هذه الأخطاء ويعمل على اكتشافها ومعالجتها في حال وقوعها[1]، ومن هنا نستطيع أن نقسم أسباب الأخطاء المحاسبة إلى قسمين وهما :

1) **أسباب ارتكاب الأخطاء غير المتعمدة:**

1) الجهل في المبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2) السهو والنسيان.

3) الإهمال والتقصير وعدم بذل العناية اللازمة.

2)**أسباب ارتكاب الأخطاء المتعمدة:**

أ) التلاعب بالحسابات .

ب) الغش.

ج) التزوير.

د) الاختلاس.

هـ) السرقة[2].

الفرع الأول : **طرق اكتشاف الأخطاء المحاسبة** ways to find errors

يمكن أن تكتشف الأخطاء المحاسبة في نفس السنة المالية التي وقعت أو بعدها كما أن بعض هذه الأخطاء قد تؤثر على توازن ميزان المراجعة وبعضها الأخر لا يؤثر عليه كما أن جزء من هذه الأخطاء قد يكشف في دفتر اليومية العام كما قد يكتشف جزءا آخر في دفتر الأستاذ العام أو من خلال إعداد ميزان المراجعة .

1- **أخطاء تكتشف خلال السنة المالية:** وهي الأخطاء التي تكتشف في سنة حدوثها ويكون تصحيحها سهلا ولا يؤثر على نتيجة الأعمال المنشأة إذ يتم تصحيحها قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

2-**أخطاء تكتشف خلال السنة المالية اللاحقة:** وهي الأخطاء التي تكتشف في سنة {حدوثها هذا الخطأ إذ أن}مالية لاحقة لسنة حدوثها ومثل هذا النوع من الأخطاء يترتب عليه التوصل إلى النتيجة أعمال خاطئة في سنة حدوث هذا الخطأ ‘ذ أن اكتشافه كان بعد إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية[3] ومنه نتطيع أن نقول أن الأعمال العديدة والمعقدة والمتداخلة التي تقوم ـا المؤسسة تنتج جزء لا بأس به للأخطاء المحاسبية وباختصار لما سبق سنحاول معرفة كيفية اكتشاف هذه الأخطاء وهي :

[1] عبد الناصر إبراهيم نور .وليد زكريا صيام .حسام الدين مصطفى الخداش مرجع سبق ذكره ص 231 .232.

[2] عليان الشريف فائق شقير . رياض الحلي .أحمد الجعبري رشاد العصار.مرجع سبق ذكره، ص 235.

3 سعدان شبايكي مرجع سبق ذكره ص 230

Auditeur *استخدام ميزان المراجعة *المراجع

*استخدام مذكرات المقاربة بين الحسابات les états de rapprochement

*الجرد المادي والمحاسبي[1] .

الفرع 2: أنواع أخطاء المحاسبة:

يمكن تقسيم الأخطاء المحاسبة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:

1) أخطاء كتابية أو رقمية.

2) أخطاء الحذف (السهو).

3) أخطاء التوجيه المحاسبي أو الأخطاء الفنية .

4) الأخطاء المعوضة.

1- الأخطاء الكتابية أو الرقمية: والمقصود بالأخطاء الكتابية أو الرقمية هي الأخطاء التي تحدث أثناء التسجيل في الدفتر اليومية العامة (أو في الدفتر اليومية المساعد أو العماليات الخاطئة (الأخطاء) التي تحدث في عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ أو الخطأ في النقل الأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة ومن أمثلة تلك الأخطاء الخطأ في الكتابة رقم في الدفتر اليومية عند قيد اليومية عند إعداد قيد اليومية فمثلا ينقل الرقم المبيعات المدون في الفاترة البيع بالخطأ 270.00دج بدلا من 720.00دج ويسجل على هذه الصورة الخاطئة في يومية المبيعات ومثل هذا الخطأ لن يكون من الممكن اكتشافه عند إعداد ميزان المرجعة لأنه لا يؤثر على توازن جانبي الميزان ويكشف هذا النوع من الخطأ عادة عن طريق المراجعة المتندية أو عند ما يظهر العميل السداد رصيد حسابه كما يوجد أخطاء الكتابية أخرى في جمع أحد طرفي القيد المركب كما لو كان هناك عدة قيود مدينة مجموعها الصحيح 25300 دج وقام المحاسب بجمعها 24300دج وهذا الخطأ يتم اكتشافه عن طريق ميزان المرجعة لأنه يؤدي إلى عدم توازن جانبي الميزان.....الخ.[1]

1-أخطاء الحذف: أو ما يطلق عليها بعض الكتاب أخطاء السهو وهناك نوعان:

ا-**أخطاء الحذف الكلي:** ويقصد به عدم تسجيل العملية المالية كاملة في الدفاتر أو عدم ترحيلها بطرفيها إلى الأستاذ العام وهذه الأخطاء لا تأثر على توازن ميزان المراجعة .

ب) **أخطاء الحذف الجزئي:** وهو عدم إثبات أحد طرفي القيد أو عدم ترحيله إلى دفتر الأستاذ العام وتؤدي هذه الأخطاء إلى عدم توازن ميزانية المراجعة[2] ففي الحالة أ يتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة المستندية سواء بواسطة إدارة المراجعة في المنشأة أو بواسطة مرجع الحسابات الخارجية أما

1 أحمد محمد نور الأميرة عثمان في مبادئ المحاسبة المالية الدار الجامعية الإسكندرية طبعة 2000 ص 216

2 أحمد أحمد نور . الأميرة إبراهيم مرجع سبق ذكره ص 217.218

الحالة ب فيتم اكتشاف الخطأ عن طريق عدم توازن ميزان المرجعية ومن الأخطاء المشا ة لأخطاء الحذف هناك أخطاء التكرار وتعني تكرار قيد عملية معينة في دفتر اليومية العامة وبالتالي تكرار ترحيلها إلى الحسابات الخاصة ا وهذا النوع من الأخطاء لا يؤدي إعداد ميزان المراجعة إلى اكتشافه ويتم تصحيح أخطاء الحذف عن طريق إثبات العملية المحذوفة في تاريخ اكتشاف الخطأ وتصحح أخطاء التكرار عن طريق إلغاء أحد القيود المكررة في تاريخ اكتشاف الخطأ[1] .

2-أخطاء التوجيه المحاسبي أو الأخطاء الفنية: هذا النوع من الأخطاء من عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل ذلك توجيه مشتريات الأثاث إلى حساب مشتريات البضائع التي تتعامل فيها المنشأة بدلا من توجيهها إلى حساب الأثاث باعتباره أحد الأصول طويلة الأجل ...وهناك أنواع عديدة من الأخطاء في هذا النوع وهذا النوع من الخطأ

لا يؤثر على توازن المراجعة كما هو الحل بالنسبة لأخطاء الحذف ويتم تصحيح تلك القيود عند اكتشافها بواسطة المراجع الداخلي أو الخارجي باستخدام قيود اليومية المناسبة[1] .

الأخطاء المعوضة: وهي الأخطاء التي تعوض بعضها فلا يظهر الخطأ إلا عند المراجعة و الجرد ومقارنة الفواتير بالموجود والصادر والوارد فلو أن المؤسسة سددت نقدا مبلغ 145.00 دج لقاء صيانة وإصلاحات وسجل في الجانب المدين من الحساب (622-صيانة وإصلاحات) مبلغ 145.00دج ثم سجل في الجانب الدائن من الحساب (487-صندوق مبلغ 154.00دج فإنه هناك خطأ بمقدار (9.00دج) وإذا تم تسجيل عملية أخرى في نفس الوقت بنفس الخطأ كأن يتم قبض مبلغ 165.00دج وتجعل الحساب (74-أداء خدمات) دائنا بمبلغ 156.00دج فإن هناك خطأ قدره (9.00دج) و في الحالتين هناك زيادة بمبلغ (9.00دج) ونقصان بمبلغ (9.00دج) وطبيعي أن هذه الوضعية تعوض خطأ ملكنها لا تعبر عن حقيقة ما جرى[1].

الفرع الثالث: تصحيح الأخطاء: ينبغي تصحيح جميع الأخطاء المحاسبية بقيود تصحيح تظهر في اليومية العامة ويرجع السبب في تسجيل قيود تصحيح الأخطاء في اليومية العامة إلى جذب انتباه الإدارة إلى تكرار الأخطاء وذلك لاتخاذ الإجراءات الرقابية الكيفية بمنع تكرارها ولا تجوز تصحيح تلك الأخطاء عن طريق المسح أو الكشط في دفتر اليومية العامة لأن هذا الدفتر قانوني يحرم القانون أي مسح أو شطب أو كشط أو تحشر فيه حتى بالنسبة للأخطاء التي في دفتر الأستاذ والتي يمكن تصحيحها عن طريق الشطب أو الكشط فالكشط والشطب غير مستحب في أي من السجلات المحاسبية حتى السجلات غير القانونية وهناك بعض الأخطاء التي يتحتم تصحيحها عن طريق الشطب مثل أخطاء الترصيد وأخطاء نقل ا اميع

[1] عليان الشريف .فائق شقير .رياض الحلبي .أحمد الجعبري رشاد العصار. مرجع سبق ذكره ص 235.

من صفحة إلى أخرى و في هذه الحالة فإنه يجب أن يقوم بالشطب و التصحيح أحد المسؤولين في إدارة الحسابات ويقع التصحيح[1] وهناك عدة طرق لتصحيح الأخطاء نذكر منها:

1) طرق تصحيح الأخطاء في دفتر اليومية: وهناك طريقتان لتصحيح الأخطاء المحاسبية في دفتر اليومية العام وهما:

أ) الطريقة المطولة أو غير الغير مباشرة (طريقة التسجيل المعاكس):

من خلال هذه الطريقة يتم تسجيل قيدين هما :

* الأول يسمى قيد إلغاء القيد الخاطئ : حيث يتم عكس القيد الخاطئ بأن يجعل الجانب المدين دائنا و الدائن مع مراعاة عكس القيد كما هو بأخطائه .

*الثاني يسمى قيد التصحيح : حيث يتم إثبات العملية بشكلها الصحيح وفقا للمستند المرفق ا[2] رغم صعوبة الطريقة إلا أ ا تؤدي إلى تضخيم ا اميع مما يجعلها بالتالي لا تعمر عن حجم العمليات أجريت .

ب)**الطرق المختصرة(المباشرة):** وتعتمد على تحميل الحساب الخطأ بقيمة ذلك الخطأ أو يستفيد الحساب الخطأ بقيمة المبلغ الموجود في القيد الخطأ {المبلغ الموجود في القيد}وليس كل الأخطاء المحاسبية تصح ذه الطريقة[3] .بالإضافة إلى أن هناك طريقة أخرى هي .

ج) **طريقة المتمم إلى الصفر :** le complément a zéro

هي الطريقة التي يوحي ا المخطط المحاسبي الوطني باستعمالها ويتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا .

والمتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم أخر إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر ، فالمتمم الجبري إلى الصفر لـ 10 هو (-10) ولكن المتمم الخبري يكتب بشكل آخر تسهل معه إضافة إلى مبلغ موجبة فما هو إذن المتمم الجبري الصفر للعدد 156 مثلا .

- للبحث عليه نتبع الطريقة التالية :

9	9	10
-1	5	6
		—
8	4	4

[1] أحمد محمد نور . الأميرة إبرهيم عثمان مرجع سبق ذكره ص 218

[2] عبد الناصر إبرهيم نور . وليد زكريا صيام . حسام الدين مصطفى الخداش مرجع سبق ذكره.

[3] وليد زكريا حسام الدين مصطفى الخداش . عبد الناصر ابر هيم نور . أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني الطبعة الأولى سنة 1996 ص 217

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 العدد (156) يكون النتائج صفرا[1] .

2- طرق تصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ العام : تطرأ لكون دفتر الأستاذ العام من الدفاتر غير الإلزامية بموجب فإنه للشروط المطبقة على الدفاتر الإلزامية القانونية حيث يجوز في دفتر الأستاذ العام إجراء شطب أو كشط أو تحشية بين السطور إذا كانت الحاجة تستدعي ذلك وعليه فإن تصحيح الخطأ في دفتر الأستاذ العام يتم بشطب الخطأ باللون الأحمر وكتابة الصحيح مع توقيع المحاسب بجوار الشطب

3-طرق تصحيح الأخطاء في ميزان المرجعية: بعد إعداد ميزان المرجعة بالأرصدة يمكن أن نواجه احتمالين:

***الاحتمال الأول** : أن يتعادل طرفي ميزان المراجعة حيث في هذه الحالة لا يعني أن الدفاتر خالية من الأخطاء تكتشفها عملية المراجعة في الدفاتر ولا يكون لها أثر على توازن الميزان .

***الاحتمال الثاني : أن لا يتعادل طرفي ميزان المرجعية:**

في هذه الحالة على المحاسب أن يبحث عن أسباب عدم توازن المراجعة وذلك بإتباعه الخطوات التالية

1- إعادة جمع الطرف المدين والطرف الدائن في ميزان المرجعية فقد يكون الفرق ناتج من خطأ في عملية الجمع .

2- مراجعة الأرصدة المنقولة في دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة للتأكد من أن هذه المبلغ المنقولة سليمة وصحيحة حيث يمكن أن يكون الخطأ ناتج عن عملية النقل

3- مراجعة عماليات الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ للتأكد من عدم حدوث خطأ في ترحيل المبالغ من اليومية إلى الأستاذ أو حذف طرق أو تكراره .

4- عملية مراجعة لحساباتللعملاء والموردين وذلك للتحقق من أرصدة حسابا م وأيضا مقارنة حساب البنك مع الكشوف المرسلة من قبل ذلك.[2]

المطلب 3 : البحث عن نتيجة الدورة:

[1] سعدان شبايكي. مرجع سبق ذكره ص 235

[2] عبد الناصر إبراهيم نور . وليد زكريا صيام . حسام الدين مصطفى الخداش . مرجع سبق ذكره ص 242-245 .

يختلف المخطط المحاسبي الوطني عن غيره من المخططات الأخرى في أنه خصص مجموعة على غرار ا موعات السبع الأخرى هي مجموعة النتائج لاستخدامها في الحصول على نتائج جزئية قبل الحصول على نتيجة الدورة النهائية وقد قسمت هذه ا موعة بحسب النتائج إلى الحسابات التالية .

80- الهامش الإجمالي.

81- القيمة المضافة .

83- نتيجة الاشتغال.

84- نتيجة خارج الاستغلال.

880- نتيجة الدورة الإجمالية.

889- ضرائب على الأرباح .

88- نتيجة الدورة الصافية .

89- تنازل بين الوحدات.

ويتم حساب هذه النتائج في جدول يسمى جدول حسابات النتائج Lableau des comptes de résultats.[1]

الشكل الأتي يوضح جدول حسابات النتائج :

الجدول 6 / جدول حسابات النتائج /

المصدر: بوشاشي بوعلام مرجع سبق ذكره .ص 13

رقم الحساب	إسم الحساب	القيمة (الأرصدة)	
70 60	مبيعات بضاعة بضاعة مستهلكة	منه	له

[1] سعدان شبايكي، مرجع سبق ذكره ص 247 .

80	الهامش الإجمالي		
80 71 72 73 74 75 61 62	الهامش الإجمالي إنتاج مباع إنتاج المخزن إنتاج المؤسسة لذا ـا خدمات مؤداة تحويل تكاليف الإنتاج مواد أولية مستهلكة خدمات		
81	القيمة المضافة		
81 77 78 63 64 65 66 68	القيمة المضاعفة إيرادات متنوعة تحويل تكاليف خارج الإشغال مصاريف المستخدمين ضرائب ورسوم مصاريف مالية مصاريف متنوعة حصص الامتلاكات و المؤونة		
83	نتيجة الاشغلال		
79 69	إرادات خارج الاستغلال تكاليف خارج الاشتغال		
84	نتيجة خارج الإشغال		
83 84	نتيجة الإشغال نتيجة خارج الإشغال		
880	النتيجة الإجمالية		
889	الضرائب على الإرباح		
88	النتيجة الصافية		

أ-الحساب 80-الهامش الإجمالي : la marge brute

الهامش الإجمالي هو الفرق بين قيمة مبيعات البضائع و تكلفة شراءها المباشرة وتتمثل هذا الحساب في المؤسسات التجارية فقط على اعتبار أ ا تشري البضائع (أو المواد و اللوازم) بغرض إعادة بيعها وتحقيق هامش هو الربح على المبيع ويدخل ضمن تكلفة شراء البضائع * سعر الشراء *
العمولات المختلفة .

* مصاريف النقل و الشحن . * الرسوم الجمر وكية.

إذا فالهامش الإجمالي هو الفرق بين الحساب (70- مبيعات بضائع) أو الحساب (60-بضاعة مستهلكة) أو بصيغة أخرى فإنه للبحث عن الهامش الإجمالي يجعل الحساب (80- الهامش الإجمالي) مدينا وذلك يجعل الحساب (60 بضاعة مستهلكة دائنا كما يجعل الحساب (80-الهامش الإجمالي) دائنا وذلك يجعل الحساب (70- مبيعات بضائع) مدينا وتتم هذه العملية بقيد في اليومية[1] .

ب-الحساب 81- القيمة المضافة: la valeur ajoutée

يرحل إلى هذا الحساب رصيد الحساب 80 إلى طرفه الأيمن (منه) إذا كان رصيد الحساب 80 مدينا وإلى طرفه الأيسر (له) إذا كان رصيد الحساب 80 دائنا .

كما ترحل إلى الحساب 81 أرصدة حسابات التسيير التالية :

61- مواد ولوازم مستهلكة 62- خدمات بالنسبة للنفقات .

71- إنتاج مباع 72- إنتاج المخزن . 73-إنتاج المؤسسة لذا ا .

74- أداء خدمات . 75- تحويل تكاليف الإنتاج بالنسبة للإيرادات[2]

واستعملت القيمة المضافة في البداية في المحاسبة الوطنية و ثم تعميمها بعد ذاك إلى المحاسبة العامة وتعني القيمة المضافة الفرق بين المدخلات والمخزنات وهي بذلك الفرق بين الحسابات (71 . 72 . 73 . 74 . 75) و الحسابين (61 . 62) مضافا إلى قيمة الهامش الإجمالي .

ج- الحساب 83 نتيجة الإسغلال: résultat d'exploitation

تعني نتيجة الاستغلال النتيجة المتأتية من النشاط الأصلي للمؤسسة سواء كانت تجاريا أو صناعيا وهي الفرق بين إيرادات الاستغلال أي الحسابات (77 إيرادات متنوعة)

[1] سعدان شبايكي . مرجع سبق ذكره ص 247

[2] محمد بوتين مرجع سبق ذكره ص 182

و (78 تحويل تكاليف الاستغلال وبن أعباء {مصاريف} الاستغلال أي الحسابات التالية:

63 مصاريف العاملين

64 ضرائب ورسوم

65 مصاريف مالية

66 مصاريف متنوعة

68 حصص الاستهلاكات ومخصصات

مضاف إلى هذا الفرق مبلغ القيمة المضافة بمعنى آخر يجعل الحساب (83-نتيجة الاستغلال) مدينا وذلك يجعل الحسابات (63 . 64 . 65 . 66 . 68) دائنة وكذلك جعل الحساب (81- القيمة المضافة) دائنا إذا كان رصيده مدينا وجعل الحساب 81 مدينا إذا كان رصيده دائنا[1] .

د- الحساب (84 نتيجة خارج الاستغلال .résultat hors exploitation

يرحل إلى طرفي الحساب رصيد الحسابين 69و79 [2] .

و حـ/ 84 هي النتيجة المتأتية من تفاضل الإرادات التي تحصلت تحصلت عليها المؤسسة نتيجة نشاط غير نشاطها الأصلي أو المبلغ المسجلة في الحساب (79ايرادات خارج الاستغلال) وبين أعباء التي تحملتها المؤسسة بسبب غير راجع إلى نشاطها الأصلي أي المبالغ المسجلة في الحساب (69- مصاريف خارج الاستغلال)[1] .

هـ- الحساب (880 نتيجة الدورة الإجمالية): résultat brute de l'exercice

يتقبل هذا الحساب رصيدي الحسابين 83 و 84 في طرف منه أو طرف له **حسب نوع الرصيد**[2] بمعنى جمع الحسابين (83 نتيجة الاستغلال) و (84 نتيجة خارج الاستغلال إذا كانت هاتان النتيجتان اثنتين معا أو مدينين معا .

- الحساب 889 الضريبة على الأرباح:

يجعل هذا الحساب مدينا بمبلغ الضريبة على الأرباح ويقابله الحساب 564 ضرائب الاستغلال المستحقة . ويرحل رصيده المدين (إن وجد) إلى الحساب 88 .

ى- الحساب (88 نتيجة الدورة): يتقبل هذا الحساب في طرفيه المدين رصيد الحساب 889 (إن وجد) ورصيد الحساب 880 في طرفه المدين إن كان رصيد دائنا .

[1] سعدان شبايكي مرجع سبق ذكره ص 250 . 251 .253.

[2] محمد بوتين مرجع سبق ذكره ص 184. 185. 186 .

يظهر الحساب 88 –نتيجة الدورة– بالميزانية الختامية في جانب الأصول في حالة الخسارة وفي جانب الخصوم في حالة الربح وفي بداية الدورة الجديدة وفي إيطار عملية إعادة فتح الحسابات يحول رصيد الحساب 18 النتيجة قيد التوزيع.

المطلب 4: الميزانية الختامية:

وتعني بالميزانية الختامية إعداد قائمة المركز المالي وقائمة المركز المالي أو الختامية ليست حسابا من الحسابات التي تظهر بدفتر الأستاذ العام بل هي قائمة أو كشف يتم إعدادها خارج نطاق الدفاتر المحاسبية ، فتتمثل حسابات الأصول أو الموجودات في مجموعة متعدد من المبالغ كالأراضي،المباني ، السيارات ، الأثاث ، النقدية بالصندوق ،النقدية بالبنك ، شيكات في الصندوق ، شيكات برسم التحصيل، المدينون بضاعة أخرى ، أوراق القبض ، أوراق القبض برسم التحصيل ....الخ .

أما الحسابات الخصوم فتتمثل في مجموعة متعددة من المبالغ مثل رأس المال الدائنون ،أوراق الدفع ، القروض.....الخ.

الفرع 1 : عناصر قائمة المركز المالي {الميزانية}:

يتم عرض قائمة المركز المالي بتبويب الأصول وتبويب الخصوم ، ضمن مجموعات رئيسية متجانسة ثم تبويب تلك ا موعات إلى مجموعات فرعية .

1)مجموعة الأصولتتمثل ا موعات الرئيسية للأصول أو الموجودات في ا موعات التالية:

أ)الأصول الثابتة: وهي الأصول التي يقتنيها المشروع لمساعدة في تحقيق أهدافه وليس دف إعادة بيعها كالأراضي ، السيارات ، الأثاث .....الخ .

ب)الأصول المتداولة: وهي الأصول التي بتداولها بتحقيق المشروع أهدافه في تحقيق الأرباح :مثل صندوق ،البنك ،أوراق القبض ، المدينون.....الخ.

ج)الأرصدة المدينة الأخرى: وهي أرصدة الحسابات التي لا تدخل ضمن الأصول الثابتة أو الأصول المتداولة مثل الإيرادات المستحقة، المصاريف المدفوعة مقدما.[1]

2)مجموعة الخصومتتمثل في ا موعات الرئيسية التالية :

أ رأس المال (الحقوق صاحب المشروع): يظهر في هذه ا موعة رأس المال وأية حقوق أخرى لصاحب لصاحب المشروع مثل الأرباح المتحققة وحساب جاري صاحب المشروع أو قد يتم دمج الحسابين الآخرين معا و الكل التالي يوضع ذلك :

[1] عبد الكريم علي الرمي مرجع سبق ذكره ص 333 .334

الجدول7: الميزانية الختامية(12/31...):

المصدر: عبد الكريم علي الرميم عبد الكريم علي الرمحي مرجع سبق ذكره ص 334. 335

كلي	جزئي	البيان	الكلي	جزئي	البيان
		***الأصول الثابتة:**			رأس المال
		– الأراضي .			{– +} صافي ربح أو خسارة
		– المباني.			{– +}جاري صاحب المشروع
		– سيارات.			***صافي حقوق صاحب المشروع**
		– أثاث.			**المخصصات:**
		***مجموعة الأصول الثابتة:**			– مخصص ديون م فيها
		***الأصول المتداولة:**			– مخصص خصم أوراق القبض
		– نقدية بالصندوق.			– مخصص استهلاك مباني
		– نقدية بالبنك .			– مخصص استهلاك سيارات
		– شيكات برسم التحصيل			– مخصص استهلاك أثاث
		– أوراق القبض .			–
		– أوراق القبض برسم التحصيل			–
		– أوراق القبض برسم الخصم			***مجموعة المخصصات خصوم متداولة:**
		– مدينون			**–** أوراق الدفع
		– بضاعة بالمخازن .			**–** دائنون
		***مجموعة الأصول المتداولة:**			**–** قروض قصيرة الأجل
		*أرصدة مدينة أخرى.			***مجموعة الخصوم المتداولة:**
		– مصاريف مدفوعة مقدما			– أرصدة دائنة أخرى
		– إيرادات مستحقة			– مصاريف مستحقة
		– تأمينات مستردة			– إيرادات مقبوضة مقدما
		مجموعة أرصدة مدينة أخرى:			***مجموع أرصدة دائنة أخرى:**
		الإجمالي			الإجمالي.

ب– الخصوم طويلة الأجل: وتتمثل في القروض التي حصل عليها المشروع وتكون مستحقة الدفع بعد بضع سنوات.

ج– الخصوم المتداولة : وهي الحقوق التي على المشروع للغير بخلاف حقوق صاحب المشروع مثل الدائنون ،أوراق الدفع ،القروض قصيرة الأجل .

د- الأرصدة الدائنة الأخرى وهي أرصدة الحسابات التي لا تدخل ضمن ا موعات الرئيسية السابقة مثل الإيرادات المقبوضة مقدما والمصروفات المستحقة[1] .

الفرع 2 : معالجة أرصدة حسابات الأصول والخصوم:

بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية التي سبقت الإشارة إليها تبدأ سنة مالية جديدة تتطلب مستندات جديدة ودفاتر محاسبة جديدة ويثبت في هذه الدفاتر الجديدة أرصدة الحسابات التي بقيت بدفاتر المشروع وفي اية السنة المالية المنتهية ويتم معالجة أرصدة حسابات الخصوم بإحدى الطريقتين :

1طريقة إقفال الحسابات: بموجب هذه الطريقة يتم في النهاية العام إقفال جميع حسابات الأصول والخصوم أو المطلوبات الطرف المدين من قيد الأقفال وأرصدة الأصول أو الموجودات الطرف الدائن على النحو التالي:

الجدول 8 : طريقة إقفال الحسابات :

		من ح/ المذكورين (حسابات الخصوم) ح/ ..... ح/..... ح/المذكورين (حسابات الأصول) ح/..... ح/.....

المصدر: عبد الكريم علي الرمحي نفس المرجع السابق ص336

وتقفل جميع الحسابات (الأصول والخصوم) بدفتر الأستاذ العام حيث أن الحسابات المدينة أقفلت في الحسابات الدائنة أرصد ا صفرا .

[1] نفس المرجع السابق : ص 336

في دفاتر السنة المالية التالية يتم إعداد سند قيد يثبت فيه قيد عكسي للقيد السابق وذلك يجعل أرصدة حسابات الأصول الطرف المدين من القيد الاقتصادي وجعل أرصدة حسابات الخصوم الطرف الدائن من القيد الاقتصادي للسنة الجديدة ويسجل بدفتر اليومية السنة التالية ويرحل الدفتر الأستاذ العام حيث يتم فتح حسابات الأصول وحسابات الخصوم مرة أخرى في دفاتر السنة الجديدة .

طريقة نقل الأرصدة:

يتم نقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم الباقية في الدفتر الأستاذ العام في ـاية السنة الجديدة ويكتب بجانب رصيد كل حساب منها كلمة (رصيد منقول أو رصيد مرحل) سواء في دفتر أستاذ السنة المنتهية أو دفتر الأستاذ السنة الجديدة .[1]

[1] نفس الرجع السابق ص:337

المبحث 1: ماهية المؤسسة.

المؤسسة تحتل مكانة بارزة في ا تمعات الحديثة لأ ا تستجيب للحاجات المعددة و المختلفة للأفراد سواء كانت الحجة اقتصادية أو فكرية أو روحية.

المطلب 1: تطور المؤسسة مع بيان تعريفها.

الفرع 1: تطور المؤسسة: إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة التي نراها في الواقع اليوم لم تظهر بأشكالها الحالية من أول مرة بل كان ذلك نتيجة لعدة تغييرات و تطورات متواصلة تتمثل فيما يلي:

1- **الإنتاج الأسري البسيط:** لقد سادت الحياة البدائية البسيطة منذ وجود الإنسان وحتى اقتراب الانقلاب الصناعي في القرن 18 حيث تميزت بالركود و الاكتفاء بالفلاحة حيث كان يتمثل نشاطه في الزراعة و تربية المواشي. وذلك تلبية لحاجياته الأساسية بأدوات بسيطة. ونظرا لتطور تلك الحاجات وندرة الموارد ظهر مايعرف بالمقايضة بين الأسر التي تصنع الأدوات و المستملة لها.

2- **ظهور الوحدات الحرفية** : بعد بعد أن يأت الظروف لتكوين تجمعات حضارية و ارتفاع الطلب على المنتجات الحرفية ظهر ما يعرف بمحلات أو ورشات يتجمع فيها أصحاب الحرف المتشا ة من أجل إنتاج أشياء معينة تحت رئاسة كبيرهم أو أقدمهم في الحرفة وكانت تتميز هذه المحلات بالتنظيم.

3- **النظام المنزلي للحرف** : أدى ظهور طبقة التجار الرأسماليين إلى استعمالهم لعدة طرق من أجل الحصول على منتوجات و بيعها في ظروف ضبة وهذا من خلال تمويل ا موعات الحرفية للأسر في منازلهم بمواد من أجل إنتاجهم لسلع معينة .

4- **ظهور المانيفاكتورة:** نظرا لظهور الاكتشافات الجغرافية وما كان لها من أثر على تراكم الثورة و إستراد المواد الأولية أدت إلى ثراء طبقة التجار الرأسماليين الذين امتلكوا أدوات إنتاج يدوية وعملوا على إيجارها لأشخاص و أسر داخل المنازل من أجل القيام بإنتاج طلبا م وهكذا ظهرت المصانع في شكلها الأولي أو LA MANUFACTURE يتكون من أدوات بدائية يشغل عليها العمال بأيديهم وكان لهذا النوع من المؤسسات شكلين أساسين هما:

-أ- منشآت تجمع عددا من الحرفيين الذين كانوا يشتغلون بنفس الحرفة قبل ذلك وفي هذه المنشآت يقومون بجزء معين من مجموع إنتاج سلعة معينة.[1]

-ب- منشآت تضم مجموعة من الحرفيين لهم حرف مختلفة ويشاركون أو يتعاونون من أجل تحقيق منتوج معين مثل إنتاج عربة الخيل، ولقد واجهت المانيفاكتورة اضطرابات في كثير من الأحيان و

[1] ناصر دادي عدون اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر العاصمة، الطبعة (2)1998 ص 22-26-28.

المتمثلة في عدم انصياع العمال إلى الانضباطللذي حاول أن يفرضه أصحا ا و الذي أدى إلى ظهور مؤسسات صناعية آلية

5- **المؤسسات الصناعية الآلية** : بعد أنم توفرت الأسباب من اكتشافات علمية موجهة نحو الإنتاج الصناعي و اتساع السوق أكثر فأكثر، ولعب الجهاز المصرفي دورا في التطور الاقتصادي ظهرت المؤسسات الآلية الأولى التي كانت فيها وسائل المعمل آلية بعد أن كانت في المانيفاكتورة يدوية وحسب تعريفات بعض الاقتصاديين فإن الآلة آنذاك لم تكن سوى جهازا مكونا من مجموعة من الأجزاء كانت آنذاك شكل يدوي و عند آخرين فإن الأدوات في الحرف كانت تستعمل طاقة محركة يدوية في حين أن الآلة هي أداة تستعمل طاقة محركة حيوانية أو مائية أو من الريح وتعود أسباب نشوء و تتطور هذه المؤسسات لعدة أسباب منها:

- 1 – سبب تقني : الاستعمال الواسع للمياه و الطاقة.
- 2 – سبب التكاليف و الأسعار : انخفاض التكاليف و ارتفاع المردودية
- 3 – سبب المراقبة: الإدارة المحكمة وتقسيم العمل[1].

6- **التكتلات و الشركات المتعددة الجنسيات** : مع التطور المعتبر الذي شهده الاقتصاد الرأسمالي نظرا لتوفر الظروف الملائمة المذكورة سابقا وزيادة الإنتاج الصناعي و الزراعي الكبير في مؤسسات البلدان الغربية أو أوربا و الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الأمر كانت هناك ضرورة لهذه المؤسسات لإتباع عدة إستراتيجيات تتكتل فيما بينها للتغلب على المنافسة وكذا للدخول إلى الأسواق الخارجية وهذا ما يدعى بالمؤسسات المتعددة الجنسيات[1]

1 – التكتلات الاقتصادية أو الاحتكارية مع اية القرن السابق وبداية القرن الحالي اتجهت المؤسسات الاقتصادية إلى التركز و التجمع لتتمكن من الصمود في السوق أمام المنافسة باستعمال قوة وجودها أو بالتحكم في أسعار المنتجات و أسواقها لينهار بذلك جهاز السوق حيث تدخلت الدول في الاقتصاد أيضا و أنشأت مؤسسات صناعية وخدمية كبيرة وهناك عدد من هذه التكتلات أو الاحتكارات أهمها.

أ–الكارتل : يعني تركز عدة مؤسسات في نفس القطاع في شكل اتفاق فيما بينها على تحديد الأسعار للمواد التي تنتجها أو توزع الأسواق فيما بينها أو تقوم بعمليات النقل و الإشهار وبشكل مشترك فيما

[1] نفس المرجع السابق ص 31

بينها. هذا ما يمكن هذه المؤسسات مع التعامل في السوق بدون منافسة التي عادة ما تضر بعضها بعض ا.

ب– الثروست : يعني اندماج عدد من المؤسسات شرط أن تفقد استقلاليتها المالية وشخصيتها القانونية و المعنوية ويتم هذا الدمج بعدة طرق كشراء مؤسسة لمؤسسة.

ج– شركة الملك (الهولدينغ) : مع توسع الأسواق المالية وكبر المؤسسات الاقتصادية وظهور البورصة ظهرت تجمعات ناتجة عن شراء البنوك لأسهم عدد من المؤسسات في فروع أو قطاعات اقتصاديةتشا ة أو مختلفة (صناعة، تجارية، مالية) لتصبح مجموعة من المؤسسات تحت توجيه الممتلكين الماليين دون أن تفقد استقلالها القانوني.[1]

2– **الشركات متعددة الجنسيات** : بنشوء العدد من المؤسسات الكبيرة أو الاحتكارية اتجهت إلى التوسع خارج بلدا ا الأصلية و انتشرت في العديد من البلدان عبر العالم إذ تتمثل هذه الشركات في مؤسسات تقوم بعمليات كبيرة ومتشعبة جدا في البلدان الأخرى وتمتلك هناك طاقات إنتاجية كبيرة وتمارس نشاطا ا في ستة بلدان على الأقل كما يمكن أن تعتبر المؤسسات المتعددة الجنسيات عندما تصبح 20 % من رأسمالها موظفا في منشآت خارجية.[2]

الفرع 2: تعريف المؤسسة

هناك عدة تعاريف للمؤسسة يمكن تعريفها كما يلي :

"المؤسسة هي عناصر امتزجت بشكل أو بآخر وفق تركيبة لتحقق أهداف محددة حسب النظام الاقتصادي السائد. وهذه العناصر هي الموارد البشرية (اليد العاملة) و الموارد المادية (تجهيزات الإنتاج، البنايات...) الموارد المالية (في شكل سيولة نقدية، ودائع...)[3] " .

كما يمكن تعريفها على أ ا "اندماجعدة عوامل دف إنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، وهذا في إطار قانوني ومالي و اجتماعي معين وضمن شروط اقتصادية تختلف زمنيا

[1] نفس المرجع السابق، ص 32.

[2] بوشاشي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[3] ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسيير، تحليل مالي، الجزء الأول، الجزائر سنة 1990، ص 14

ومكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاطات الذي تقوم به، ويتم هذا الاندماج بواسطة تدفقات نقدية وحقيقية وأخرى معنوية وكل منهما يرتبط ارتباطا وثيقا بالأخر إذ تتمثل الأولى في الوسائل و الموارد المستعملة في نشاط المؤسسة أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات و المعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة الأولىكما تعرف أيضا على أ ا "الوحدة الاقتصادية التي تجمع فيها الموارد البشرية و المادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي"

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للمؤسسة حيث أن "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل في إطار قانوني اجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج أو تبادل سلع وخدمات من أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني التي توجد فيه وتبعا لحجم ونوع النشاط الذي تقوم به [1]

أو تعرف على أ ا "منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية المالية و المادية و الإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زماني [2]

المطلب 2: أهداف وخصائص المؤسسة

للمؤسسة عدة أهداف وخصائص تتمثل فيما يلي :

الفرع 1: أهداف المؤسسة: إن أصحاب المؤسسات الاقتصادية العمومية منها و الخاصة التي تحقق عدة أهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها، ولهذا فإن أهداف المؤسسة تتداخل وتتشابك فيما بينها، ونستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية:

1- **الأهداف الاقتصادية:** من ضمن هذه الأهداف نذكر:

- **تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي.

- **تحقيق متطلبات المجتمع** : إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها وعند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات ا تمع الموجودة به

[1] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، تحليل مالي، الجزء الأول الجزائر سنة 1990 ص14.10.

[2] عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – طبعة 2002 ص 25.

سواء على المستوى المحلي أو الوطني أو الجهوي أو الدولي ، يمكن القول أن المؤسسة تحقق هدفين في نفس الوقت تغطية طلب ا تمع وتحقيق الأرباح.

- **عقلنة الإنتاج** : يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج و التوزيع،بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصاديةو الملية لأصحا ا من جهة و ا تمع من جهة أخرى.[1]

2- **الأهداف الاجتماعية**: وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- **ضمان مستوى مقبول من الأجور**: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم ا، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ أن العمال يعتبرون العنصر الحيوي و الحي في المؤسسة.
- **تحسين مستوى معيشة العمال**: إن التطور السريع الذيتشهده ا تمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات متزايدة باستمرار بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم ولتغير أذواقهم وتحسنها، وهذا ما يدعو إلى عقلنة وتحسين الاستهلاك الذي يكون بتنويع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعمال من جهة و للمؤسسة من جهة أخرى.
- **إقامة أنماط استهلاكية معينة** : تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكيةلختلف طبقات ا تمع وذلك بتقديم منتجات جديدة أو بواسطة التأثر في أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية لمنتجات قديمة أو جديدة، وهذا ما يجعل ا تمع يكسب عادة استهلاكيةقد تكون في غير صالحه، إلا أ ا غالبا ما تكون في صالح المؤسسة.[2]
- **توفير تأمينات ومرافق للعمال**: إذ تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات و الصحة كالتأمين ضد الحوادث (حوادث العمل، وكذا التقاعد) كلمأ ا تخصص مساكن إيواء سواء كانت وظيفية منها أو العادية لعمالها، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك و المطاعم...إلخ

(1) **الأهداف التكنولوجية** : بالإضافة إلى ما سبق فإن المؤسسة تؤدي دورا هاما في الميدان التكنولوجي.

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص17-18

[2] عبد الرزاق بن حبيب- اقتصاد وتسيير المؤسسة – ديوان المطبوعات الجامعية 2000 ص 146

- **البحث و التنمية** : مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية علميا، وتخصص لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها.
- إن المؤسسة تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث و التطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة الضخمة منها، من خلال الخطة التنموية العامة للدولة المتوسطة الأجل التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات ابتداء من مؤسسات البحث العلمي و الجامعات...إلخ[1].

الفرع 2 : **خصائص المؤسسة** : باعتبار المؤسسة منشأة اقتصادية فهي تشمل على مجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها ويمكن إيجازها فيما يلي :

- 1 – المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها الحقوق و الصلاحيات أو من حيث واجبا ا و مسؤوليا ا.
- 2 – القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- 3 – القدرة على البقاء بما يوفر لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية و عمالة كافية وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
- 4 – التحديد الواضح للأهداف و السياسة و البرامج و أساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى لتحقيق رقم أعمال معين.
- 5 –ضمان الموارد المالية لكي تستمر عمليا ا ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات وإما عن طريق الإيرادات الكلية أو عن طريق القروض أو عن طريق الجمع بين هذه العناصر كلها.[1]
- 6 – المؤسسة وحدة اقتصاديةأساسية في ا تمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق لكثير من الأفراد.
- 7 – يجب أن يشمل مصطلح المؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذ ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاء ا.

[1] نفس المرجع السابق ص 147

- 8 – لابد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة، فإذكانت ظروف البيئة مواتية فإ ا تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإ ا يمكن أن تعرقل عمليا ا المرجوة وتفسد أهدافها.

وقبل أن نتطرق إلى أنواع المؤسسات نذكر دور المؤسسات، فالمؤسسة تلعب دورين أحدهما اقتصادي و الآخر اجتماعي. فالدور الاقتصادي يكون تجاه ملاكها، وعمالها ومستهلكيها، أما الدور الاجتماعي فيكون على الصعيد الاجتماعي ونذكر منه على الخصوص أ ا مصدر للإبداع التقني الذي يعتبر شرطا لتطور الحضارة. وفي ا ال أسهم الاقتصادي « SCHUMPETER » بما فيه الكفاية فقد بين أن المقاول مرغم على الإبداع دون توقف وتحسين تقنيات الإنتاج و التنظيم من أجل تحقيق الربح، الأمر الذي يؤدي في هذه الحالة إلى أن تكون تكاليف المؤسسة أدنى من مستوى تكاليف نظيرا ا المنافسة. كما يجب أن تتبع التقليد لأن ذلك يقلل من منافعها، إذ ليس أمامها إلا طريق الإبداع الجديد و المتجدد لتحقيق ربح ونمو جديدين الأمر الذي يقودها في النهاية لتحقيق هدفها الأسمى المتمثل في البقاء كما تلعب المؤسسة من جهة أخرى دورا هاما في التربية عن طريق تكوين العمال حيث يؤدي ذلك إلى تحسين وتجديد معلوما م وتنمية خبرا م كما يمكن أن نلمس ذلك بالنسبة للمستهلكين عن طريق الإشهار.

المطلب 3 :أنواع ووظائف المؤسسة

سنطرق في هذا المطلب إلى الأنواع التي تتضمن المؤسسة وكذا أهم الوظائف التي تحتويها.

الفرع 1 :أنواع المؤسسة:للمؤسسة عدة أنواع تتمثل فيما يلي :

1- تظهر تبعا للشكل القانوني.
2- تظهر تبعا لطبيعة الملكية.
3- تظهر تبعا للطابع الاقتصادي.[1]

1 مؤسسات تبعا للشكل القانوني:

أ–مؤسسات فردية:هي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته ولهذا النوع من المؤسسات مزايا وعيوب تتمثل فيما يلي:

***المزايا:–** السهولة في التنظيم أو الإنشاء.

[1] عمر ضخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة – الجزائر – 2006 ص24 .27.26.

– صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة.

– صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة وهذا يسهل العمل اتخاذ القرار.

***العيوب:–** قلة رأسمال وهذا ما دام صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإمداد المؤسسة بعنصر العمل.

– صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.

– قصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية.

***–الشركات**تعرف الشركة بأ ا عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسارة ،وتنقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين رئيسين هما:

– شركات الأشخاص:كشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات ذات المسؤولية المحدودة.[1].

– شركات الأموال :كشركات التوصية بالأسهم والشركات المساهمة ولكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب تتمل فيما يلي :

فمثلا بالنسبة لشركات الأشخاص تتمثل المزايا فيما يلي :

- سهولة التكوين فهي تحتاج فقط إلى عقد شركائه.

– نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة فيسهل بذلك تسيير المؤسسة؛

– زيادة القدرة المالية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء كما تسهل أكثر إمكانية الحصول على قروض.

العيوب: تتمثل في ما يلي:– حياة الشركة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة احد الشركاء؛

– مسؤولية غير محدودة للشركاء؛

– في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم ،كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة أي من الشركاء؛

–شركات الأموال : تتمثل المزايا و العيوب فيما يلي :

المزايا : – مسؤولية المساهمون محدودة بقيود أسهمهم أوسندا م،

- إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع؛
- حياة المؤسسة أكثر استقرارا،

[1] عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 26.27..

العيوب: – ظهور البيروقراطية و المشاكل الإدارية الناجمة عن تعدد الرقابة بسبب كثرة المساهمين.

- تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.

2 أشكال المؤسسات تبعا لطبيعة الملكية :هناك 3 أنواع تتمثل فيما يلي :

أ– المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد.

ب– المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص [1]

ج– المؤسسات العامة (العمومية):وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف ا كيفما شاؤوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذالك.

3 – أشكال المؤسسات تبعا للطابع الاقتصادي: يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة، وعليه نميز هذه الأنواع.

1 –المؤسسات الصناعية: وتنقسم هذه المؤسسات بدورها إلى:

أ– مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية :كمؤسسات الحديد والصلب ومؤسسات الهيدروكربونات .....إلخ.

ب–مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة:كمؤسسات الغزل والنسيج ،مؤسسات الجلود.....إلخ .

2 – المؤسسات الفلاحيةوهي المؤسسات التي تم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاثة أنواع من الإنتاج وهو الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

3 – المؤسسات التجاريةهي المؤسسات التي تم بالنشاط التجاري .كمؤسسات الحملة ومؤسسات المفرق مثل مؤسسات الأروقة الجزائرية .مؤسسات ،أسواق الفلاح .....إلخ

4 – المؤسسات المالية :وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي.....إلخ.

5 –مؤسسات الخدمات:وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة،كمؤسسات النقل ،مؤسسات البريد والمواصلات ،المؤسسات الجامعية ،مؤسسات الأبحاث العلمية.....إلخ [2]

الفرع 2 : وظائف المؤسسة :للمؤسسة وظائف مختلفة تختلف حسب طبيعة النشاط الذي تعمل فيه ،ويمكن تقسيم هذه الوظائف إلى :

[1] نفس المرجع السابق ص 30-28-31

[2] ناصر دادي عدون – مرجع سبق ذكره ص 293 – 294

1 – وظائف الإسنغلال :وهي مجموع العمليات والأنشطة التي تساهم في مجموعها في تنفيذ البرامج والخطط المتعلقة بالجانب التشغيلي للمؤسسة التي تشمل:

أ– وظيفة التموين: التموين كمجموعة مهام وعمليات ويعين العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لمخطط وبرامج المؤسسة ،وهي تشمل في الواقع مجموعتين من الأعمال المرتبطة فيما بينها وكل منهما يكمل الأخر ،إلا أنه يمكن الفصل بينهما حيث تحصل على وظيفة فرعية للتخزين والمتابعة [1]

ب–وظيفة الإنتاج: تعتبر هذه الوظيفة من أهم الوظائف في المؤسسات الصناعية وهي تتعلق بخلق المنافع الشكلية للمواد والخدمات. وذلك بتحويلها إلى سلع يمكن أن تشبع حاجات ورغبات المستهلكين وهذه الوظيفة الأساسية تنطوي على الكثير من الوظائف الفرعية.

ج– وظيفة التسويق :تنطوي هذه الوظيفة على كل الأنشطة التي تبذل عند انسياب السلع من مراكز إنتاجها إلى مراكز استعمالها أو استهلاكها ،ومن ثم فإن هذه الوظيفة الحيوية التي تعتبر المحور الرئيسي في المؤسسات الأعمال تنطو ي بدورها على وظائف هامة مثل:البيع والنقل والتخزين .[1]

2- وظائف توفير عوامل الإنتاج :وتتمل في مجموع المهام التي تتعلق بتوفير كل من الأموال ومتابعتها ،والموارد البشيق المتعلقة ا ويمكن توضيحها فيما يلي :

1 –وظيفة الأفراد: تتعلق هذه الوظيفة بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة في تنفيذ الأعمال.

2 –الوظيفة المالية: تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الحيوية لكل مؤسسة لان جميع المؤسسات و الأعمال تحتاج إلى الأموال حتى يمكن القيامنشاطا ا [2]

3–الوظيفة المحاسبة :هذه الوظيفة هي التي تزود الوظيفة المالية بالمعلومات اللازمة المتمثلة في القوائم المالية ،حيث أن المحاسب يخصص معظم وقته لتجميع وعرض البيانات اللازمة لقياس أداء المؤسسة مع تحديد قيمة الضرائب المستحقة لما يهم المحاسب بالشكل الخارجي لتعاملات المؤسسة

[1] جميل أحمد توفق – إدارة الأعمال مدخل وظيفي – دار النهضة العربية بيروت 1986 ص489- 490

لأ ا تعتمد على قاعدة أساسية هي تسجيل النفقات عند استحقاقها وتسجيل الإيرادات عند تحقيق الربح وبالتالي تظهر في الميزانية على شكل دائن .[1]

المطلب4 :تصنيفات المؤسسة :تتخذ عملية التصنيف عدة معايير ،وذلك لاختلاف أشكال المؤسسة الاقتصادية وتعددها ،ويمكن تصنيف المؤسسة وفقا للمعايير التالية .

1 تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني : ترتبط الطبيعة القانونية للمؤسسة بشكل ملكيتها ،على اعتبار أن شكل الملكية هو المحدد لنمط القوانين و الأنظمة التي تحكم إجراءات وقواعد تسييرها .ويتجلى تصنيف المؤسسة وفق هذا المعيار في ثلاث أنواع يتمثل فيما يلي :

أ–المؤسسات الخاصة :وهي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص ،كالمشاريع الفردية .وشركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة ،وشركات التضامن ،والشركات المساهمة ،على أن كل نوع من هذه الشركات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق وإجراءات تسييرها .[2] ويمكن تقسيم المؤسسات الخاصة إلى نوعين أساسين هما :

مؤسسات فردية :والتي تنشأ عن شخص يعتبر رب العمل يقوم بجمع عوامل الإنتاج ،ويأخذ هذا النوع من المؤسسات أشكالا متباينة من مؤسسات إنتاجية إلى وحدات حرفية تجارية وفنادق .....إلخ.ولهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها .

- السهولة في التنظيم و الإنشاء.
- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة ،وهذا يكون دافعا للعمل اتخاذ القرار .كما يتجنب الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود شركاء

أما عيوب المؤسسة الفردية فهي :

- صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.
- قصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك تعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية
- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة ،فهو مسؤول عن كافة ديون المؤسسة .

- **مؤسسات الشركات**: ذكرت في الأعلى و تقسم إلى ثلاثة أقسام:
- شركة الأشخاص
- شركة الأموال (المساهمة)

[1] بلال ساسان، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس–محاسبة– مرجع سبق ذكره، ص 09، جامعة الجزائر.

[2] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، ص 16

–شركة ذات المسؤولية المحدودة: حسب القانون التجاري فان هذه الشركة تؤسس بين شركاء لا يتحكمون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص كما تتميز بمحدودية رأسمالها، وتكون الإدارة فيها من شريك أو أكثر أو من طرف شخص خارجي عنهم إذ يرأس الإدارة ويقوم بجميع الأعمال ويكون التصويت واتخاذ القرارات في هذا النوع من الشركاء تبعا لعدد الحصص التي يشارك ا كل مساهم .

ب– المؤسسات العامة :هي مؤسسات تابعة للدولة أو القطاع العام وتخضع للتشريعات الخاصة به [1].

ج– مؤسسات مختلطةوهي تلك المؤسسات التي تشترك الدولة أو إحدى هيئا ا مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات تخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.[2]

2 – تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم: يعتبر حجم المؤسسة من المعايير الهامة التي تصنف على أساسها للمؤسسات، إلا أن هذا الحجم قد يقاس بعدة مؤشرات منها ما هو ذا معنى مهم ،ومنها ما هو أقل أهمية .ومن بين هذا المقاييس :

– مقياس حجم الأرض أو المحل المادي.

– مقياس رأس المال .

– مقياس رأس الأعمال والقيمة المضافة

كما نجد ضمن هذا المعيار تقسما أخر للمؤسسة، حيث هذا التقسيم يعد الأكثر انتشارا في العالم .حيث نجد.– مؤسسات الmicro والتي توظف أقل من الأعمال

- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي توظف بين 10 إلى 500 عامل .
- المؤسسة الكبيرة التي توظف أكثر من 500 عامل .[1]

3 – التصنيف حسب الطابع الاقتصادي : تصنف المؤسسات حسب الطابع الاقتصادي إلى :

أ– **المؤسسات الإنتاجية** :وهي تلك المؤسسات التي تناط ا مهمة إنتاج السلع بغية تلبية حاجيات ا تمع ،فهي إذن تخضع بعض أنواع المواد الأولية لتغيير أو تحويل بواسطة وسائل

[1] ناصر دادي عدون – مرجع سبق ذكره ص54 -56- 61

[2] أحمد طرطار ،مرجع سبق ذكره ص16 -17

التشغيل المتاحة ،وبإشراف وإدارة وتنفيذ القوى البشرية وهذا في ظل معطيات الطبيعة ،وبمعنى أخر فهي "المؤسسة" عبارة عن تلك الوحدة الإنتاجية التي تقوم بإنتاج السلع المادية عن طريق الاستخراج، أو تحويل الخصائص الفيزيائية أو الكيميائية للمواد الطبيعية .أو عن طريق التكوير أو التصفية لتنفيذ هذه المواد وعزلها عن الشوائب وبالتالي جعلها صالحة للاستعمال.....إلخ.[2]

ب– مؤسسات استخراجية : تخص باستخراج الموارد الطبيعية من باطن الأرض أو من على سطحها ،كذلك من الأ ار ،البحار ،المحيطات .

ج– مؤسسات فلاحية :وتجمع المؤسسات المتخصصة فيكل من الزراعة المختلفة وأنواعها ومنتجا ا ،وتربية المواشي حسب تفرعا ا أيضا بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري وغيره من النشاطات المرتبطة بالأرض و الموارد الطبيعية القريبة للاستهلاك وعادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم .

د– المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تم بالنشاط التجاري كشراء سلع وإعادة بيعها كمؤسسات الجملة ومؤسسات التمويل.....إلخ.[1]

هـ– المؤسسات الخدماتيةوهي تلك المؤسسة التي تناط ا مهمة تقديم الخدمات بغية تلبية حاجيات المستهلكين،كالمؤسسات التامين وغيرها فهي تضطلع هي الأخرى ذه المهمة عبر أو بواسطة وسائل تشغيل مختلفة. وبإشراف وتنفيذ القوى العاملة (البشرية).[2]

4 – التصنيف حسب الأهمية: ويمكن أيضاالنظر إلى المؤسسات من وجهة نظر أهميتها في ا تمع .على أن تحدد هذه الأهمية بمجموعة من العوامل، كحجم المؤسسة ونوعية نشاطها (محلي ،إقليمي ،وطني .دولي ....).ويمكن التمييز في هذا الشأن على سبيل المثال بين المؤسسات المتوسطة .والمؤسسات الكبيرة ...وكذلك التميز بين المؤسسات المنتجة للسلع
الأساسية و المؤسسات المنتجة للسلع الكمالية .....إلخ .

المبحث 2 : ماهية الرقابة .

الرقابة هي وظيفة الإدارة التي توضح ما تم تحقيقه من الأهداف وهل تم بكفاية أم لا وفي الوقت المناسب ؟ وبناءا عليه يقوم الرئيس الإداري بقياس الجهود التي بذلت ويقار ا بالأهداف أو المستويات الموضوعة لكي

[1] سامر عدنان الشريف – أصول المحاسبة – دار الصفاء للنشر والتوزيع –عمان الأردن 2001 –ص19.

[2] احمد طرطار – مرجع سبق ذكره ص 16

يتأكدوا إذا تم تحقيق هذه الأهداف .وهناك نوعان من الرقابة ،هي الرقابة الداخلية على الأعمال الجارية والرقابة الخارجية والتي تتم عن طريق أجهزة الرقابة في

المطلب 1 :مفهوم وأهمية الرقابة .

قبل أن نتطرق إلى مفهوم وتعريف الرقابة نحاول المرور أو إعطاء لمحة ولو صغيرة على تطور الرقابة فقد نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناط إلى أفراد لحساب الدولة وتطلب الأمر الرقابة على العمل لعمل هؤلاء الأفراد ،حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول ،ففي المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق التنفيذ مبدئية يتولاها أصحا ا بسبب قلة العمليات التجارية و عدم اتساعها و بذلك كان الفرد نفسه يقيد و يراقب عمله في نفس الوقت ، إلا أن التقدم البشري و انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدي إلي فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلي الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون و كذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال .وأصبحت من وظيفة الإدارة رقابة أعمال العاملين و محاسبتهم عن أخطاءهم و تصحيح هذه الأخطاء و العملية الرقابية مرت بعدة مراحل أهمها:

المرحلة 1 : قبل سنة 1500 ميلاد كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولي كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الأخر و هدا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس،فكأن الوظيفة الرقيبة تتحقق داخليا و ليس خارج المشروع ونتيجة فتح آفاق جديدة بازدياد حجم الاتصالات الدولية عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن و العائدين بالثروات من القارة الأوروبية فتطلب الأمر استخدام مراجعين لفرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات.

المرحلة 2 : من سنة 1500 إلى سنة 1850 اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية و ظلت الرقابة تعنى اكتشاف الاختلاسات و التلاعب

وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدوا ا تحقق من خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسب منظم لفرض الدقة في التقرير و منع التلاعب والاختلاس والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلي استعراض مستقل للنواحي المالية للمشرعات الكبرى أو الصغرى .

المرحلة 3 : الفترة من 1850 إلي بعد ذلك . كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلي ظهور المشروع الكبير الحجم و بروز شريكات المساهمة و انتقلت الإدارة من أفراد إلي مهيمنين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة و بالتالي انصب اهتمامهم علي سلامة المحافظة علي رأس المال و ظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محايد.

الفرع 1 : مفهوم الرقابة : هناك عدة تعاريف للرقابة نذكر منها :

" الرقابة هي وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقا للأهداف بكفاية وفي الوقت المحدد لها فهي المتابعة لإنجاز الأعمال بدقة وبسرعة والعمل على تقييمها مع إصلاح الانحرافات إن وجدت.

والرقابة هي الوظيفة التي تحقق توازن العمليات مع المستويات المحددة سلفا وأساس الرقابة هي المعلومات المتوفرة بين أيدي المديرين[1]وترتبط كلمة الرقابة بهدف تحققها فيقال الرقابة على الإنتاج ، الرقابة على الأفراد ، والرقابة على المخزون .

والعناصر الأساسية التي تكون الرقابة الإدارية هي :

أولا: المستويات والأهداف.

ثانيا: المعلومات عن الظروف القائمة أو الحوادث الجارية.

ثالثا : التصرفات الإدارية والقرارات التي تؤكد أن النشاط والتصرفات إنما تتجاوب مع الحاجات المحددة سلفا وهي الأهداف[2] ، وكذلك تعرف ب" مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها ، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ...

تتلخص الوظيفة الإدارية للرقابة في التأكد من أن ما يتم أو تم من عمل مطابق لما أريد إتمامه .ويعني هذا التعريف أن الرقابة قد تصاحب التنفيذ أي تتم أثناء التنفيذ للتأكد من أن ما يتم مطابق لما أريد إتمامه أو قد تتم الرقابة بعد التنفيذ للتأكد من أن ما تم مطابق لما أريد إتمامه قد تكون الرقابة قوة إيجابية أو سلبية في المنظمة ، تبعا لمواقف استخدامها ، وتستمد الرقابة أهميتها بوجه خاص من العوامل الآتية :

1-تغيير الظروف (البيئة) : تواجه كل المنظمات تغيير الظروف البيئية ، وبشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وبين تنفيذها تغييرات كثيرة في المنظمة والبيئة معا ، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط ، وتساعد منظومة الرقابة، إذا ما صممت وتمت ممارستها بشكل سليم ، في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له .وكلما طال الأفق الزمني لتخطيط ، وكلما ازدادت أهمية الرقابة .[3]

2-التعقيد المنظمي (تعقد التنظيم) : إن المنظمات الإدارية المعاصرة تتميز بالتعقد الشديد الذي يشمل كلا من النواحي الفنية والنواحي السلوكية ، هذا التعقد أصبح أكبر من طاقة أي مدير في متابعته ناهيك عن السيطرة عليه وبالتالي فمن خلال الرقابة يستطيع المدير متابعة النشاط المسؤول عنه على سبيل المثال .فإن النظام الجيد للرقابة يمكن أن يمد المدير بمعلومات كافية عن مخزون المواد الأولية ،

[1] عبد العزيز صالح بن حبشور ، اصول ومبادئ الادارة العامة ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع . الطبعة الأولى.سنة 2000.ص. 170 171.

[2] محمد سعيد عبد الفتاح _الإدارة العامة _ المكتب العربي الحديث . الطبعة 5 _ سنة 1987

[3] . عبد الفتاح الصحن. محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره . ص 12 .

ومخزون الأجزاء نصف المصنوعة ، ومخزون السلع الجاهزة ، وبدون هذه المعلومات لا يستطيع المدير معرفة مستويات المخزون وهي المعرفة الضرورية لضمان سير عمليات المنظمة

3–التراكم (تراكم الأخطاء) : لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير ، غير أنه بمرور الوقت ، قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة . فعدم التمتع بخصم نقدي ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يؤلف خطأُ جسيماُ ، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية من طرف المنشأة.

المطلب 2 : أنواع الرقابة :

توجد أنواع وأشكال من الرقابة التي يستطيع أن يختار منها المراقب ما يشاء .

وسوف نقوم بتوضيحها فيما يلي :

_الرقابة الداخلية

_الرقابة الخارجية

الفرع(1) الرقابة الداخلية: هي الرقابة التي تتم داخل المؤسسة وعلى كافة المستويات الإدارية والأفراد العاملين فيها على اختلاف وظائفهم وفي بعض المؤسسات الكبيرة هناك وحدة إدارية متخصصة بهذا العمل ولهذه **الرقابة نوعان** [1]

أ–الرقابة الداخلية المباشرة : تشمل الرقابة المباشرة قيام المدير برقابة أداء التقييم المسؤول عنه باعتبار أن الرقابة هي إحدى وظائفه . وذلك لتحديد أوجه انحراف الأداء عن المستهدف له . بحيث يتم تصحيح الانحراف وإعادة الأداء إلى نصابه المخطط وباستثناءالأخطاء التي قد تحصل في وضع المعايير ذاتها مما يتسبب في بعض الانحرافات. فإن أهم الأسباب وراء الانحرافات السلبية . عدى ذلك هي التأكد وضعف الخبرات والتجارب والمعلومات المحدودة المتاحة، فالأخطاء الإدارية التي تسببها الحوادث التي لا يمكن التنبؤ بها يصعب تفاديها.

ب–الرقابة الداخلية غير المباشرة (المراجعة) : يوجد في المنشآت تقييم متخصص بالتدقيق الداخلي هدفه تدقيق المعاملات المالية إما قبل تنفيذها (قبل الصرف) أو لاحقا لذلك ، فالنوع الأول يقوم على أسس تفادي وقوع الخلل والتأكد من صحة وسلامة المعاملات المالية ، أما الرقابة الداخلية اللاحقة فعرضها التأكد من أن ما تم كان بالفعل صحيحا ثم مراجعة الأداء المالي خلال وفي نهاية السنة المالية .وكلما كانت الإدارة المالية في المنشآت مقتدرة في إنجاز مهمتها كلما خف الضغط على الرقابة

[1])علي محمد الشماع صالح عباس،عبد الله عزت بركات ،مبادئ علم الإدارة ،مكتبة الرائد العلمية ص206.

الداخلية .وفي المنشآت والمنظمات الأخرى . توجد أحيانا تقسيمات رقابية أخرى غير التدقيق الداخلي ، تتولى القيام بمهمات محددة مثل السيطرة النوعية ومتابعة تنفيذ الخطة وربما التفتيش . وفي أحيان أخرى تتوجه المنشأة لجمع هذه المهمات .

ج– التدقيق الإداري (الذاتي): يقصد بذلك قيام المنشأة دوريا بتقييم أدائها ككل، في جميع الأنشطة. ومن بين ا ـالات الأساسية التي يمثلها ذلك تحديد الوضع المالي للمنشأة في السوق ودرجة تحقيقها لخططها ، وأية تعديلات لازمة في أهدافها والسياسات الجديدة التي يترتب عليها الأخذ ـا . فهناك درجة ملحوظة من التقادم في كل هذه الواجهات من عمل المنشأة ، مما يتطلب تجديدا وإبداعا وتكييفا مع متطلبات البيئة (الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية) ما لم تتكيف المنشأة لها فإ ـا ستواجه احتمالفقدا ـا للأسواق ، وللأطر الفنية والإدارية ، وغيرها من مستلزمات البقاء والنمو ، وغالبا ما يعد هذا النوع من التدقيق في المنشآت المعاصرة سنويا أو كل (3الى 5 سنوات)...[1]

الفرع 2 : الرقابة الخارجية وهي الرقابة التي تتم من خارج المؤسسة وتقوم ـا أجهزة رقابية متخصصة ، وتكون تبعتها في الغالب للدولة مثلا : البنك المركزي جهة رقابية خارجية على البنوك الأخرى . وهناك جهات رقابية أخرى خاصة مثل مكاتب تدقيق الحسابات المعقدة من الحكومة ...[2]

الداخلية والرقابة الخارجية ؟

1) العاملون أو الأشخاص اللذنين يقومون بالرقابة الداخلية.

1 _ مدير الرقابة الداخلية .

2 _ رئيس قسم الرقابة الداخلية .

3 _ رئيس الرقابة المالية .

4 _ المدققون .

1) **مهام و مسؤوليات مدير الرقابة الداخلية** :يقوم بـ:

* الفحص و التحقق و الاطلاع و القيم و التوجيه حول كافة الأنشطة لوحدة الرقابة الداخلية وفق الخطط و الأهداف المرسومة .

* الإشراف على سلامة انجاز كافة المهام المنوطة بنشاط وحدة الرقابة الداخلية وفحصها و التحقق منها .

* لمدير الرقابة الداخلية الصلاحية الكاملة في الإشراف و الفحص و التحقق في مجال كافة الأعمال التي تدخل في نطاق مهامه ومسؤولياته و تشمل ما يلي :

[1] خليل محمد حسن الشماع ،مرجع سبق ذكره ،ص348.

[2] علي محمد صالح عباس ،عبد الله عزت بركات ،مرجع سبق ذكره،ص206.

_ المعاملات و التصرفات المالية أو إجراءات العمل أو عناصر الإنتاج البشرية و المادية .

_ التأكد من أن الموارد قد تم تحصيلها في مواعيدها و توثيقها في السجلات حسب الأصول واستخدامها في الوجه المخصص لها.

_ الاستفسار و السؤال و الحصول على البيانات و المعلومات و متابعتها و دلك في نطاق المهام المنوطة بالمديرية

_ التوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق أو يحول دون الأداء الفعال **والرقابة الفعالية.**

_مهام قسم التدقيق و الرقابة المالية :

* التأكد من دقة البيانات المحاسبية و سلامتها و التأكد من المحافظة على أموال الدائرة.

* الفحص و التحقق من الصحة المحاسبية للمعاملات و المستندات المالية و الوثائق المتعلقة بالإيرادات و النفقات من صحة التوجيه المحاسبي لها و تسجيلها و ترحيلها وترصيدها .

* التأكد من حسن استخدام و حفظ السجلات و الوثائق المالية .

* الجرد المفاجئ للموجودات و مطابقة الواقع على السجلات.

_ مهام قسم التدقيق و الرقابة الداخلية :

* الفحص و التحقق من سلامة أساليب الأداء و إجراءات العمل و التوجيه بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق الأداء الفعال .

* الفحص و التحقق من حسن استخدام و تشغيل عناصر الإنتاج البشرية و المادية و سلامة وسائل حمايتها و المحافظة عليها.

* تشخيص المشاكل القائمة و تقديم التوصيات و الاقتراحات لحلها...[1]

أما الأشخاص اللذين يقومون بالرقابة الخارجية هم :

_ مراقب الحسابات الخارجي: تخضع المنظمات و المنشات بشكل خاص إلى رقابة خارجية تتمثل بقيام المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات الخارجي بمراجعة عمليا ا مع التركيز على الجانب المالي فيها . و هي رقابة لاحقة للأداء ، و تنتهي هذه المهمة بإعداد الكشفين الماليين الرئيسيين أي كشف الدخل و الميزانية العمومية **و المصادقة عليها** و لا بد أن يوضح مراقب الحسابات رأيه في صحة الحسابات و سلامة التعامل المالي و أوجهالخلل و ا الات التي تحتاج إلى **تعديل أو تطوير** .

[1] الانترنت –وزارة الأوقاف و الشؤون و المقدسات الإسلامية –مديرية الرقابة .

ـ **الرقابة الإدارية الخارجية** : يقصد بذلك قيام مكتب خرجي متخصص بالإدارة بتقييم أداء المنشاة دوريا ، على غرار ما يقوم به مراقب الحسابات ، و لكن دون الاقتصار على الجوانب المالية في أداء المنشأة .

وتتسع مهمة هذه الرقابة لتشمل جميع ما ذكر أعلاه في مجالات الرقابة الإدارية الذاتية ولكن مع قيام جهة خارجية ـذه المهمة

ج – الجهات الخارجية الأخرى : تتعدد هذه الجهات وتتوسعهما ـا سعة وعمقا بحسب النظام الاقتصادي ومن أهمها :

*الرقابة التشريعية

*الرقابة القضائية

*الوزارة القطاعية التي ترتبط ـا المنشاة

*وزارة المالية

*الرقابة الشعبية

*الرقابة التي تمارسها وزارة العمل والشؤون الاجتماعية ...[1]

المطلب3: مراحل و أدوات الرقابة :

الفرع1 : مراحل العملية الرقابية : تتم العملية الرقابية بعدة مراحل تتمثل فيما يلي :

1) **وضع المعايير الرقابية** : تمثل أول خطوة أو المرحلة الأولى من العملية الرقابية حيث تنطوي على تحديد المعايير التي يتم في ضوئها متابعة الأداء و عمليات التنفيذ و المعايير يتم التعبير عنها في شكل وحدات كمية مثل حجم مبيعات ، ساعات عمل .

كذلك يجب أن تتصف هذه الأخيرة (المعايير) بالشمول أي تغطي جميع مجالات النشاط النوعية و هذه المعايير لا توضع في مرحلة الرقابة و إنما تحدد مسبقا في مرحلة التخطيط و لذلك يتم الحصول عليها كمعطيات قابلة للتطويع و التعديل في ضوء مقتضيات التنفيذ الفعلي .

2) **قياس الأداء الفعلي** : تعمل هذه المرحلة على مدى تحقيق الأهداف أو المعايير المطلوب انجازها ، و قد تتم عملية الانجاز بسهولة خاصة إذا كانت المعايير موضوعية و كمية و دقيقة و محددة و العكس قد

[1] خليل محمد حسن الشماع ،مرجع سبق ذكره ،ص349.

يكون قياس الأداء صعب للغاية في حالة المعايير النوعية و الكيفية التي يصعب قياسها كميا بصورة مباشرة .

3) قياس الأداء و مقارنته بالمعايير :يتم قياس الأداء في مراحل متعاقبة و متعددة من انجاز الفعاليات في المنتظمة ، فقد يكون هناك القياس في مرحلة المدخلات ، أو من خلال مرحلة التحويل أو الصنع (قياس تطابق المنتوج مع المعايير النوعية) أو خلال مرحلة المخرجات (قياس قبول المستهلكين للمنتوج) ...[1]

و تسمى بعض أنواع الرقابة ، التي تتم في مرحلة المدخلات بالرقابة المانعة أو الوقائية أو القبلية ، فهي رقابة تقوم على أساس قيام الأداء و مقارنته بالمعايير قبل مرحلة التحويل ، إذ يمكن تفادي النوعية الرديئة للمواد الأولية أو المعيبة قبل دخولها العملية الإنتاجية أما النوع الثاني من الرقابة فهي الرقابة المتزامنة و هي رقابة تتم داخل عملية التحويل من خلال المدخلات إلى المخرجات (خلال عمليات إنتاج السلع و الخدمات) . أما الرقابة التي تتم في مرحلة المخرجات فهي رقابة تصحيحية أو علاجية أو بعدية فهي رقابة بعد اكتمال المنتجات ، وهذه التقارير يجب أن تقدم إلى المدير المختص جزئيا و لكي تكون هذه التقارير نافعة يجب أن تكون متوافقة مع احتياجات المدير ...

4) **التقييم و اتخاذ الجراء التصحيحي** : يمثل الإجراء التصحيحي ضرورة حتمية خاصة عندما تسفر نتائج مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير عن انحرافات جوهرية غير مقبولة و ينبغي أن يسبق الإجراءات التصحيحية تحليل دقيق للأسباب التي أدت إلى حدوث الانحرافات .(الانحرافات ترجع إلى وجود خطا في التنفيذ إما ترجع إلى وجود خطا في تقديرات الخطة ذا). و الانحرافات تكون سلبية عندما يكون مستوى الأداء الفعلي اقل من مستوى الأداء المخطط و العكس صحيح ، و قد يرجع ذلك على زيادة فعالة القائمين على التنفيذ أو قد يرجع إلى تواضع مستوى الأداء المخطط ...[1]

أي باختصار إزالة أسباب الانحراف بعد اكتشافها و لهذا يتم البحث عن الأسباب الكامنة وراء الانحراف ثم اتخاذ الإجراء التصحيحي لهذا الانحراف و متابعته...

الفرع 2 : **أدوات الرقابة** : تتمثل فيما يلي :

1_**الميزانيات التقديرية** : تعني عملية الميزانية التقديرية تكوين الخطط الخاصة بفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بالأرقام و لذا فان الميزانيات التقديرية هي قوائم للنتائج المتوقعة معبرا عنها بقيم مالية و هي تعتبر بمثابة الأداة الفعالة أو الأساسية لتحقيق الرقابة ...

[1] محمد إسماعيل بلال ،مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق-إدارة الجامعة الجديدة سنة2004

2_ المحاسبة التحليلية: أو " محاسبة التكاليف " أو " محاسبة الاستغلال " وتعني مجموعة من الإجراءات و التقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع ، شهر ، ثلاث...) قصد تقويم المنتجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة و مراقبة شروط التشغيل من جهة أخرى ...[1]

3- **التحليل المالي** : إن التحليل المالي يهتم بدراسة الحالة العامة المالية للمؤسسات و أساليب التمويل بنوعية الداخلي و الخارجي و إمكانية التنبؤ بالوضعية المالية مستقبلا ، و لان الميزانيات المحاسبة عجزت على تلبية مطالب و احتياجات القسم المالي ، أضحى من الضروري أحداث ميزانيات أخرى تستجيب للتحليل المالي منها الميزانية المالية

4_ المحاسبة العامة : كما تم تعريفها في الفصل الأول فان المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و القواعد المتعارف عليها و التي تستعمل في تسجيل و تبويب و تحليل العمليات المالية ، و التبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية ، لفرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة ، و كذلك المركز المالي في ـاية تلك الفترة ..[2]

المبحث 3: ماهية الرقابة في المؤسسة:

تنطوي معظم جرائم الغش و الاحتيال التي يقوم بتنفيذها بعض موظفي المنشات المختلفة على الموارد المالية لهذه المنشات ، و قد يتم بعضها بنجاح و قد يفشل البعض الأخر ، و لذا فان المحاسب الإداري يلعب دورا هاما في تصميم و تطبيق و متابعة نظام الرقابة في ؤلمسة ـدف تقليل مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء و التلاعب المحيطة بموارد الشركة المالية و ذلك نظر نظام المعلومات المحاسبية في دعم المساءلة المحاسبية عن موارد الشركة المالية .

المطلب 1: مفهوم الرقابة في المؤسسة:

الرقابة في المؤسسة نعني ـا الرقابة الداخلية و يمكن تعريفها بـ:

* عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (ifac) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (lac) نظام الرقابة الداخلية لأنه " يحتوي الخطة التنظيمية و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنتظم و الفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشتمل على احترام

[1] احمد طرطار ،مرجع سبق ذكره ص27

[2] بوشاشي بوعلام –الرائد في المحاسبة ،مرجع سبق ذكره ص84

السياسة الإرادية ،حماية الأصول، الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[1]

2*الرقابة هي عبارة عن مجموعة من الإجراءاتالمكتوبة في شكل خطة محددة ـدف إلى حماية موارد وممتلكات أصول المشروع من الأخطاء التي يواجهها وتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع[2]

و هناك تعريفات أخرى كثيرة ، فلقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية إلأ ـا أجمعت على ضرورة تحقيق الأهداف الأساسية المتوخاة منه لذلك إرتايينا إلى ضرورة التطرف إلى أهداف نظام الرقابة الداخلية .

المطلب 2 : أهداف و مستلزمات الرقابة في المؤسسة .

الرقابة في المؤسسة لديها أهداف و مستلزمات تتمثل فيما يلي :

الفرع1 : أهداف الرقابة : و تتمثل فيما يلي :

1_ **حماية أصول المشروع** : تتمثل حماية أصول المشروع و الممتلكات المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة داخل المؤسسة في المشروع وتتخذ حماية أصول المشروع إشكالا و أساليب مختلفة و متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المشروع من تبديد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة .

ا_ الوقاية من الأخطاء المعتمدة :

التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس و لا شك أن ذلك يعتمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل ، و يتوفر فيهم سوء النية المبينة مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء و مثال ذلك

1_ تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين.

2 _ التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بالشكل الذي يبدو معه وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب _ الوقاية من الأخطاء غير المعتمدة : وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية الجهل ـذه القواعد عند العاملين في ا ـال المحاسبي في المشروع . ومثال ذلك في الأخطاء غير المعتمدة ما يلي :

1_الأخطاء الحسابية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أونقل ا ـموع من صفحة إلى أخرى أو من سجل إلى آخر.

---

[1] مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة، نصف سنوية، تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقة، ـتم ا ـلة بنشر الأبحاث المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والقانونية والسياسية، العدد الأول 2002/1. ص62

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 133.

2_أخطاء في إجراء قيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

ج_**المحافظة على الأصول من الاختلاس _السرقة والغش:** ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة .والتي يتم ارتكا ـا مع العلم بعدم مشروعيتها ، والاختلاس أو السرقة، الغش كلها أمور مرفوضة حيث يترتب على ارتكاب أي منها مساءلة الأفراد المسؤولين عنه وفقا لقواعد آو قوانين أو لوائح خاصة بالمؤسسة أو طبقا للقانون العام في الدولة ؛ ومثال على العمليات ترتكب وتدخل في نطاق الاختلاس السرقة أو الغش هي :

1_الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق.

2 _القيام بعمل مناقصات وهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول الشركة كالسيارات

3 _اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة دون علم ملاك الشركة

4 _التعريف عند التسجيل في الدفاتر والسجلات بطريقة مدروسة ومخطط لها [1]

2 _دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها :

تؤدي عملية مزاولة الأنشطة المختلفة للمنشاة مجموعة من العمليات المالية و غير المالية ، التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية عليها و تتيح هذه العمليات عن وجود مبادلة إنتاج المشروع و خدماته مع أطراف خارج المنشاة واستخدام وتحويل بعض أصوله داخل المشروع من خلال سلسلة الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات ، و تنفيذها وتسجيلها دفتريا و المحاسبة عن نتائجها و المتمثلة فيما يلي :

1_ التصريح بالعمليات تتضمن هذه الخطوات مجموعة السياسات و القرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل التجاري و عملية التحويل أو استخدام الأصول في أغراض محددة لتحقيق أهداف معينة [2]

2_ تنفيذ العملية و يترتب عن عملية المبادلة مجموعة العمليات التي يمارسها المشروع في تنفيذ العمليات التي تم إقرارها و التصريح ـا.

3_ التسجيل الدفتري للعمليات بعد التصريح بالعمليات و تنفيذها وفق الخطوتين يتم تسجيل العمليات التي تمت دفتر كخطوة ثالثة وتسجيل العمليات يتم من خلال الآثار المرتبة عن هذه العمليات على أصول المشروع في الدفاتر والسجلات الخاصة بذلك و المعدة لكل مجموعة من العمليات حيث يتم تخصص دفاتر معينة لمقابلة كل مجموعة متجانسة من العمليات فهناك دفتر وسجت لعمليات الشراء وأخر العمليات البيع و السجل لحركة المخازن ...الخ

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 135.

[2] نفس المرجع السابق، ص 137.

4 _ المحاسبة عن نتائج العمليات تأتي الخطوة الأخيرة و التي يتمثل دورها في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قام ا المشروع خلال الفترة و المحاسبة عن هذه النتائج.

3 _ الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية: بعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية زياد ا و تطورها من الأهداف الرئيسية لإدارة المشروع، حيث يمكن أتلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا ا ال عن طريق:

* رقابة عناصر الإنتاج "من الموارد العمل، الأجهزة و المعدات ..."

*متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن نظام خاص بالمشروع

ا* تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط .

الفرع 2: مستلزمات الرقابة في المسؤولية : نحن نعلم أن كل مدير جيد يريد أن يكون لديه نظاما سليما وفعالا للرقابة لمساعدته في التأكد من أن الأحداث تتماشى مع الخطط الموضوعة ، وهذه المستلزمات تنحصر في النقاط العشر التالية :

1 _يجب أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط و احتياجاته، حيث ينبغي على كل النظم الرقابية أن تعكس العمل الذي يجب عليها تأديته. فالنظام الرقابي الذي يعتبر مفيدا لمدير الإنتاج سيكون بدون شك مختلفا في نطاقه و طبيعته عن النظام الملائم لرئيس العمال كما أن المنشاة الصغيرة تحتاج لنظام رقابة يختلف عن نظام الرقابة في المنشاة الكبيرة.

2_ يجب على النظام الرقابي أن يبلغ عن الانحرافات بسرعة ، حيث يجب أن تصل المعلومات إلى المدير بأسرع ما يمكن حتى يمكنه علاج الموقف قبل استفحاله وتفاقمه .

3_ ينبغي على نظام الرقابة أن بنظر إلى الأمام (التنبؤ بالمستقبل) فعلى المدير أن يبحث على نظام رقابي يمكنه من التنبؤ بالانحرافات في وقت يسمح له بالقيام بالإجراءات التصحيحية قبل وقوع المشكلة

4_الإشارة إلى الاستثناءات في النقاط الحرجة، أي ينبغي على المدير أن يقتصر على ملاحظة الاستثناءات و التعامل معها فقط، ولكن هذا المبدأ المشهور لا يعتبر كافيا لغرض الرقابة الفعالة، فبعض الانحرافات عن المعايير قد تكون غير مهمة .

5_يجب أن تكون الرقابة موضوعية، أي عندما تكون الأدوات و الأساليب الرقابية شخصية سيكون الحكم على الأداء غير سليم ولهذا السبب يجب أن تتميز النظم الرقابية بالموضوعية كما ينبغي أن تكون الرقابة بطرق واضحة و ايجابية.

6_يجب على الرقابة أن تكون مرنة أي يجب أن تحتوي على عناصر كافية من المرونة لغرض المحافظة على الرقابة الإدارية للعمليات رغم الفشل.

7_يجب أن يعكس النظام الرقابي النموذج التنظيمي إذ أن التنظيم بكونه الإدارة الرئيسة لتنسيق عمل الأفراد مع الواجبات

8 _يجب أن يكون النظام الرقابي مساويا لتكلفته أو اقتصاديا رغم أن مسالة الاقتصاد هي في الحقيقة مسالة نسبية.نظرا لان فوائد الرقابة ومزاياها تتفاوت حسب أهمية النشاط وحجم المنشاة .

9_سهولة الفهم ويقصد بذلك إن بعض النظم الرقابية تقوم على أساس المعادلات الرياضية وخرائط التعادل التحاليل التفصيلية الإحصائية لا يفهمها المديرون الذين يجب عليهم استخدامها الأمر الذي يؤدي إلى عدم فعالية النظام الرقابي .

10_يجب أن يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية إذ ينبغي على نظام الرقابة أن لا يقتصر غلى اكتشاف الأخطاء والفشل والانحرافات على الخطط الموضوعة .بل يجب عليه أن يبين الطرق للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور [1]

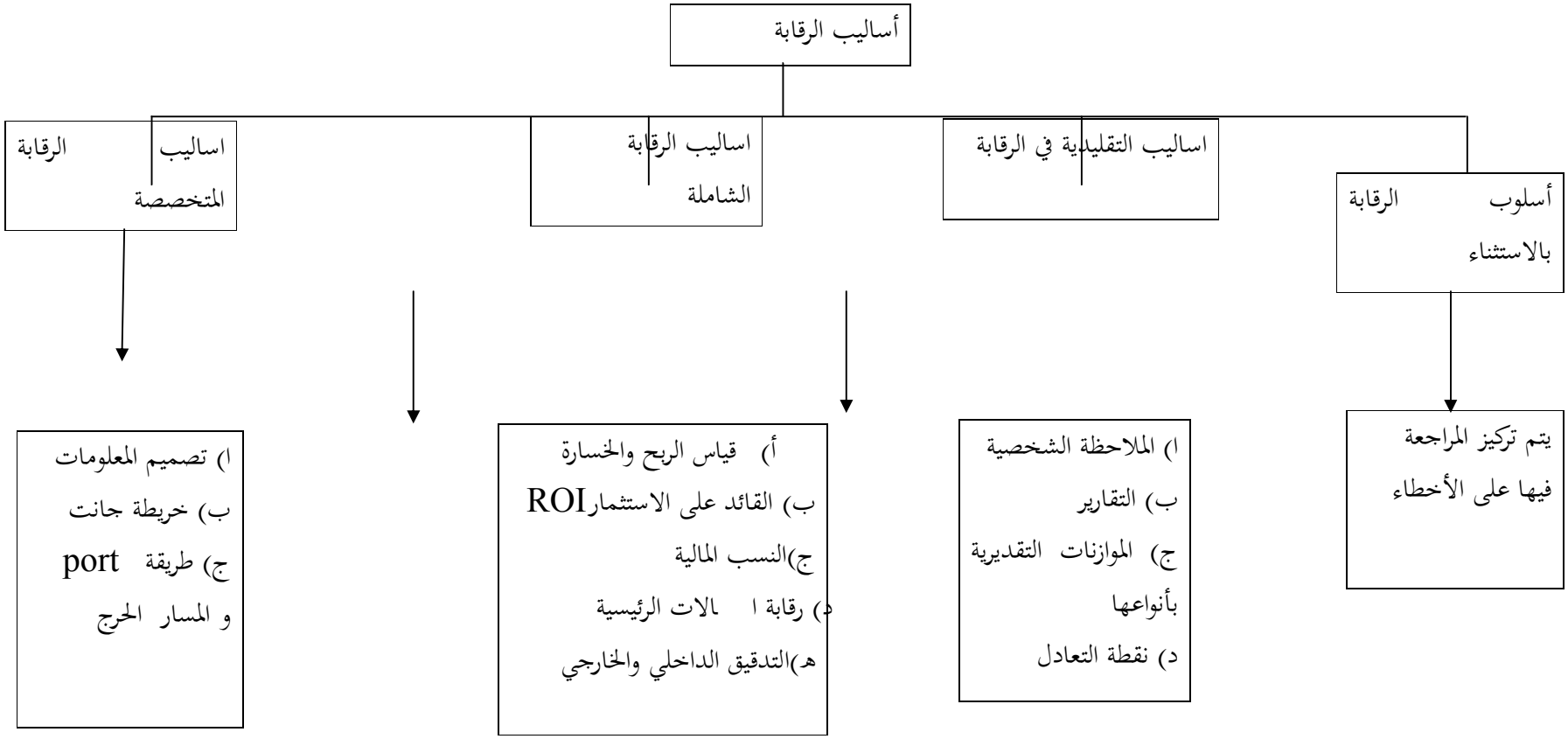
المطلب 3 : أساليب و أدوات الرقابة الداخلية (في المؤسسة)

هناك العديد من الأدوات التي يمكن استخدامها للقيام بعملية الرقابة داخل المؤسسة و سنقدم فيما يلي الأدوات و الأساليب الأكثر استعمالا

الفرع 1:أساليب الرقابة الداخلية .

هناك عدة أساليب للرقابة الداخلية يمكن اختصارها في الشكل التالي :

[1] جميل احمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 411. 418.



شكل8 : يبين أساليب الرقابة الداخلية

أدوات الرقابة الداخلية : تتمثل أدوات الرقابة الداخلية فيما يلي :

1 القوائم المالية : عادة ما يتحقق قياس و رقابة الأنشطة المختلفة للمنشاة عن طريق تحليل القوائم المالية، و تم الاعتماد فيها على البيانات المحاسبية في شكل قوائم مالية و هناك العديد من القوائم الممكن استخدامها :

ا_قائمة الدخل : تقيس قائمة الدخل مدى نجاح الشركة في تحقيق الأرباح خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة

ب_الميزانية العمومية : تظهر الميزانية العمومية المركز المالي للمنشاة في تاريخ معين عادة 12/31 . و تتكون الميزانية من جزئيين الأصول و الخصوم .

ج_قائمة التدفقات النقدية : إن الغرض الأساسي لقائمة التدفقات النقدية هو إظهار النمط الذي ستكون عليه التدفقات النقدية الداخلة إلى و الخارجة من المنشاة في المستقبل

2_تحليل النسب: تقدم القوائم المالية لما تحويه من العديد من الأرقام صورة من انجازات المشروع ، فا لميزانيات العمومية و تقارير الأدالتي يتم القيام ا في اية كل فترة زمنية تقدم الكثير من المعلومات للمديرين تمكنهم من الحكم على كفاءة الأدافي ا الات الوظيفية المختلفة، و تستخدم تحليل النسب في قياس المنشاة عن السنة الحالية [1]

3 _ **أنظمة الرقابة على الاحدادات** : لقد تزايد قيام المديرين في العديد من المنشات بالنظر إلى تدفق المواد خلال المنظمة كعملية واحدة داخل نظام معين بدلا من النظر إليها كمجموعة منفصلة و غير مرتبطة من العمليات ، و يتيح استخدام نظام الرقابة على الإمدادات لإدارة المؤسسة أن تحدد تأثير التغيرات التي تحدث في أي جزء من النظام على مخرجات النظام بأكمله [1]

4_المراجعة الداخلية : تتضمن المراجعة الداخلية قيام الاختبار إلى أي مدى يقوم التنظيم بأداء وظائفه على الوجه **الأكمل** .

ويقوم المحاسبون عادة بالمراجعة الداخلية في المنشاة و التي تتضمن مراجعة العمليات المختلفة بما هو مخطط مسبقا و اكتشاف أوجه نقص قد تكون موجودة و ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية [2].

1 محمد فريد الصحن، إسماعيل السيد، إبراهيم سلطان، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية 2001.2002، ص 373. 374.

2 نفس المرجع السابق ص 375.

5 _تحليل التعادل : يعتبر تحليل التعادل من الأدوات المفيدة في مجال الرقابة فعن طريقه يمكن بيان العلاقة بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة و الأرباح ، و يهدف هذا التحليل أساسا إلى تحديد حجم الإنتاج و المبيعات التي تتعادل عنده التكاليف الكلية و الإيرادات الكلية و عنده لا تحقق المنشاة أي أرباح و تتحمل أية خسائر . و يعتبر حجم ما قبل التعادل خسارة بالنسبة للمؤسسة و تبدأ في تحقيق الأرباح عندما تزيد الإيرادات الكلية عن التكليف الكلية [1]

المطلب 4: الخصائص الرقابة الداخلية :تتصف الرقابة الجيدة بعدة خصائص ، و يجب على إدارة المنظمة أن تتأكد من وجود هذه الخصائص في كل مراحل العملية الرقابية و هذه الخصائص تتمثل فيما يلي :

_ الوضوح : يجب أن تكون كل المعلومات و الاتصالات المكتوبة أو الشفوية الخاصة بالرقابة واضحة و مفهومة للجميع حتى يكن تفسيرها من قبل من يتأثرون ا. و يجب أن تذكر المعايير بطريقة غير معقدة ، و أن تكون مفهومة و سهلة التطبيق ، و يتعين كذلك على آية طرق أو اساليب مستخدمة في تنفيذ الرقابة ، أن تكون مقبولة و واضحة من قبل من سيقومون بتطبيقها .

_ المرونة : يجب أن تتشابه العمليات و التصرفات الرقابية . فنادرا ما تتشابه المشاكل و أسباب الانحرافات الآمر الذي يستدعي إلايكون التصرف مشا ا . و أن ينبني هذا التصرف على أساس طبيعة الموقف ، و على ذلك يجب أن يتواءم التصرف الرقابي مع الموقف المعين . فكثيرا ما نجد أن أهداف الإدارة من الصعب تحقيقها نتيجة التقلبات البيئية أو التغير في الظروف المحيطة .

_ السرعة : يجب على النظام الرقابي أن يؤدي إلى سرعة توفير البيانات و المعلومات الأساسية فللعنصر الزمني أهمية قصوى في أن تكون الرقابة فعالة ، و كلما أسرعنا باكتشاف الانحرافات عن المستويات الموضوعة . كلما تمكنا بالإسراع باتخاذ الإجراءات التصحيحية و من ثم السيطرة على الموقف .

_ الاقتصاد : يجب أن تتواءم الرقابة مع الموقف المعين ، لان الاقتصاد قي الإنفاق مسالة نسبية ، لان الرقابة نفسها يجب أن تتغير باختلاف حجم و أهمية و درجة تعقد الموقف . المهم أن يكون عائد النظام الرقابي المتمثل في حماية المشروع من المشاكل اكبر من تكلفته [2].

[1] نفس المرجع السابق، ص 382.386.

[2] علي شريف، علي عبد الهادي مسلم، محمد سعيد سلطان، الإدارة المعاصرة، الإسكندرية، سنة 2007، ص 285.286.

المبحث الأول : ماهية المؤسسة (دراسة عامة حول المؤسسة)

مقدمة : تعتبر شركة الدراسات التقنية و الهندسة المعمارية من أهم الدراسات الاقتصادية في هذا ا ال و سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى إعطاء نبذة تاريخية عن المؤسسة مع تبيان الأهداف و المهام التي تقوم ا و من ثم تقديم هيكلها التنظيمي و دراسته و أخيرا سوف نتطرق إلى دور المحاسبة العامة في المؤسسة و مدى أهميتها و تطبيقها في مديرية المحاسبة و المالية .

المطلب1 : نبذة تاريخية عن المؤسسة :

أنشئت المؤسسة تحت وصاية ا لس الشعبي الولائي لولاية المدية في 25_10_1976 وقد وقفت هذه الوصاية عن طريق توفيق بين الوزارتين وزارة الداخلية و وزارة الأشغال العمومية و البناء بتاريخ 11_12_1977 ثم تحولت إلى مؤسسة عمومية اقتصادية "spa "و يتمثل نشاطها في الدراسة التقنية و المعمارية للمشاريع ، ثم تحولت إلى مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري تبعا للفرار 147/91 المؤرخ في ماي 1991 و المتضمن تنظيم الصفقات العمومية ، و قد مرت إلى الاستغلال المالي تبعا للجنة ما بين القطاعات للمرور إلى استغلالية المؤسسات المؤرخ في 25 /04/ 1977 تحت رقم 166 ، و تم تنصيب مجلس الإدارة في 20 _ 09 _1997 وعند المرور إلى التسيير الذاتي" الاستغلالية "كان رأس المال للاجتماعي محدد ب خمسة ملايين دينار جزائري.000.000.00. 5 بمقتضى الجمعية العامة الاستثنائية بتاريخ 04_ 03 _ 1998 .

تم تقرير رفع رأس المال إلى مبلغ عشرة ملايين دينار10.000.000.00و هذا الارتفاع تم توثيقه في عقد بتاريخ **15_ 12_ 1998**.

و يقدر رأس مالها حاليا ب 10.500.000.00 كما توظف المؤسسة 90 عاملا موزعين على مختلف الدوائر و ينقسمون إلى 80 عاملا دائما و10 عمال تقاعديين و من أهم انجازا ا **setam** .

لقد قامت شركة الدراسات التقنية و الهندسة المعمارية بعدة انجازات لمشاريع أهمها :

*ثانوية 300/1000 مقعد بالشهبونية " المدية " .

*مركز صحي بعين بوسيف.

*200 مسكن اجتماعي بالمدية.

*مركز دائرة العزيزية ، العمارية و السواقي .

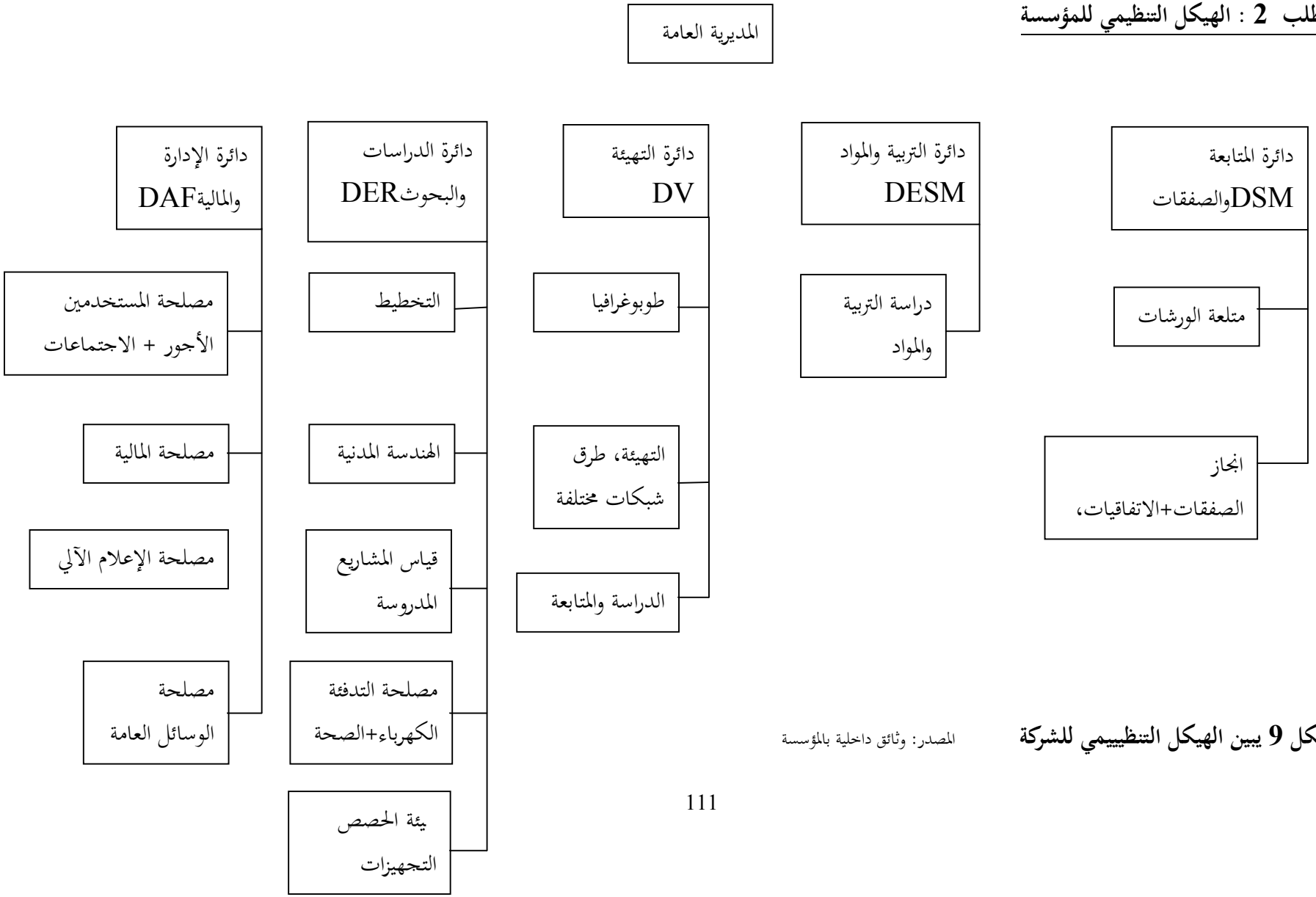
* مديرية الأعمال الدينية لتيارت و الشلف .

*مطاعم مدرسية 200 مقعد بالمدارس الأساسية.

*انجاز مرقد 500 سرير " إناث" بالحي الجامعي بالمصلى " المدية" .

المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

المطلب 2 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الشكل 9 يبين الهيكل التنظيييمي للشركة المصدر: وثائق داخلية بالمؤسسة

المطلب 3 : مهام المؤسسة :

نقصد بمهام المؤسسة أي كل وحدة أوكل قسم المهام التي يقوم ـا أي باختصار دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

***المديرية العامة** : تقوم بتقسيم المهام بين الدوائر و تسيير المؤسسة بحيث تحتوي على خمس دوائر هي كالأتي :

1 _دائرة الإدارة و المالية DAF : من اجل إتمام جميع مهامها دائرة الإدارة و المالية تقيم و تحسب الفواتير و تؤمن تغطيتها و تتضمن دائرة الإدارة و المالية أربع **مصالح تتمثل في** :

_مصلحة المالية : هذه المصلحة بالمساعدة مع مصلحة المستخدمين يقومان بإجراء عملية الفوترة .

_مصلحة الإعلام الآلي : تؤمن هذه المصلحة إعداد و نشر الفواتير و مختلف **الوثائق الأخرى** .

_مصلحة الوسائل العامة : بحيث تتشكل هذه المصلحة من أربعة أقسام هي :

_الخطيرة : تؤمن صيانة التجهيزات " الآلات ، معدات النقل ...الخ "

_**الأرشيف** : لحماية و حفظ الملفات ، المتضمنة للمشاريع المنجزة منذ مدة .

_ **قاعة السحب** : نشر المخططات و إعداد النماذج عند اقتضاء الحاجة إليها

_**قسم الحراسة + العناية** : تؤمن مراقبة محيط المؤسسة .

_مصلحة المستخدمين + الأجور + الاجتماعاتمكلفة بالتسيير الجيد موع العمال بشان العيابات المرضية دفع الاجور و توظيف المستخدمين .

2 _ دائرة الدراسات و الأبحاث : تحتوي على خمس مصالح هي :

_ مصلحة التخطيط : تقوم بإعداد مخططات العمل و تخطيطها .

_ مصلحة الهندسة المدنية : تقوم بحساب الخرسانة .

_ مصلحة "التدفئة ، الكهرباء ، الصحة و pc": تعطي التصريح بالبناء بحث تحتوي هذه المصلحة على قسمين هما :

***قسم التدفئة ، الكهرباء ، الصحة** : مكلفة باعداد الكشوف التقديرية و مخططات التدفئة .

***pc** : هذه الأخيرة تقوم بإعطاء التصريح لبداية الأعمال .

_ مصلحة قياس المشاريع المدروسة بالأمتار : تقوم بحساب مساحة الأرض المخصصة لأشغال البناء و إدارة المخططات

_ مصلحة الشبكات المختلفة" vrd " : الحصص+ التجهيزات " تتم مخططات شبكة الطرقات المهيأة للشقق و التجهيز .

3_ دائرة التهيئة : تحتوي على ثلاث مصالح هي :

_ **مصلحة الطبوغرافيا** : تعد وثيقة لأمكنة الأراضي أين سيتم إنشاء أعمال بموافقة الطبوغرافيا .

_ **مصلحة التهيئة** : **الطرق + الشبكات** : هذه المصلحة تقوم بإتمام نفس المهمة المنجزة من طرف مصلحة الشبكات المختلفة " vrd" و لكن تختص في الحصص و شبكة الطرقات المختلفة .

_ **مصلحة الدراسة و المتابعة** : تنجز دراسة المخططات و تؤكد متابعة إنشاء الأعمال المدروسة .

4_ دائرة دراسة التربة و المواد " desm ": و هي تحتوي على مصلحة واحدة بحيث أن هذه الدائرة تنجز الدراسة الجيوتقنية للأرض المخصصة للبناء " كل التجارب الميكانيكية و الاثباتية " و نعد التحاليل لمواد البناء و معاينات الأشغال التي قد أنجزت

5_ دائرة المتابعة و الصفقات : هذه الدائرة تقوم بعملية المتابعة من الأساس لكل العمليات المنجزة و ذلك من خلال الوقت المستغرق و المواد المستعملة ، و الهدف الذي تسعى هذه الدوائر إلى تحقيقه هو الموافقة و المقارنة بين ما أنجز فعلا و ما وضع في الصفقة و ذلك إلى غاية الاستسلام المؤقت المشروع .

المبحث 2– دراسة حالة (كيفية التسجيل في الدفاتر _ حدد نوع العمل و التسجيل):

بعد التطرق إلى ماهية المؤسسة الذي بينا فيه لمحة أو نبذة تاريخية عن المؤسسة و هيكلها التنظيمي و المهام التي تحتويها المؤسسة .

المطلب 1: التسجيل في دفتر اليومية مع تحديد نوع العمل :

1_ أداء الخدمات :

بما أن مؤسسة الدراسات التقنية و الهندسة المعمارية (setam) هي مؤسسة خدماتيةفإ ا تقوم بأداء خدمات للغير حيث توجد لدينا ثلاث فاتورات لثلاثة زبائن حيث قامت الشركة بأداء خدمة لهم قاموا بتسديد المبالغ كما يلي :

1_ الأول قام بتسديد **المبلغ فوري حسب الملحق رقم (1)**

2_ الثاني قام بتسديد المبلغ بشي**ك حسب الملحق رقم (2)**

3_ الثالث قام بتسديد المبلغ **على الحساب** حسب ما هو موضح في **الوثيقة (3)**

هذه الملاحق موجودة في فاتورات رقم 24/ 04، 96/ 04 ، 475/ 04 حسب التسلسل **الزمني**

ا _التسجيل في دفتر اليومية :

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		04_01_13		
470		ج/ الزبائن	106700	
	54711	ج/ الرسم على القمة المضافة للدفع		15300
	74000	ج/ الرسم على القمة المضافة للمجمعة		90000
	54740	ج/ الرسم على القمة المضافة المستحقة		1400
		الفاتورة رقم 04/24		
		04_02_16		
470		ج/ الزبائن	2425000	
	54711	ج/ الرسم على ق.م. للدفع		352350
	74000	ج/الرسم على ق.م.للمجمعة		2072650
		فاتورة رقم 96/ 04		
		04_05_05		
470		ج/ الزبائن	300000	
	54711	ج/ الرسم على ق.م. للدفع		43590
	74000	ج/ارسم على ق.م.للمجمعة		256410
		فاتورة رقم 475/ 04		

ب–مرحلة التسديد:

ا- يومية البنك

رصيد مدين	رصيد دائن	البيـان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
485		ح/البنك	24.250,00	
	470	ح/الزبائن		24.250,00
		قبض فاتورة رقم 04/96.		
		------ -----		
485		ح/البنك	3.000,00	
	470	ح/الزبائن		3.000,00
		قبض فاتورة رقم.475		

ب-يومية الصندوق.

رصيد مدين	رصيد دائن	البيـان	مبلـغ مدين	مبلـغ دائن
		04/01/13		
487		ح/الصندوق	1.067,00	
	470	ح/الزبائن		1.067,00
		قبض		
		فاتورةرقم04/24		

1- الأجور: حسب الملاحق رقم 4 و 5

تعد الجور و الرواتب من أهم الأعباء التي تتحملها الشركة لها نضير جهدهم. إضافة إلى الأعباء الأخرى الملحقة ا و التي تدفع لهيئات أخرى و يقصد بالأجر (salaire) دخل يتقاضاه العامل عادة يوميا أو أسبوعيا أو نصف شهريا. أما الراتب (appointement) فهو دخل يتقاضاه العمل شهريا.

كما أن التعويضات هي مبلغ مقدم تعويضا لبعض المصاريف المدفوعة أو لتعويض ضرر ما لحق بالعمال اثر أداءه لعمله.

2- يومية الأجور التسجيل في دفتر اليومية يكون كالتالي:

ر.ح.م	ر.ح.د	البيـان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		04/11		
6300		ح/رواتب و أجور	1.268.871,36	
632		ح/تعويضات و أدوات	18.400,00	
	568	مباشرة		109.027,46
	543	ح/الهيئات		57.152,80
	56300	الاجتماعية		1.121.091,10
635		ح/ ضرائب على	314.968,25	
	568	الدخل الاجتماعي		314.968,25
		ح/أجور مستحقة		
		.....		
		ح/ اشتراكات اجتماعية		
		ح/الهيئات الاجتماعية		

تسديد الأجور: يكون تسديد الأجور كما يلي:

ر.ح.م	ر.ح.د	البيـان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
56300		ح/	1.121.091,10	
	485	ح/البنك		1.121.091,10

3- **المشتريات:** قامت المؤسسة بشراء مشتريات حسب الفواتير رقم: 04/13225 و 04/05 و 04/65 . و هذه المشتريات تتمثل في:

- شراء آلة تصوير حسب الفاتورة رقم: 04/13225
- شراء جهاز إعلام آلي حسب الفاتورة رقم: 04/05
- شراء بضاعة حسب الفاتورة رقم :04/65. و التسجيل يكون كما يلي:

حسب الملاحق 6 و 7 و 8 على الترتيب.

ر.ح.م	ر.ح.د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		04/07/10		
245		ح/ تجهيزات المكتب و الاتصال	32.393,16	
457		ح/ رسوم قابلة للاسترجاع و اقتطاعات	5.506,80	
	522	ح/ اعتمادات الاستثمارات		37.900,00
		فاتورة رقم FV13225/04		
381		ح/ مشتريات المواد و اللوازم	253.690,00	
457		ح/ رسوم قابلة للاسترجاع و اقتطاعات	43.127,30	
	530	ح/ الموردون		296.817,30
		وصول فاتورة رقم 04/05		
31		04/06/09	253.690,00	
	381	ح/ مواد و لوازم		253.690,00
		ح/ مشتريات المواد و اللوازم		
		مرحلة دخول البضاعة		
		--- ---		
245		ح/ تجهيزات المكتب و الاتصال	42.938,00	
457		ح/ رسوم قابلة للاسترجاع و اقتطاعات	7.299,46	
	522	ح/ اعتمادات و استثمارات		50.237,46
		فاتورة رقم 04/65		

ب–مرحلة التسديد: إن المشتريات التي قمنا بشرائها سددناها بشيك

ر.ح.م	ر.ح.د	البيـان	مبلغ مدين	مبلغ دائن

522		حـ/ اعتمادات الاستثمارات	3790000	
	485	حـ/ البنك		3790000
		تسديد فاتورة رقم: FV 13225 بشيك		
		---------- ----------		
530		حـ/ الموردون	29681730	
	485	حـ/ البنك		29681730
		تسديد فاتورة رقم: 04/05 بشيك		
		---------- ----------		
522		حـ/إعتمادات الاستثمارات	5023746	
	485	حـ/ البنك		5023746
		تسديد فاتورة رقم: 04/65		

المطلب 2 : الترحيل إلى دفتر الأستاذ (دفتر الأستاذ المطول و المختص) .

1-دفتر الأستاذ المطول :

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين
فاتورة رقم 04/24	04/01/13			106700
فاتورة رقم 04/96	04/02/16			2425000
فاتورة رقم 04/475	04/05/05			300000
فاتورة رقم 04/24	04/01/13	حساب الزبائن	106700	
فاتورة رقم 04/96	04/02/06	470	2425000	
فاتورة رقم 04/475	04/05/05		300000	
		∑	2831700	2831700

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين

ر.د 411240	15300 3.52350 43590	حساب الرسم على القيمة المضافة للدفع 54711	04/01/13 04/02/16 04/05/05	فاتورة رقم 04/24 فاتورة رقم 04/96 فاتورة رقم 04/475
4.11240	2831700	∑		

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين
فاتورة رقم 04/96 فاتورة رقم 04/475 فاتورة رقم 04/24	04/02/16 04/05/05 04/01/13	حساب اداءات مقدمة 74000	2072650 256410 90000	ر.د 2419060
		موع	2419060	2419060

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين

2425000 300000 ر.د 147879586	 3790000 29681730 5023746 112109110	حساب البنك 485		فاتورة رقم 04/96 فاتورة رقم 04/475 فاتورة رقم FV 13225 فاتورة رقم04/05 فاتورة رقم04/65
150604586	150604586	ا موع		

المبلـغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
ر.د 1400	1400	حساب رواتب و أجور 63000	04/01/13	فاتورة رقم 04/24
1400	1400			

المبلـغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
126887136	ر- م 126887136	حساب رواتب و أجور 63000	04/11	
126887136	126887136	ا موع		

المبلغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
1840000	ر- م	حساب تعويضات و أدوات مباشرة	04/11	

	1840000	632		
1840000	1840000	ا موع		

المبلغ		البيان	التاريخ	رقم أو صفحة اليومية
مدين	دائن			
ر- د 10902746	10902746	حساب 568	2004/11	
10902746	10902746	ا موع		

المبلغ		البيان	التاريخ	رقم أو صفحة اليومية
مدين	دائن			
ر- د 5715280	10902746	حساب 543	2004/11	
5715280	5715280	ا موع		

المبلغ		البيان	التاريخ	رقم أو صفحة اليومية
مدين	دائن			
	11210916	حساب أجور	04/11	

11210916		مستحقة 56300		
11210916	11210916	ا موع		

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيـان	المبلـغ	
			دائـن	مديـن
	04/11	حساب الهيئات الاجتماعية 568	31496825	ر- د 31496825
		ا موع	31496825	31496825

رقم أو صفحة اليومية	التاريـخ	البيـان	المبلـغ	
			دائـن	مديـن
فاتورة رقم 04/24	04/01/13	حساب الصندوق 487	ر- م 106700	106700
		ا موع	106700	106700

رقم أو صفحة اليومية	التاريـخ	البيـان	المبلـغ	
			دائـن	مديـن
فاتورة رقم FV 04/13225 فاتورة رقم 04/65	04/07/10 04/06/09 04/07/10	حساب	3790000 5023746	3790000 5023746

		اعتمادات الاستثمارات 522	04/06/09	فاتورة رقم FV 04/13225 فاتورة رقم 04/64
8813746	8813746	ا موع		

المبلـغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
29681730		حساب الموردون 530	03/12/20	فاتورة رقم 04/05
	29681730			
29681730	29681730	ا موع		

المبلـغ		البيـان	التاريخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
3239316 4293800		حساب تجهيزات المكتب و الاتصال	04/07/10 04/06/09	فاتورة رقم /04 FV 13225 فاتورة رقم 04/56
	م- ر 7533116			

		245		
7533116	7533116	ا موع		

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين
فاتورة رقم FV 13225 فاتورة رقم 04/05 فاتورة رقم 04/65	04/07/10 03/12/20 04/06/09	حساب رسوم قابلة للاسترجاع و اقتطاعات 457	م- ر 5593360	550684 4312730 7299446
		ا موع	5593360	5593360

رقم أو صفحة اليومية	التاريخ	البيان	المبلغ	
			دائن	مدين
فاتورة رقم 04/05 فاتورة رقم 04/65	03/12/20 04/06/09	حساب مشتريات المواد و اللوازم 381	25369000	25369000

25369000	25369000	ا موع		

المبلـغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
25369000	م- ر 25369000	حساب مواد و لوازم 31	04/06/09	فاتورة رقم 04/65
25369000	25369000	ا موع		

المبلـغ		البيـان	التاريـخ	رقم أو صفحة اليومية
مديـن	دائـن			
31496825	م- ر 31496825	حساب اشتراكات اجتماعية 635	/06/09 04	فاتورة رقم 04/65
31496825		ا موع		

ح/ 470

106700	106700
2425000	2425000
300000	300000
2831700	2831700

ح/54711

15300	
352350	ر.د
43590	411240
2831700	411240

حـ/74000

2072650	
256410	ر.د
90000	2419060
2419060	2419060

حـ/54740

1400	
	ر.د
	1400
1400	

حـ/54740

126887136	ر.م
	126887136
126887136	126887136

حـ/632

ر.م	1840000
1840000	
1840000	1840000

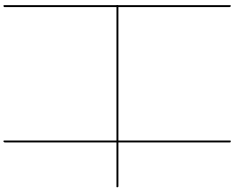
حـ/568

حـ/543

1400

حـ/56300

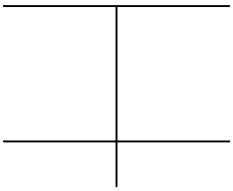
112109110



112109110

ح/ 522

ح/ 457



29681730

ح/ 635

ح/ 381

25369000

ر.م
31496825

31496825 25369000

المطلب 3: الميزانية الختامية

ميزانية ل:31 ديسمبر 2004

رقم الحساب	الخصوم	القيمة	ا ماميع الجزئية
01	الأموال الخاصة		
10	رأس مال الشركة	10.500.000,00	
11	أموال شخصية		

12	علاوات متعلقة برأسمال الشركة		
13	الاحتياطات	13.025.137,72	
14	إعانات الاستثمار		
15	فرق إعادة التقبيم	2.056.325,87	
16	الأموال الخاصة الأخرى	1.000.000,00	
17	حسابات ما بين الوحدات		
18	نتائج قيد التخصيص		
19	مؤونات للخسائر و التكاليف	5.013.000,00	
ا	موع العام للصنف الأول	31.594.463,59	31.594.463,59
	الديون الدائنة		
52	ديون الاستثمار	1.009.413,00	
53	ديون المخزونات	205.520,69	
54	مبالغ محتفظ ا في الحساب	15.199.005,56	
55	ديون تجاه شركاء الشركات الحليفة	1.300.000,00	
56	ديون الاستغلال	13.657.060,90	
57	تسبيقات تجارية	1.179.693,18	
58	ديون مالية		
59	الحمولة بالاشتراك		
50	حسابات الأصول الدائنة		
ا	موع العام للصنف 5	32.550.693,33	32.550.693,33
88	نتيجة السنة المالية	3.094.406,76	3.094.406,76

ا	موع العام للأصول	67.239.563,68	67.239.563,68

ميزانية 31 ديسمبر 2004

رقم الحسا ب	الأصول ا	اميع الإجمالية	الامتلاك	القيمة الصافية ا	اميع الجزئية
	الاستثمارات				
20	مصاريف إعداد ب				
21	القيم المعنوية				
22	الأراضي	1.550.100,00		1.550.100,00	
24	تجهيزات الإنتاج	49.734.820,33	44.084.964,79	5.649.855,54	
25	تجهيزات اجتماعية	164.873,81	164.873,81		
28	استثمارات قيد التنفيذ				
	مجموع الصنف 2	51.449.794,14	44.249.838,60	7.199.855,54	7.199.955,54
	المخزونات				
30	البضائع				
31	مواد و لوازم	515.384,44		515.384,44	
33	منتجات نصف مصنعة				
34	منتجات و إشغال قيد التنفيذ				
35	منتجات منجزة				
36	فضلات و مهملات				

37	مخزونات موجودة في الخارج				
	مجموع الصنف 3	515.384,44		515.384,44	515.384,44
	الذمم				
42	حقوق الاستثمارات	132.489,00		132.489,00	
43	حقوق على المخزونات				
44	حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة				
45	تسبيقات على الحساب	233.918,41		233.918,41	
46	تسبيقات الاستغلال	48.180,48		48.180,48	
47	حقوق على الزبائن	56.338.164,35	6.710.340,09	49.625.824,26	
48	أموال جاهزة	9.481.802,55		9.481.802,55	
40	حسابات الخصوم المدينة				
	مجموع الصنف 4	66.234.563,79	6.710.340,09	59.524.223,70	59.524.223,70
	ا موع العام	118.119.742,37	50.960.178,69	67.239.563,68	67.239.563,68

جدول حسابات النتائج ل :2004/12/31

رقم الحساب		مدين	دائن
70	مبيعات البضائع		
60	بضائع مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		
72	إنتاج مخزون		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة		
74	اداءات مقدمة		
75	تحول تكاليف الإنتاج		
61	مواد و لوازم مستهلكة	4.127.054,46	
62	خدمات	2.032.747,30	
	ا موع	6.159.801,76	49.371.277,70
81	القيمة المضافة	43.211.475,94	
81	القيمة المضافة	43.211.475,94	
77	نواتج متنوعة		
78	تحويل تكاليف الاستغلال		370.519,13
63	مصاريف المستخدمين	25.515.129,59	
64	الضرائب و الرسوم	1.349.515,24	
65	مصاريف مالية	43.133,77	
66	مصاريف متنوعة	713.353,68	
68	مصاريف الاستهلاكات و المؤونات	7.045.056,33	
89	تنازل ما بين الوحدات		
	ا موع	34.666.188,61	43.581.995,07
83	نتيجة الاستغلال		8.915.806,46
79	نواتج خارج الاستغلال		2.096.099,97

69	تكاليف خارج الاستغلال	6.591.325,35	
84	نتيجة خارج الاستغلال	4.495.225,38	
83	نتيجة الاستغلال		8.915.806,46
84	نتيجة خارج الاستغلال	4.495.225,38	
880	النتيجة الإجمالية للسنة المالية		4.420.581,08
889	ضرائب على إرباح الشركات	1.326.174,32	
88	نتيجة السنة المالية		3.094.406,76

الخاتمـة العامـة

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة العامة ودوره في الرقابة تبين الدور المهم الذي تلعبه المحاسبة العامة في الرقابة عبر وظائفها المختلفة، إذ للقيام ـذا الدور يجب على المؤسسة أن تتوفر على رقابة فعالة ذات إجراءات وقواعد عملية واضحة وشفافة تساعد المشرفين والمسؤولين عند إطلاعهم على المعلومات والبيانات الضرورية والكافية لاكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة.

فالمحاسبة العامة تمتاز بالدقة والسرعة في التسجيل وهذا لأجل توفير المعلومات والبيانات الضرورية في الوقت المناسب لكل من الأطرافـللداخلية والخارجية، وعلى الرغم من المزايا التي تتوفر عليها إلا أ ـا لا تخلو من العيوب وتتمثل في أن المحاسبة غير قادرة على معرفة وتحليل كافة جوانب النشاط التي تقوم به المؤسسة وهذا لأسباب عديدة.

المحاسبة العامة غير كافية وحدها داخل المؤسسة لأن هذه الأخيرة يشترط وجود محاسبة أخرى كالمحاسبة التحليلية ... الخ.

القوانين والقواعد المفروضة والمحددة وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سبب للمحاسبة قيود مفروضة.

تعتمد على البيانات في صورة مالية ولا تأخذ بعين الاعتبار الوقت والوزن ... الخ.

النتائـج:

بعد أن تطرقنا إلى نظام الرقابة داخل المؤسسة بشكل عام ونظام المحاسبة العامة بصفة خاصة توصلنا إلى النتائج التالية:

أ- على المستوى النظري:

المحاسبة العامة تعتبر الأداة التي تترجم العمليات ا ـسدة لنشاطات المؤسسة لذا تعتبر الركيزة الأساسية لعملية الرقابة.

المحاسبة العامة تعتبر وسيلة إثبات لكل الأحداث على امتداد السنة.

الرقابة لديها ارتباطوثيق بالمحاسبة العامة فهما شيئان متكاملان إذ تم المحاسبة العامة بجمع وتصنيف وتبويب البيانات المحاسبية أما الرقابة فتهتم بتحليل هذه البيانات المحاسبية وتوظيفها لاتخاذ القرارات ألازمة.

ب- **على المستوى التطبيقي:**

على الرغم من أن المؤسسة صغيرة إلا أننا توصلنا إلى:

*عدم فعالية نظام المعلومات داخل المؤسسة بسبب عدم تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

*نقص الكفاءة والخبرة المهنية.

– التوصيات: وبناءا على النتائج المتوصل إليها نقدم بعض التوصيات .

1– المؤسسة الدراسات التقنية والهندسية المعمارية.

- إخضاعدد من الموظفين للتربصات دف إكساب خبر وكفاءة.
- احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- القيام بالمراقبة المستمرة بدلا من المراقبة الدورية.
- العمل على تقليص العمالة الغير منتجة في المؤسسة وبالتالي التقليص من مصاريف المستخدمين.

2– أما بالنسبة للطلبة.

- التوسيع أكثر والتطرق إلى الجوانب التي لم نستطع ذكرها في هذه المذكرة.

وفي الأخير نذكر بالتغيرات التي طرأت على المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وهو الآن محل دراسة لكن المبادئ والتعريف المحاسبية لم تتغير، لذا نرجو أن نكون قد فتحنا نافذة للطلبة الذين يهمهم موضوعنا. أما الصعوبات تتمثل في ضيق الوقت رغم لتوفر على العديد من المراحل كما أن المؤسسة التي كنت في تربص عندها عمال مديرية المحاسبة والمالية كانوا يدرسون المخطط المحاسبي الوطني الجديد.

قائمة المراجع :

باللغة العربية

1) هيم دهمش ، مبادئ المحاسبة ، مهد الدراسات المصرفية – الطبعة الأولى.
2) محمد مطر ، المحاسبة المالية ، دار حزين – عمان – الطبعة الثانية 1995.
3) كريكش ليلى – بركي سميرة – المحاسبة العامة – مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس تخصص مالية . سنة 2005/2004.
4) حمزة بشير أبو عاصي ، مبادئ المحاسبة ، دار الفكر للطباعة والنشر – الطبعة الأولى 1995.
5) لامعة ضيف ، خالفي مسعودة ، وشوف حفيظة ، دور المحاسبة العامة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة تخرج ضمن طالبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، سنة 2005/2004.
6) خالص صافي صالح ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر 2003 الطبعة الثانية .
7) بلال ساسان ، دور المحاسبة العامة في تسيير المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس جامعة الجزائر سنة 2006/2005.
8) عليان شريف ، وفائق شقير ، رياض الحلي ، أحمد جعبري ، رشاد القصار ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار منير للنشر والتوزيع – عمان – الطبعة الأولى 2000 الجزئء I .
9) بن عيسى عائشة ، بوأحمد إيمان ، المحاسبة في الإدارة المالية للمؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس تخصص محاسبة 2004.
10)إبراهيم الأعمشي ، أسس المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 1999.
11)محمد بوتين ، مبادئ المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999.
12)خالد أمين عبد الله ، سليمان حسن عطية ، هاني محمود أبوحيازه ، أصول المحاسبة مركزالكتب الأردن.
13)جيمس كاشين ، أصول المحاسبة ، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية ، مصر الطبعة الأولى 2006.
14)أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون .
15)كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2004.
16)عماري خديجة ، الحفاير سليمة ،المحاسبة التحليلية ودورها في تسيير الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس تخصص محاسبة دفعة أولى.
17)ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية ، دارالمحمدية الحامة الجزائرطبعة 2000.
18)بوشاشي بوعلام ، الرائد في المحاسبة ، دار الملكية ، طبعة 2004/2003.
19)رابح حمودي ، المحاسبة العامة ، دروس نظرية وأمثلة عديدة ، دار المعرفة 2001.

20)شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى.
21)رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة وتطبيقا ا الجزء 1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن – الطبعة الأولى 2000-1420هـ .
22)ميرائيل كمالة ، خالد الخطيب ، رمضان محمد ، وليد عبد القاد، المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع ، دار الهلال للنشر والتوزيع – عمان – الأردن ، الطبعة الأولى 1997.
23)حسين قاضي ، سوسن الحلي، مبادئ المحاسبة ، دار زهران للنشر والتوزيع – عمان – الأردن،1997.
24)خيرت ضيف ، في أصول المحاسبة (القيد والترحيل ، الحسابات الختامية والميزانية) دار النهضة العربية – بيروت – الطبعة 1981.
25)حسام الدين مصطفى الخداشي ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية ، الطبعة 2 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 1998م - 1419هـ .
26)عبد الستار الكبيسي ، الشامل في مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2003.
27)عبد الكريم علي الرمحي ، مبادئ الماحسبة المالية الجزء 1 ، حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلف – عمان – الأردن 1999 – 2000 .
28)هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعقمة وفق المخطط المحاسبي الوطني الجزء الثاني ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون – الجزائر – طبعة 2002.
29)بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون – الجزائر – 1999.
30)أحمد محمد نور ، الأمير إبراهيم عثمان ، في مبادئ المحاسبة المالية ، الدار الجامعية للأسكندرية ، الطبعة 2000.
31)عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – الطبعة 2002.
32)عمر صخري ، إقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة – الجزائر – 2006.
33)جميل أحمد توفيق ، إدارة الأعمال ، مدخل وظيفي ، دار النهضة العربية – بيروت – 1986.
34)سامر عدنان الشريف ، أصول المحاسبة ، دار صفاء للنشر والتوزيع – عمان – الأردن 2001.
35)عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا . الرقابة و المراجعة الداخلية. الدار الجامعية 1989
36)علي شريف، علي عبد الهادي مسلم، محمد سعيد سلطان - الادارة المعاصرة – الاسكندرية ،2007.
37)محمد فريد الصحن، اسماعيل السيد، ابراهيم سلطان- مبادئ الادارة – الدار الجامعية 2002/2001.

38)مجلة الباحث، دورة اكاديمية محكمة، نصف سنوية، تصدرعن كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة ، تم بنشر الابحاث المتعلقة بالعلوم الاقتصادية و القانونية و السياسية ، العدد الاول 2002.
39)عبد العزيز صالح بن جبتور، اصول و مبادئ الادارة العامة، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى 2000.
40)محمد سعيد عبد الفتاح- الادارة العامة- المكتب العربي الحديث – الطبعة الخامسة 1987.
41)خليل محمد الشماع، مبادئ الادارة ، الدار المسيرة 1999.
42)علي شريف ، منال الكردي، اساسيات تنظيم و ادانرة الاعمال ، الدار الجامعية 2003.
43)علي محمد صالح عباس، عبد الله عزت بركات ، مبادئ علم الادارة – مكتبة الرائد العلمية.
44)الانترنت، وزارة الاوقاف و الشؤون و المقدسات الاسلامية، مديرية الرقابة.
45)محمذ اسماعيل بلال ، مبادئ الاجارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة 2004.
46)نداء محمد الصوص، مدخل الى علم الادارة مكتبة ا مع العربي للنشر و التوزيع ، دار حنين للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى 2007