جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبتين:

- ألاء بن النية
- سارة سماتي

بعنوان:

إجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية

(دراسة حالة بشركة كوندور الكترونيكس للسنة المقفلة 2024)

أعضاء لجنة المناقشة

كريم جايز	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيسا
خالد حروزي	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفا
ياسين لعكيكزة	أستاذ محاضر قسم "أ"	مناقشا

السنة الجامعية: 2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

شكر وعرفان

الحمد لله حمدا كثيرا حتى يبلغ الحمد منتهاه، والصلاة والسلام على أشرف مخلوق اختاره الله واصطفاه انطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير، إلى أستاذنا المشرف "**خالد حروزي**" على مساهمته في تجويد هذا العمل بالدعم المتواصل والتوجيهات النيرة، وعلى ما أبداه من حرص في متابعتنا وإثرائنا بمعارفه وخبراته.

كما نتقدم بجزيل الشكر لشركة "**كوندور الكترونيكس**" على إتاحتها الفرصة لنا للدراسة الميدانية، وعلى تعاون طاقمها الكريم الذي لم يبخل علينا بالمعلومات والتوضيحات التي عززت الجانب التطبيقي لهذا العمل.

ولا يسعنا إلا أن نتقدم بوافر الشكر والعرفان "**لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**" وإلى كافة الأساتذة الأفاضل الذين كانت لهم بصمة واضحة في مسيرتنا العلمية، وإلى زملائنا الأعزاء الذين تقاسمنا معهم دروب العلم والمعرفة وتعلمنا على أيدي نخبة من خيرة الأساتذة، الذين نكن لهم كل التقدير والاحترام.

ختاما، نشكر كل من أسهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل، وإلى كل من مد لنا يد العون أو شجعنا بكلمة طيبة، وعلى رأسهم والدينا الكرام الذين وفروا لنا بيئة ملائمة ودعما معنويا متواصلا، فكان لهم الفضل بعد الله فيما تحقق.

إهداء

بســـــــــــــــم الله الرحمن الرحيـــــــم

"إِنَّا فَتَحْنَا لَكَ فَتْحًا مُّبِينًا لِيَغْفِرَ لَكَ اللَّهُ مَا تَقَدَّمَ مِن ذَنبِكَ وَمَا تَأَخَّرَ وَيُتِمَّ نِعْمَتَهُ عَلَيْكَ وَيَهْدِيَكَ صِرَاطًا مُّسْتَقِيمًا"

الحمد لله الذي فتح لنا طريق العلم، ويسره لنا، وأتم نعمته علينا، وهدانا سبل النجاح.

أهدي هذه الثمرة التي أينعت بعد رحلة امتزج فيها السعي باليقين، والتعب بالأمل، إلى الذين كانوا للروح سندًا، وللعقل زادًا، وللطريق ضوءً لا يخبو.

إلى من غرسوا في قلبي بذور الأمل، وسقوها بدعائهم حتى أينعت ثمارًا من العلم والطموح، "**والدي العزيزين**" ببرهما بدأ الحلم، وبرضاهما اكتمل الطريق.

إلى العقد المتين، من شدوا أزري وقت ضعفي، سندي الثابت وعضدي في كل منعطف "**إخوتي**".

إلى من شاركتني لحظات الجد والسعي، وتقاطعت خطواتنا على درب العلم والنجاح، لرفقة صدقها أثمن من أي إنجاز "**سارة سماتي**"

إلى كل من علق بذاكرتي خلال مسيرتي بطيبته ورقي تعامله، إلى كل من ساهم في إثراء فكري وتوسيع مداركي، أهدي هذا العمل عرفانا ومحبة لأولئك الغائبين عن السطور، الثابتين في الذاكرة، ولكل من كان له بداخلي أثر لا يمحى.

وفي ختام هذا الإهداء، أخص بالتحية والعرفان لمن كان له بالغ الأثر في إنجاح هذا العمل، الأستاذ "**خالد حروزي**" الذي كان مثالًا للقدوة، وسراجًا أضاء لنا بعض ما خفي من الطريق.

بن النـــيـــــة ألاء

إهداء

{الْحَمْدُ للّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ}

أحمدك ربي حمدا يليق بجلالك ما أفيضت نعمة إلا بفضلك، وما تحقق رجاءٌ إلا بتيسيرك، إذ منحتني من فضلك ما يعجز عنه السعي، وما كنت لأبلغ لولا رحمتك وهداك.

إلى والدي الحبيب، الذي لم تبرح مسامعي كلماته الباقية كالنقش في الحجر:"علموا أبنائكم الخشانة والرزانة، إن الحضارة لا تدوم"، كانت هذه العبارة مصدر قوتي في وجه المحن، شكرا لك يا والدي على حكمه غرستها في أعماقي.

إلى أمي الغالية التي كانت تحيطني بحنانها وتدفعني بهمساتها قائلة:"علمك زادك وبه تصان الكرامة، فكوني امرأة تكتب مجدها بقوة الفكر وثبات الإرادة" كلماتك يا أمي كانت بلسم تعبي وسند الأيام، فكنت العزيمة التي لا تخبو.

إلى إخوتي، سندي الأبدي، ومصدر فرحتي وبهجتي، أنتم سر المثابرة والإصرار.

إلى روح صديقتي الغالية، أهديك نجاحي هذا لعلَّ الله يجمعني بك في جنة النعيم حيث لا فراق ولا ألم.

إلى عمتي الحبيبة، أسأل الله أن يقدرني على رد جميلك وإن كان قليلا في حقك الكبير.

إلى خالي العزيز، الكتف الذي أسند عليه بعد والدي، أسأل الله أن يرزقني القدرة على ردّ بعض من جميلك.

إلى صديقتي الغالية بسمة رفيقه دربي، ورفيقة طفولتي، دمتِ لي نعم الأخت والصاحبة ودامت صحبتنا على الخير والمودَّة.

أختم إهدائي بأسمى عبارات الشكر والامتنان، إلى صديقتي ألاء، كنت القوّة التي سكنتني في لحظات الضعف، فلكِ مني امتنانٌ لا تفي به الكلمات، وصدق من قال: "ختامها مسك" وخير الختام أنتِ.

سارة سماتي

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الموسومة بإجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إلى محاولة تسليط الضوء على الأهمية البالغة التي تكتسيها عملية الإقفال المحاسبي من خلال الاعتماد على إجراءات منهجية ورصينة، تضمن ضبط الأرصدة النهائية وتسوية جميع الحسابات، ما يسمح بإعداد قوائم مالية تعكس الواقع المالي للمؤسسة بدقة، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي عند التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالإقفال، لاسيما مفاهيم الجرد والتسويات الجردية، وذلك بهدف توضيح كيفية إعداد الحسابات الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية، كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة للجانب التطبيقي الذي شمل مؤسسة كوندور الكترونيكس.

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمحورت أساسا حول أن إجراءات الإقفال المحاسبي تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، من خلال ضمان الالتزام بالمبادئ المحاسبية، والامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين السارية، كما تساعد إجراءات الإقفال في اكتشاف الاخطاء ومعالجتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، مما ينعكس إيجابا على مصداقية هذه القوائم وعلى شفافية الوضعية المالية للمؤسسة المفصح عنها.

الكلمات المفتاحية: إجراءات الإقفال المحاسبي، التسويات الجردية، مصداقية القوائم المالية، شركة كوندور الكترونيكس.

Abstract:

This study, entitled Procedures for Closing the Financial Year Accounts in the Economic Institution, aims to shed light on the great importance of the accounting closing process by relying on systematic and solid procedures that ensure the accuracy of final balances and the settlement of all accounts, which allows for the preparation of financial statements that accurately reflect the financial reality of the institution. To achieve the objective of the study, the descriptive method was used when addressing the various theoretical concepts related to the closing, especially the concepts of inventory and adjusting entries, in order to clarify how to prepare the closing entries in accordance with accounting principles. The case study method was also adopted for the practical aspect, which involved Condor Electronics.

This study concluded with a set of results mainly revolving around the idea that accounting closing procedures contribute to enhancing the quality of financial information by ensuring compliance with accounting principles, standards, and applicable laws. These procedures also help in detecting and correcting errors before preparing the final financial statements, which positively reflects on the credibility of these statements and on the transparency of the disclosed financial position of the institution.

Key words: **A**ccounting Closing procedures, **I**nventory Adjustent, **C**erdidibitity of Financial Statements, **C**ondor Electronics Company.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	–
إهداء	–
الملخص	I.
فهرس المحتويات	II.
فهرس الجداول	III.
فهرس الأشكال	IV.
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لإقفال حسابات السنة المالية في المؤسسات الاقتصادية	
تمهيد	06
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إجراءات إقفال حسابات السنة المالية	07
الطلب الأول: إجراءات الجرد في إطار إقفال حسابات السنة المالية	07
المطلب الثاني: إجراءات ومراحل إقفال حسابات السنة المالية ونشر القوائم المالية	18
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	67
المطلب الأول: الدراسات العربية	67
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	68
خلاصة	71

الفصل الثاني: دراسة حالة حول إجراءات الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس	
تمهيد	73
المبحث الأول: تقديم شركة كوندور الكترونيكس	74
المطلب الأول: التعريف بشركة كوندور الكترونيكس	74
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	79
المبحث الثاني: إجراءات إقفال حسابات السنة المالية لشركة كوندور الكترونيكس	80
المطلب الأول: إجراءات ومراحل الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس	80
المطلب الثاني: الجرد خارج المحاسبة، تحليل الحسابات، والتسوية النهائية	84
خلاصة	100
الخاتمة	102
قائمة المراجع	107

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	جدول حسابات الصنف الأول (الأموال الخاصة)	19
2-1	جدول حسابات الصنف الثاني (التثبيتات)	28
3-1	جدول حسابات الصنف الثالث (المخزونات والحسابات الجاري إنجازها)	37
4-1	جدول حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير)	44
5-1	جدول حسابات الصنف الخامس (الحسابات المالية)	51
6-1	جدول حسابات الصنف السادس (الأعباء)	53
7-1	جدول حسابات الصنف السابع (المنتوجات)	56
1-2	البطاقة الفنية لشركة كوندور الكترونيكس	75
2-2	جدول فوارق الجرد عن المخزون	90
3-2	جدول وضعيات الزبائن خلال السنة المالية	93

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الخصائص النوعية للمعلومة المالية	65
2-1	إجراءات الإقفال المحاسبي	65
1-2	الهيكل التنظيمي لشركة كوندور الكترونيكس	76
2-2	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة بشركة كوندور الكترونيكس	78

مقدمة

تعد نهاية السنة المالية محطة هامة في حياة المؤسسة الاقتصادية، حيث تعمد المؤسسات الاقتصادية في نهاية كل سنة إلى محاولة تحديد وضعيتها المالية ومستوى نجاعتها بصورة دقيقة وصادقة، وهنا تتجلى أهمية النظام المحاسبي كأداة لترجمة الأداء الفعلي والعمليات الاقتصادية إلى نتائج رقمية دقيقة، وفي هذا السياق تكتسي إجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية طابعا بالغ الأهمية، باعتبارها عملية ختامية تهدف إلى إغلاق الدفاتر المحاسبية وتحديد النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة، تمهيدا لإعداد القوائم المالية التي تعكس المركز المالي بكل شفافية وموضوعية.

مع تطور البيئة المحاسبية وزيادة متطلبات الشفافية والإفصاح، لم تعد عملية الإقفال تقتصر على مجرد ترحيل الأرصدة أو تسوية المصاريف والإيرادات، بل أصبحت تشمل أيضا مجموعة من التسويات المحاسبية الدقيقة التي تهدف إلى ضمان تطابق النتائج المالية مع الواقع الاقتصادي للمؤسسة، وقد رافق هذا التطور توسع في نطاق هذه الإجراءات ليشمل البعد القانوني أيضا، إذ أصبحت المؤسسات مطالبة بتطبيق الإقفال وفقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية والتشريعات السارية بما يضمن امتثالها للإطار القانوني المنظم للنشاط المحاسبي.

بناءً على ما سبق، فإن تسليط الضوء على هذه الإجراءات لا يندرج فقط ضمن المتطلبات التنظيمية، بل يعد ضرورة منهجية لفهم سيرورة العمل المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية، بدءا من عمليات الجرد والتسويات، مرورا بتحديد النتائج وصولا إلى إقفال الحسابات وإعداد القوائم المالية والتحضير للدورة المقبلة.

في نفس السياق، وعليه تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الجوانب القانونية والمحاسبية لإجراءات الإقفال، مع التركيز على أبعادها التطبيقية ودورها في ترسيخ مصداقية المعلومات المالية، باعتبارها أحد المرتكزات الأساسية في تقييم الأداء واتخاذ القرار.

أولا_ إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف تساهم إجراءات الإقفال المحاسبي في تحسين جودة عملية الإقفال وتعزيز مصداقية القوائم المالية؟

ثانيا_ الأسئلة الفرعية:

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تمتلك شركة كوندور الكترونيكس إجراءات مكتوبة ومعتمدة لإقفال حساباتها؟

– كيف تنعكس جودة إجراءات الإقفال على سلامة الأرصدة ومصداقية القوائم المالية المقدمة لمستخدمي المعلومات؟

ثالثا_ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

– تمتلك شركة كوندور الكترونيكس إجراءات منهجية ومكتوبة لإقفال حساباتها.

– امتلاك شركة كوندور الكترونيكس لإجراءات إقفال مكتوبة، ومعتمدة، ورصينة من شأنه التأثير إيجابا على جودة القوائم المالية من خلال ما تقتضيه هذه العملية(الإقفال) من سلامة ودقة وحياد في تحديد الأرصدة النهائية ما من شأنه المساهمة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفصح عنها ضمن القوائم المالية.

رابعا_ أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من كونها تسلط الضوء على إحدى المراحل الأساسية في الدورة المحاسبية، والمتمثلة في إقفال حسابات السنة المالية، ونظرا لأهمية هذه المرحلة، تم تسليط الضوء بالضبط على إجراءات الإقفال لما لها من دور في تعزيز دقة الأرصدة بما يسمح بتحقيق مصداقية النتائج والمركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية، كما تظهر أهمية هذه الدراسة في الكشف عن كيفية تطبيق هذه الإجراءات في الواقع العملي، ومدى تأثيرها في تحسين مصداقية المعلومات المالية، خاصة في مؤسسة بحجم ونشاط شركة كوندور الكترونيكس.

خامسا_ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور إجراءات إقفال حسابات السنة المالية في دعم موثوقية المعلومات المالية داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال:

- التعرف على كيفية تنفيذ إجراءات الإقفال المحاسبي في شركة كوندور الكترونيكس؛
- الوقوف على مدى التزام المؤسسة بتنفيذ إجراءات الإقفال المحاسبي في إطار منظم وواضح؛
- تحليل أثر إجراءات الإقفال على مصداقية وشفافية القوائم المالية.

سادسا_ منهج الدراسة:

بغرض تحقيق أهداف الدراسة، وبغية الإحاطة بكافة جوانب الموضوع، فضلا عن طبيعة مقتضيات الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي ضمن كافة الأجزاء النظرية للدراسة، أما بخصوص الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد منهج دراسة الحالة وهذا من خلال دراسة ميدانية تم اجراؤها بشركة كوندور الكترونيكس.

سابعا_ حدود الدراسة:

تم إعداد هذه الدراسة ضمن هذه الحدود الثلاثة التالية:

- **الحدود الموضوعية:**

تمثلت الحدود الموضوعية لهذه الدراسة في إجراءات الإقفال المحاسبي، بدءًا من عمليات الجرد خارج المحاسبة وانتهاءً بإصدار القوائم المالية.

- **الحدود الزمنية:**

شملت هذه الدراسة إجراءات الإقفال الخاصة بحسابات سنة 2024، حيث تم الوقوف على هذه الإجراءات ميدانيا خلال الفترة الممتدة من شهر ديسمبر إلى غاية شهر أفريل.

- **الحدود المكانية:**

مثلت شركت كوندور الكترونيكس ميدانا لهذه الدراسة، والتي تم إجراؤها في مديرية المالية والمحاسبة ضمن مصلحة الإقفال المحاسبي وتوحيد الحسابات.

ثامنا_ أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي، نوجزها فيما يلي:

- الميول الشخصي للبحث في موضوع إجراءات الإقفال المحاسبي؛
- قلة الدراسات المتخصصة في مجال إجراءات الإقفال المحاسبي؛
- طلب المؤسسات الاقتصادية على المحاسبين المتمكنين من إجراءات الإقفال المحاسبي.

تاسعا_ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين رئيسيين، حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للموضوع وقد قسم إلى مبحثين، خصص المبحث الأول لتقديم مفاهيم عامة حول إجراءات الإقفال وذلك بهدف وضع إطار مفاهيمي شامل لموضوع الدراسة، في حين تناول المبحث الثاني عرضًا للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع إجراءات الإقفال، أما بخصوص الفصل الثاني والذي يمثل الجانب التطبيقي للدراسة، فقد تناول واقع إجراءات الإقفال المحاسبي في شركة كوندور الكترونيكس، حيث تم تقسيمه بدوره إلى مبحثين، خصص المبحث الأول لتقديم شركة كوندور الكترونيكس من حيث النشأة، طبيعة النشاط، وبعض الجوانب التنظيمية، بينما

تناول المبحث الثاني إجراءات الإقفال المحاسبي المعتمدة داخل الشركة، مع تحليل دورها في تحسين دقة الحسابات ومصداقية القوائم المالية، وفي نهاية الدراسة تم إعداد خاتمة شاملة تضمنت أهم النتائج المستخلصة من الفصلين، مع التأكد من مدى صحة الفرضيات المطروحة، تليها جملة من الاقتراحات، لتختتم الدراسة بصياغة افاق بحثية مستقبلية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لإقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تمثل المعلومات المستخرجة من القوائم المالية ركيزة أساسية لاتخاذ القرارات، إذ يشترط أن تعبر القوائم المالية بصورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة، بحيث يتطلب ذلك القيام بإجراءات منهجية تستند على جرد شامل ودقيق لجميع حسابات المؤسسة بهدف التحقق من صحة البيانات المالية وضمان مطابقة السجلات المحاسبية مع الواقع الفعلي، إذ يتيح ذلك ضبط وإقفال الحسابات السنوية بطريقة صحيحة ومدروسة من خلال ضبط الأرصدة وترحيلها بشكل صحيح، وبذلك فإن إجراءات جرد وإقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية ضرورية لضمان الامتثال للأنظمة والتشريعات المالية لحماية المؤسسة من المخاطر القانونية والتشريعية من جهة ولضمان تقديم قوائم مالية ذات جودة من جهة أخرى.

وفي هذا السياق، يبرز دور إقفال الحسابات السنوية في تحديد نتيجة السنة المالية وكذلك إعداد القوائم المالية النهائية وتحليل الأداء المالي وتوفير معلومات مالية دقيقة للأطراف الداخلية والخارجية.

وفي ظل ما سبق تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إجراءات إقفال حسابات السنة المالية؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول إجراءات إقفال حسابات السنة المالية.

يعتبر إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية إجراء محاسبيا وقانونيا تلتزم به المؤسسات في نهاية كل سنة مالية، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى العديد من الجوانب المتعلقة به، بدءً ا من المفاهيم العامة المرتبطة به ومراحله الأساسية وصولا إلى أهميته القانونية ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية ومنها المساهمة الفعالة في تغذية قرارات مستخدمي المعلومة المالية بمعلومات صادقة، شفافة، وذات أهمية نسبية كما يستعرض أيضا هذا المبحث توضيح العلاقة بين الإقفال المحاسبي والعمليات الاقتصادية اليومية التي تقوم بها المؤسسات وكيفية تأثيره في التقارير المالية.

المطلب الأول: إجراءات الجرد في إطار إقفال حسابات السنة المالية.

تعتمد المحاسبة المالية على الدورة المحاسبية التي تمثل سلسلة من الخطوات تبدأ بتسجيل العمليات في اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ مرورا بإعداد ميزان المراجعة والقيام بالتسويات الجردية ثم إقفال الحسابات، حيث تمر عملية إقفال الحسابات المالية في المؤسسة الاقتصادية بعدة مراحل أيضا أهمها مرحلة الجرد والتي تعتبر مرحلة تمهيدية لعملية الإقفال حيث يتم من خلالها حصر وتقييم الأصول والالتزامات والتأكد من أن الأرصدة الظاهرة في السجلات تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وهذا ما يضمن دقة وموثوقية البيانات المالية، وبما أن إجراءات إقفال حسابات السنة المالية تندرج ضمن فرع المحاسبة المالية سيتم التطرق في هذا المطلب الى ماهية المحاسبة المالية واهم المبادئ المحاسبية و محاولة إظهار العلاقة بين كل مبدأ مع إجراء الإقفال الخاص بالسنة المالية.

أولا_ ماهية المحاسبة المالية:

المحاسبة المالية هي أحد الفروع الأساسية للمحاسبة والتي تهدف الى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

1. مفهوم المحاسبة المالية:

تم تعريف المحاسبة المالية ضمن المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنها: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

وتختص المحاسبة المالية بخدمة النشاط الاقتصادي والاجتماعي وتتمثل هذه الخدمة في وصف وتلخيص الأحداث المالية لذلك النشاط عن طريق قياس تلك الأحداث وتسجيلها وتبويبها في مجموعة من السجلات ليتسنى

[1] _ قانون07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة 03، ص3.

توفير البيانات والأرقام التي تعبر عن هذه الأحداث بشكل منظم ودقيق وحتى تتحقق الفائدة من تسجيل هذه الأحداث المالية وتبويبها على شكل مجموعات فإنه من الضروري أن يتم تلخيص هذه الأحداث في شكل تقارير أو قوائم تقدم إلى الجهات المستفيدة، وعليه يمكن تعريف المحاسبة على أنها "علم وفن يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات".[1]

بناء على ما سبق، يمكن القول أن المحاسبة المالية: "هي نظام يسمح بتسجيل وتصنيف وتلخيص الأنشطة المالية للمؤسسة بحيث يوفر معلومات مالية دقيقة حول الأصول، الخصوم، الإرادات والمصروفات ويعرضها في شكل تقارير مالية تمكن الأطراف الداخلية والخارجية من فهم الوضعية المالية للمؤسسة، وتحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية وهي عادة سنة"، وللتحقق من فهم المحاسبة المالية يتم تقديم أهم أهدافها:

1.1.أهداف المحاسبة المالية:

تتمثل أهم أهداف المحاسبة المالية في:

1.1.1. على مستوى الشركة:

تهدف المحاسبة على مستوى الشركة لتحقيق ما يلي:[2]

- إظهار نتائج العمليات التشغيلية: ويتحقق هذا الهدف من خلال توفير سجلات معينة يتم التسجيل فيها خلال الفترة المالية، إذ يتم تسجيل الإيرادات المختلفة ومقابلتها مع المصاريف المترتبة عن تحقيق تلك الإيرادات وبهذا يمكن التوصل الى نتائج العمليات من ربح أو خسارة؛
- ترشيد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة باتخاذ القرارات بواسطة البيانات المستخرجة من السجلات والدفاتر المحاسبية؛
- إظهار المركز المالي للشركة في نهاية الفترة المالية على شكل قوائم أو تقارير تقدم للإدارة؛
- تقديم التقارير الى الجهات الخارجية التي تهتم بنتائج نشاط الشركة مثل دوائر الضريبة والمحاكم والأسواق المالية وغيرها.

[1]_ سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، أسعد منشد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2020، ص 12.

[2]_ المرجع السابق، ص 12.

2.1.1. على المستوى القومي:

أما على المستوى القومي فان المحاسبة تهدف إلى ترشيد الاقتصاد القومي من خلال ما يلي:[1]

- قياس النشاط الاقتصادي للدولة؛
- تحديد الطاقة الإنتاجية الموجودة في الاقتصاد القومي؛
- تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.[2]

هذا وتقوم المحاسبة المالية على مجموعة من المبادئ المحاسبية التي تحدد كيفية تسجيل ومعالجة المعلومات المالية وهذا ما يشير إليه القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تحدد هذه المبادئ القواعد العامة التي تحكم إعداد التقارير المالية.

2. مبادئ المحاسبة المالية:

تعتمد المحاسبة المالية على الكثير من المفاهيم والمبادئ التي نشأت وتطورت على مدى التطور التاريخي للمحاسبة وكثيرا ما يطلق عليها اسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما، إذ تجدر الإشارة الى أن من المبادئ ما هو متفق عليه ومنها ما تم الاختلاف فيه بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي وكذا المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما حيث أن بعض المبادئ المنصوص عليها ضمن النظام المحاسبي المالي إنما هي عبارة عن خصائص نوعية للمعلومة المالية ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ومنها ما هي أساليب قياس، وعلى هذا الأساس سنحاول ذكر أهم المبادئ المستقاة من مختلف المصادر والتي لها علاقة تأثير على إجراءات الإقفال المحاسبي، ومن أهم هذه المبادئ والتي سيتم التطرق اليها نجد:

1.2.مبدأ الوحدة المحاسبية:

من وجهة نظر المحاسبة تعامل كل مؤسسة على أنها وحدة منفصلة عن مالكها وعن المؤسسات الأخرى ولها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالا تاما عن مالكها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها، فالمعاملة المالية الخاصة بالمالك ليست جزءا من المؤسسة المملوكة له ولا تثبت في السجلات المحاسبية الخاصة بتلك المؤسسة إلا إذا كانت ذات تأثير مباشر عليها.[3]

---

[1]_سعود جايد مشكور، مرجع سابق، ص 12.

[2]_عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، الجزائر،2009، ص 2.

[3]_وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة (الجزء الأول)، الطبعة الثالثة، دار وابل للنشر، السعودية،2001، ص17.

وعليه يتم في نهاية الفترة تحديد نتائج أعمال المؤسسة بشكل مستقل بناء على أنشطتها فقط، مما يتيح تقييما دقيقا لأدائها خلال السنة المالية.

2.2.مبدأ التكلفة التاريخية:

يتم تسجيل الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات في المحاسبة وعرضها في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية، أي على أساس قيمتها في تاريخ الاعتراف بها دون الأخذ في الاعتبار أثار التغيرات في الأسعار أو التغيرات في القوة الشرائية للعملة.[1]

إذ تجدر الإشارة إلى أن التكلفة التاريخية إنما هي أسلوب قياس كغيرها من الأساليب الأخرى على غرار القيمة العادلة والتكلفة الجارية.... إلخ، غير أن النظام المحاسبي المالي أشار إليها كمبدأ ضمن المادة 06 من القانون 07-11، إذ يقتضي هذا المبدأ أن تسجل الأصول والالتزامات في الدفاتر بتكلفتها الأصلية عند الشراء، بحيث لا يعاد تقييمها عند الإقفال بالقيمة السوقية بل تظهر في القوائم المالية بنفس التكلفة، ما يعكس الموضوعية في التقييم والثبات المحاسبي.

3.2.مبدأ الاستمرارية:

يقصد بالاستمرارية أن المؤسسة وُجدت لتستمر وأن المؤسسة مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن تكفي لإنجاز تعهداتها الموجودة في ظل غياب دليل موضوعي على عكس ذلك، وترتيبا على ذلك يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية ويتم تجاهل قيم التصفية للأصول والالتزامات وأثارها على الدخل، فضلا عن أن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة والخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدأ استمرارية المؤسسة.[2]

ينص هذا المبدأ على أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها في المستقبل القريب دون وجود نية أو حاجة للتصفية، وعليه فإن إعداد القوائم المالية وإجراءات الإقفال بشكل عام يتماشى وفق هذا المبدأ، حيث يتم إقفال الحسابات على أساس الاستمرار ما يؤثر بصفة مباشرة على كيفية تقييم الأصول والالتزامات، وطريقة تسجيل المصاريف والإيرادات وكذلك على تحديد وتوزيع النتائج.

---

[1] _ Ministre de finances, Direction générale de la comptabilité, CNC, Manuel de comptabilité financière, Edition, ENAG, 2013, p 18.

[2] _ وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص18.

4.2. مبدأ الفترة المحاسبية:

لكي يتم قياس نتيجة نشاط المؤسسة بدقة تامة فإن الأمر يتطلب الانتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المؤسسة وهو الأمر الذي يعد غير منطقي، نظرا للحاجة الملحة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة أولا بأول حتى يتم التمكن من اتخاذ القرارات في ظل رؤية واضحة وسليمة، لذلك يتم تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية غالبا ما تكون سنة مالية.[1]

بحيث تعتبر السنة المالية مدة زمنية تتم خلالها الدورة المحاسبية منتهية بإعداد القوائم المالية تبدأ في 1 جانفي وتنتهي في31 ديسمبر وفقا لما نصت عليه المادة 30 من القانون 07-11 "مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية.[2]

5.2.مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء:

نتيجة لتقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية فإن الأمر يتطلب لتحديد صافي دخل الفترة المحاسبية أن يُربط إيراد الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد بغض النظر عن واقع تسديد هذا المصروف وهذا ما يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالعبئ، وهو من المبادئ المحاسبية الهامة والتي تعتمد عليها كثير من الإجراءات المحاسبية التي ترتبط بتحديد نتائج الأعمال في نهاية الفترة.[3]

يستدعي هذا المبدأ أن يتم تحميل كل فترة مالية بالمصاريف التي ساهمت في تحقيق الإيرادات الخاصة بها إذ يتم في نهاية كل فترة تسجيل الإيرادات المحققة خلال العام حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا وكذلك الاعتراف بالمصاريف التي تخصها بغض النظر عن تاريخ دفعها ويتم ذلك عن طريق اجراء تسويات لضمان عدم تسجيل أي مبالغ لا تخص نفس السنة كما يتم استبعاد المصاريف المدفوعة مقدما وترحيلها الى السنة التالية وكذلك الإيرادات المستلمة مسبقا عن خدمات لم تقدم بعد يتم تسجيلها كالتزام بدلا من ايراد محقق، كما يتم أيضا تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها لضمان عدم تضخيم الأرباح بإيرادات غير محققة، وكذلك فيما يتعلق بمخصصات الاهتلاك من أجل توزيع تكلفة الأصول الثابتة على سنوات عمرها الانتاجي لتحميل كل سنة بما يخصها، بحيث يتم في نهاية السنة إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات باعتبارها حسابات مؤقتة ويتم ترحيلها

---

[1]_وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص18.

[2]_ قانون رقم، 07-11، مرجع سابق، المادة 30 ص 6.

[3]_ وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص19.

الى حساب الأموال الخاصة، حيث يطبق هذا المبدأ عند الإقفال خصوصا لضمان تحديد صافي الربح أو الخسارة بدقة.

6.2. مبدأ الثبات:

يعني هذا المبدأ أنه عند قيام المؤسسة باتباع إجراء أو أسلوب محاسبي معين فإنه يجب أن لا يغير من فترة لأخرى، ويعد مبدأ الثبات مبدأ هاما لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفسير التغيرات في المركز المالي والتغيرات في قائمة الدخل، ويلاحظ أن مبدأ الثبات لا يعني أن المؤسسة لا يمكنها مطلقا أن تغير أساليبها المحاسبية المتبعة بل يمكنها التغيير والتحول إلى أسلوب جديد إذا كان هذا الأسلوب يوفر معلومات أكثر فائدة بالنسبة للمستخدمين مقارنة بالأسلوب الجاري استخدامه، ولكن يجب الإفصاح عن مثل هذا التغيير والأثار الناتجة عنه في القوائم المالية حتى لا يتم تضليل المستخدمين كما يجب الثبات بعد ذلك على الأسلوب الجديد.[1]

وعلى سبيل ذكر الأساليب المحاسبية والإجراءات المتبعة والمعمول بها داخل المؤسسة جاءت المادة 07 من قانون 09-110 لتنص على انه: "يجب على المؤسسة إعداد ملف يبين الإجراءات والتنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم نظام المعالجة ومراقبته، ويحفظ هذا الملف مع كل التحيينات التي تطرأ لمدة توافق تلك التي يتطلبها عرض الوثائق المحاسبية التي يستند عليها"،[2] وتتمثل هذه الإجراءات في مجموعة من الخطوات والاليات التي تتبعها المؤسسة في تسجيل ومعالجة وتخزين البيانات المحاسبية، ومن بين أهم هذه الإجراءات الواجب إدراجها ضمن ملفات المؤسسات إجراءات إقفال حسابات السنة المالية، وتبعا لمبدأ الثبات وفرض توثيق السياسات والإجراءات المحاسبية يصبح من الصعب التلاعب في البيانات وتغيير طرق تسجيل المعاملات بشكل غير مبرر.

7.2. مبدأ الاستحقاق:

يعني هذا المبدأ أنه عند قياس صافي الدخل الخاص بالفترة فإن الإيرادات التي تأخذ في الاعتبار هي تلك الإيرادات التي تخص الفترة سواء حصلت أو لم تحصل، كما أن المصروفات التي تأخذ في الاعتبار هي تلك المصروفات التي تخص الفترة سواء سددت أم لم تسدد وهذا يعني أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية بصرف النظر عن اقترانها بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.[3]

---

[1]_وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص 19.

[2]_مرسوم تنفيذي، رقم، 09-110، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، المؤرخ في 07 أفريل2009، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 21، المادة 7، ص5.

[3]_ وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص20.

أي عندما يتبع أساس الاستحقاق فإنه عند إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية يتطلب الأمر افتراض توقف حياة المؤسسة أو نشاطها حتى يمكن قياس نتائج النشاط عن الفترة المنتهية، ويتطلب هذا التوقف المفترض القيام بإجراء قيود التسوية للعمليات المستمرة بحيث يتم تسوية أرصدة الحسابات لما يجب أن تكون عليه لحظة التوقف المفترض وذلك تحقيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي تخص نفس الفترة. ومن ثم يمكن قياس نتيجة أعمال المؤسسة بصورة سليمة وتحديد مركزها المالي بصورة عادلة.[1]

8.2. مبدأ الحيطة والحذر:

في الكثير من المواقف المتعلقة بتقييم الأصول وتحديد الدخل تكون هناك عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقييم، وفي هذه الحالة فإن المحاسب يختار البديل الذي يترتب عليه عدم زيادة قيمة الدخل وبالتالي عدم زيادة قيم عناصر الأصول بقائمة المركز المالي، وهذا المفهوم يعد تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر المحاسبية بمعنى الحيطة في أخذ الخسائر المتوقعة في الاعتبار قبل حدوثها والحذر بمعنى عدم أخذ الأرباح المتوقعة في الاعتبار إلا عند تحققها فعلا.[2]

يؤثر هذا المبدأ على كل مرحلة من مراحل إعداد التقارير المالية، حيث يبدأ بعملية جرد الأصول والخصوم إذ يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة السوقية أيهما أقل وذلك لتجنب تضخيم قيمة الأصول، كما يتم تكوين المخصصات والاحتياطات اللازمة لمواجهة أي خسائر محتملة حتى لو لم تتحقق بعد، أما في مرحلة تسوية الحسابات يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات وفقا لمبدأ الاستحقاق مع عدم الاعتراف بالإيرادات غير المحققة في حين يتم إثبات المصروفات والخسائر المحتملة فور ظهورها، كما تجدر الإشارة إلى أن بعض الأنظمة المحاسبية ومنها معايير الإبلاغ المالي قد الغت هذا المبدأ لما له من تأثير سلبي على مصداقية القوائم المالية، وعليه فمن الجدير بالذكر أن يكون المحاسبون على قدر كافي من الحيطة والحذر عند تطبيق هذا المبدأ ضمن إجراءات جرد و إقفال الحسابات السنوية.

تعتبر المبادئ المحاسبية القاعدة الأساسية التي تقوم عليها الدورة المحاسبية لضمان الدقة والمصداقية حيث يظهر تأثير هذه المبادئ وأهميتهم جليا على كل مراحلها بحيث يبدأ بتسجيل العمليات المالية، إذ يفرض مبدأ الاستحقاق تسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها، وليس عند تحصيلها، مما يؤثر على دقة القيود المحاسبية، كما أن مبدأ الحيطة والحذر يفرض تكوين المخصصات والاحتياطيات عند التسويات الجردية، لضمان

---

[1] _وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص125.

[2] _ المرجع السابق، ص20.

عدم تضخيم الأرباح أو التقليل من الالتزامات، عند الانتقال إلى الترحيل وإعداد ميزان المراجعة، فإن مبدأ الثبات يضمن استخدام نفس الأساليب المحاسبية من فترة لأخرى لتحقيق قابلية المقارنة.

3. مفهوم الدورة المحاسبية:

تمثل الدورة المحاسبية مجموعة من المراحل المتتابعة التي يمر خلالها الحدث الاقتصادي من بداية نشوئه ولغاية الوصول إلى إعداد القوائم المالية التي تمثل مخرجات الدورة المحاسبية في نهاية الفترة المالية.[1]

حيث تتمثل أهم مراحلها في:

تبدأ الدورة المحاسبية بتحديد العملية المالية ثم يتم تسجيلها في دفتر اليومية وترحيلها الى دفتر الأستاذ ثم يتم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد وذلك لضمان صحة الأرصدة، بعدها تأتي مرحلة الجرد والتسويات الجردية لمعالجة الفروقات المالية إلى أن تنتهي بإقفال حسابات السنة المالية وإعداد القوائم المالية لبدء دورة جديدة للسنة المالية القادمة.

في نهاية كل سنة مالية أو دورة محاسبية تقوم المؤسسات الاقتصادية بإقفال حساباتها للانتقال إلى سنة مالية جديدة، غير أن هذا الاقفال يجب أن يتم بدقة لضمان صحة البيانات المالية، وللتأكد من صحتها يأتي الجرد السنوي كإجراء أساسي للتحقق من جميع الأرصدة المسجلة في الدفاتر المحاسبية ومطابقتها مع الواقع الفعلي.

ثانيا_ ماهية الجرد

تعتبر عملية الجرد إجراءً يهدف الى اكتشاف الفروقات والأخطاء الناتجة عن تسجيل غير دقيق أو نسيان بعض العمليات المالية أو حتى وجود خسائر غير متوقعة، حيث يتم من خلال عملية الجرد إجراء التسويات اللازمة وتحديد القيم الفعلية للإيرادات والمصروفات.

1. مفهوم الجرد:

إن الجرد بالنسبة للمؤسسة إجباري قانونيا لا بد من القيام به في نهاية الدورة المحاسبية مرة في السنة على الأقل، وتتمثل هذه العملية في عد وتقييم كل العناصر المكونة للذمة المالية: التثبيتات المخزونات الحقوق الديون والحسابات المالية.[2]

يعرف الجرد أيضا بأنه: "عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد القوائم المالية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية تلك السنة، وبهذا نجد أن عملية الجرد تتضمن فحصا شاملا

[1]_سعود جايد مشكور، مرجع سابق، ص18.

[2]_حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف، الجزائر،2011، ص112.

لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما".[1]

كما تم تعريفه في الملحق رقم 3 (معجم قائمة التعاريف) من القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها بأنه: "مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل اصول وخصوم المؤسسة، عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهر (عادة عند قفل السنة المالية)".[2]

استنادا على ما سبق، يمكننا القول أن الجرد السنوي جزء أساسي من العمليات المحاسبية لأي مؤسسة، حيث يتم من خلاله مراجعة وتقييم الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات، وله تأثيرات اقتصادية واسعة النطاق تتجاوز المستوى الفردي للشركات لتشمل الاقتصاد الوطني ككل، فقد تحدث القانون التجاري الجزائري عن الجرد السنوي باعتباره إجراءً ضروريا لضمان التنظيم المحاسبي السليم ومنع التهرب الضريبي وتعزيز الشفافية المالية وحماية حقوق المستثمرين والدولة، وهذا ما يجعله عنصرا اقتصاديا حيويا قبل أن يكون مجرد إجراءً محاسبيًا، ونظرا لأهميته على المستوى العام فالمؤسسات الاقتصادية ملزمة بإجراء جرد سنوي لمعرفة ذمتها المالية وتظهر هذه الأهمية في توفير البيانات المالية للدولة من أجل رؤية واضحة عن صحة الاقتصاد وذلك من خلال قياس أداء الشركات والمؤسسات المختلفة.

وعليه فقد نصت المادة 10 من القانون التجاري على أنه: "يجب عليه أيضا (كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر) أن يجري سنويًا جردًا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج. وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".[3]

كما نصت المادة 10 مكرر على: "تهدف حسابات وحواصل التجار إلى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التنظيمية".[4]

---

[1]_عبد العزيز علوان العزعزي، الجرد والتسويات الجردية، دار عبادي، صنعاء، اليمن، 2006، ص16.

[2]_القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 26جويلية سنة 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في2009، ص87.

[3]_ القانون التجاري الجزائري، المادة 10، الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

[4]_المرجع السابق، المادة 10مكرر، ص4.

1.1.أهداف الجرد:

تتمثل أهم أهداف الجرد في:[1]

- تحديد صافي الربح الفعلي للمؤسسة عن السنة المالية المحددة؛
- تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛
- الوصول إلى الأرصدة الفعلية للموجودات والأرصدة الفعلية للمطلوبات؛
- التأكد من صحة الحسابات والأرقام الواردة في ميزان المراجعة؛
- إجراء المعالجة المحاسبية للفروق المالية بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية لبعض الحسابات عن طريق إجراء قيود التسوية اللازمة.

2. أنواع الجرد:

ويمكن التمييز بين أنواع الجرد باستخدام معياريين وفق ما يلي:

1.2.معيار درجة مطابقة الأرصدة:

ويتم التمييز بين نوعين:[2]

1.1.2. الجرد خارج المحاسبة (المادي أو الفعلي):

تتمثل مهمته في عد وحصر جميع العناصر الموجودة، من حيث الكمية والقيمة، وتقييمها، وغالبا ما تضطر المؤسسة إلى تخصيص الجزء الأكبر من نشاطها له لعدة أيام، ويجب أن يتم ذلك بالترتيب والمنهجية والدقة، حيث أن أي خطأ قد يؤدي الى تحريف النتائج، ويشمل الجرد المادي: التثبيتات والمخزونات والمستحقات والديون.

2.1.2. الجرد المحاسبي (الجرد الدفتري):

يتمثل في التحقق من دقة السجلات المحاسبية التي تم إجراؤها على أساس ميزان المراجعة قبل الجرد والمعلومات المقدمة من الجرد المادي، وهو عبارة عن تسوية لمختلف الفروقات لضمان عرض صادق للحسابات قبل إعداد ميزان المراجعة النهائي.

---

[1] _ عبد العزيز علوان العزعزي، مرجع سابق، ص 17.

[2] _ Rahmane Bilal, Saoudi aimen, les travaux de fin d'exercice, mémoire de master, comptabilité et audit, Abderahman mira de Bejaia، 2021 Page 25,27.

2.2. معيار توقيت إجراء الجرد:

ونميز هنا بين ثلاثة أنواع:[1]

- نظام الجرد المستمر؛
- نظام الجرد الدوري؛
- نظام الجرد المفاجئ.

بناء على ذلك يعتبر الجرد المستمر نظام يستخدم للمراقبة الفورية للمخزون، النقدية، الذمم الدائنة والمدينة، وكذلك الأصول الثابتة، وذلك عن طريق تسجيل الحركات المالية وحركات المخزون فور حدوثها، ويتم ذلك طوال العام دون الحاجة إلى انتظار نهاية السنة المالية، مما يقلل من الأخطاء المحاسبية ويسهل اكتشاف أي تلاعب أو خسائر، أما الجرد الدوري فيتم في نهاية السنة المالية أو في فترات محددة، حيث تراجع جميع الأصول والخصوم مقارنة بالسجلات المحاسبية لتحديد الفروقات، في حين أن الجرد المفاجئ يجرى دون إشعار مسبق خلال العام للتحقق من دقة البيانات و اكتشاف أي تلاعب، خاصة في النقدية والمخزون مما يعزز الرقابة والشفافية، كما يمكن تصنيف الجرد من حيث الشمولية إلى جرد كلي حيث يتم من خلاله فحص جميع موجودات المؤسسة، أو جرد جزئي يقتصر على أخذ عينات فقط من الأصول و الخصوم وجردها.

3. تنظيم أعمال الجرد:

يتم تنظيم أعمال الجرد عن طريق اتباع خطوات تتمثل عادة في:[2]

- إجراء جرد فعلي أو خارج المحاسبة لجميع عناصر الذمة المالية للمؤسسة؛
- يتم إجراء قيود التسوية (التعديل) من خلال التقييمات التي تم إجراؤها خلال المرحلة الأولى: يجب تسجيل الإهتلاكات، والانخفاضات في القيمة، وتسويات المصروفات والإيرادات؛
- بمجرد تسجيل جميع هذه القيود، يجب تجميع كافة حسابات المصروفات والإيرادات لاستخراج نتيجة السنة المالية؛
- وأخيرا، ستتم مرحلة إعداد القوائم المالية السنوية ومرحلة إقفال السنة المالية.

---

[1] _لوام خليدة، زميح نور الهدى، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي وتقييمه مع المعيار المحاسبي الدولي رقم02 دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات Pch، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر –بسكرة،2022، ص8.

[2] _ Rahmane Bilal, Saoudi aimen,Op.Cite, P 21,22.

بعد الانتهاء من مرحلة الجرد، يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد للتحقق من توازن الأرصدة المدينة والدائنة بعد تسجيل جميع التعديلات والتسويات، وبعدها يتم إقفال جميع الحسابات بحيث تصبح المؤسسة غير قادرة على تعديلها أو إجراء أي تغييرات فيها وهذا ما أشارت إليه المادة 19 من القانون07-11:" يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات".[1]

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل إقفال حسابات السنة المالية ونشر القوائم المالية.

مع نهاية كل سنة مالية، تلزم المؤسسات الاقتصادية بإقفال حساباتها بهدف إعداد قوائمها المالية والامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية المفروضة عليها، ويتطلب هذا الاجراء القيام بسلسلة من العمليات المحاسبية المتمثلة في التقييم، والمراجعة وإعادة التقييم، والتعديل والجرد والتحليل والتسوية وغيرها من المهام التي تضمن دقة وشفافية المعلومات المالية، وفي هذا السياق سيتم في هذا المطلب عرض مختلف إجراءات الجرد وإقفال الحسابات وكذلك نشر القوائم المالية.

تشمل تسويات الحسابات في نهاية السنة المالية مجموعة من الاجراءات تبدأ بتعديل الأرصدة وفقا لنتائج الجرد المادي، تليها عملية التحليل الدقيق لهذه النتائج لتقييم الأصول وتحديد أي انخفاض محتمل في قيمتها، كما يتم تسجيل قيود التسوية المتعلقة بالأصول الثابتة، ومخصصات الاهتلاك، وخسائر القيمة، إلى جانب إثبات أي تراجع في قيمة الأصول الأخرى، مثل الاستثمارات المالية، والمخزونات، والاصول قيد الإنجاز، بالإضافة إلى ذلك يتم تحليل التزامات المؤسسة وتسجيلها ومعالجتها ضمن الحسابات الختامية وعليه سيتم التطرق الى:

أولا_ جرد وتسوية الحسابات:

تعد عملية جرد وتسوية الحسابات من أهم الأعمال التي تنجز في نهاية السنة المالية، حيث تهدف إلى التأكد من دقة الأرصدة المحاسبية ومطابقتها للواقع الفعلي تمهيدا لإعداد القوائم المالية الختامية، ونظرا لتعدد الحسابات وتنوعها سيتم التركيز على جرد وتسوية بعض الحسابات دون غيرها، وستتم هذه العملية وفقا لتسلسل الأصناف المحدد في النظام المحاسبي المالي لضمان التنظيم والدقة في المعالجة المحاسبية.

1. الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال-الأموال الخاصة):

هو الصنف الذي يدون في جهة خصوم الميزانية في المرتبة الأولى، يعتبر من أهم موارد تمويل المؤسسة، ويتفرع إلى عدة حسابات وعن طريقه نقوم ب دراسة تأسيس الشركة الجماعية والفردية.

---

[1]_ قانون 07-11، مرجع سابق، المادة 19، ص5.

"يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية، وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي يمارس فيه الكيان نشاطه"[1].

وفيما يلي أهم الحسابات التي تم التطرق إليها:

الجدول(1-1): حسابات الصنف الأول (الأموال الخاصة)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
10	رأس المال والاحتياطات وما يماثلها	
101	(رأس المال الصادر رأس مال الشركة- الأموال الخاصة-أموال الاستغلال)	
103	العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة	
104	فارق التقييم	
105	فارق إعادة التقييم	
106	الاحتياطات (القانونية الأساسية -العادية والمقننة)	
107	فارق المعادلة	
108	حساب المستغل	
109	رأس المال المكتتب غير المطلوب	
11	الترحيل من جديد	
12	نتيجة السنة المالية	X
13	المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	X
131	إعانات التجهيز	X
132	إعانات أخرى للاستثمار	X
133	الضرائب المؤجلة على الأصول	X
134	الضرائب المؤجلة على الخصوم	X

[1] _ القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص52.

15	المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية	X
16	الإقتراضات والديون المماثلة	
17	الديون المرتبطة بالمساهمات	
18	حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة	X

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 26 جويلية سنة 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19، الصادرة بتاريخ 2009، ص52-56.

1.1. حساب (12) نتيجة السنة المالية:

تسجل في هذا الحساب النتيجة كرصيد لحسابات الأعباء والنواتج، حيث نصت المادة 720 من القانون التجاري على أنه:" تشكل الأرباح الصافية من الناتج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الاستهلاكات والمؤونات".

بحيث يكون رصيد الحساب 12 دائنا إذا كان إجمالي النواتج أكبر من إجمالي الأعباء وفي هذه الحالة يتم تسجيل الربح في ح/120.

ويكون رصيد الحساب 12 مدينا إذا كان إجمالي النواتج أقل من إجمالي الأعباء مما يعني تسجيل خسارة في الحساب 129.

كما يتم تصفية الحساب 12 وإعادة ترحيله من جديد، وفي كلتا الحالتين يتم تسوية الحساب 12 وفقا لقرار توزيع النتيجة الذي تتخذه الجهة المختصة،[1] كما جاء في المواد 721، 722 من القانون التجاري والتي تنص على أنه: "في الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة يقتطع من الأرباح سندات نصف العشر على الأقل وتطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتياطي قانوني وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير الزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال.

أما المادة 722 فقد نصت على أن: "تكون الأرباح القابلة للتوزيع، من الربح الصافي للسنة المالية، وبزيادة الأرباح المنقولة ولكن بعد أن تطرح من الاقتطاع المنصوص عليه في المادة 721 حصة الأرباح الآيلة للعمال

[1] _ Sonatrach, Manuel de comptabilité générale de la classe 1,janvier 2010,P37.

والخسائر السابقة ويجوز للجمعية العامة، علاوة على ذلك، أن تقرر توزيع المبالغ المقتطعة من الاحتياطي الموضوع تحت تصرفها، وفي هذه الحالة بين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه".[1]

وعليه تسجل نتيجة السنة المالية كتالي[2]:

- تسجل في الجانب المدين بالفرق بين حسابات المنتجات وحسابات المصاريف عند تصفيتها (في حالة تحقيق خسارة خلال السنة المالية).
- تسجل في الجانب الدائن بالفرق بين حسابات المنتجات وحسابات المصاريف عند تصفيتها (في حالة تحقيق ربح خلال السنة المالية).
- نتيجة ربح:

		----------N/12/31----------		
7XX		ح/المنتوجات	XXXXX	
	6XX	ح/الأعباء		XXXXX
	120	نتيجة السنة المالية(ربح)		XXXXX
		تسجيل نتيجة السنة المالية(ربح)		

- نتيجة خسارة:

		---------- N/12/31----------		
7XX		ح/المنتوجات	XXXXX	
129		نتيجة السنة المالية(خسارة)	XXXXX	
	6XX	ح/الأعباء		XXXXX
		تسجيل نتيجة السنة المالية(خسارة)		

تسجل عملية توزيع النتيجة حسب ما أقرته الجمعية العامة المنعقدة في تقريرها حسب الحالة على النحو التالي:

- في حالة نتيجة ربح:

[1]_القانون التجاري، مرجع سابق، ص148.

[2] _ Sonatrach,Op.Cit,38.

		----------N/06/30----------		
120		نتيجة السنة ربح	XXXXXX	
	110	ترحيل من جديد(ربح)		XXXXX
	106	الاحتياطات		XXXXXX
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		XXXXXX
		تسجيل توزيع النتيجة		

- في حالة نتيجة خسارة:

		----------N/06/30----------		
119		الترحيل من جديد(خسارة)	XXXXXX	
	129	نتيجة السنة خسارة		XXXXXX
		تسجيل توزيع النتيجة		

2.1. الحساب (13) المنتوجات والاعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال:

تعتبر المنتوجات والأعباء المؤجلة جزءًا مهمًا من العمليات المحاسبية التي تعكس الإيرادات والنفقات المسجلة مسبقًا والتي لم تتحقق بالكامل خلال الفترة وفيما يلي توضيح لأهم العناصر التي يشتمل عليها هذا الحساب:

الإيرادات المؤجلة: هي إيرادات تم تحصيلها أو تسجيلها قبل تنفيذ أو تقديم الخدمات أو السلع التي تبررها، وتدرج هذه الايرادات في جانب الخصوم في الميزانية حتى يتم ربطها بالفترة التي يتم فيها تنفيذ الخدمات أو تقديم السلع.

أما المصاريف المؤجلة هي نفقات لا تتوافق مع تعريف الأصول الثابتة، وبدلا من تسجيلها كمصروفات في السنة التي يتم إنفاقها فيها، يتم إدراجها في جانب الأصول بسبب الفوائد المتوقعة التي ستوفرها للمؤسسة خلال عدة سنوات مالية.[1]

وفيما يلي أهم التسويات التي تقوم بها غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:[2]

ح/ 131 اعانات التجهيز والتي تسجل في تاريخ ال اقفال بالقيد التالي:

[1] _ Sonatrach,Op.Cit,P40.
[2] _Ibid,p 43,46.

131		---------- N/12/31 ----------	XXXXX	
	754	إعانات التجهيز الجزء المحول من الاستثمارات إلى النتيجة		XXXXX
		تسجيل اعانات التجهيز		

ح/ 132 إعانات أخرى للاستثمار والتي تسجل عند تاريخ الاقفال كالتالي:

132		----------N/12/31----------	XXXXX	
	754	إعانات أخرى للاستثمار الجزء المحول من الاستثمارات إلى النتيجة		XXXXX
		تسجيل الإعانات الأخرى للاستثمار		

بحيث يتم عند تاريخ اقفال الحسابات التأكد من أن جميع الاعانات سجلت في الحسابات المخصصة لها، وكذلك التحقق من أن الجزء المخصص من الاعانات قد تم استرجاعه وإدراجه في حساب النتيجة وفقا للجدول الزمني المحدد.

كما يتم التعامل مع الإعانات وفقا لطبيعية الأصل الذي تم تمويله بها، سواء كان قابلا للإهتلاك أو غير قابل وذلك وفقا لشرط عدم القابلية للتصرف.

ح/133 ح/134 الضرائب المؤجلة: تسجل في هذه الحسابات الضرائب المؤجلة (أصول، خصوم)، والتي يتم تحديدها عند كل إقفال للسنة المالية استنادا إلى الأنظمة الضريبية المعمول بها في تاريخ الإقفال، دون احتساب الخصم المالي (عدم التحيين)، والناتجة عن:

- فارق زمني مؤقت بين إثبات الإيراد أو المصروف في المحاسبة وأخذه بعين الاعتبار في الوعاء الضريبي؛
- الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية القابلة للترحيل، طالما أن خصمها من أرباح ضريبية أو ضرائب مستقبلية أمر محتمل؛
- عمليات الحذف والمعالجات التي تتم ضمن إعداد القوائم المالية المجمعة.

بحيث تسجل عند تاريخ الاقفال كما يلي[1]:

- الضرائب المؤجلة أصول:

[1] _ Sonatrach,Op.Cit,p47,48,50.

- عند التكوين أو الزيادة:

		----------N/12/31----------		
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	XXXXXX	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		XXXXXX
		تسجيل قيد تكوين أو زيادة الضرائب المؤجلة أصول		

- عند الإلغاء أو التخفيض:

		---------- N/12/31----------		
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	XXXXXX	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		XXXXXX
		تسجيل قيد إلغاء أو تخفيض الضرائب المؤجلة أصول		

بالنسبة للضرائب المؤجلة خصوم تسجل كالتالي :

- عند التكوين أو الزيادة:

		---------- N/12/31 ----------		
693		فرض ضريبة على الخصوم	XXXXXX	
	134	الضرائب المؤجلة خصوم		XXXXXX
		تسجيل قيد تكوين أو زيادة الضرائب المؤجلة خصوم		

- عند الإلغاء أو التخفيض:

		---------- N/12/31 --------		
134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	XXXXXX	
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		XXXXXX
		تسجيل قيد إلغاء أو تخفيض الضرائب المؤجلة		

بحيث يتم في نهاية كل سنة مالية إعادة تقيم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها، هذا ما نص عليه القرار الصادر في 26 جويلية 2008.

3.1.الحساب (15) المؤونات للأعباء:

مؤونات الاعباء تتعلق بالخسائر أو المصاريف المتوقعة عند إقفال السنة المالية، والتي تكون طبيعتها واضحة ولكن تتضمن عنصر عدم اليقين فيما يتعلق بمبلغها أو تحققها الفعلي، وتشمل هذه المخصصات الخسائر التي قد تحملها الشركة ولا تشمل تلك المغطاة بالتأمين.[1]

عند تكوين المؤونات تدرج كل على حدى في الجانب الدائن لحساب المؤونات للأعباء، أو المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة مقابل جعل حساب مخصصات الاستغلال أو المخصصات المالية مدينا، وعند حصول العبء ترصد المؤونات المكونة سلفا عن طريق الحسم المباشر للتكاليف، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ المؤونة محل إلغاء بالاعتماد على حساب الاسترجاع (78) وفي نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في تقدير المؤونات حيث يجعل حساب مخصصات المؤونات المعني مدينا في حالة الزيادة ودائنا في حالة النقصان أو الإلغاء.[2]

ويتفرع هذا الحساب إلى:

ح/151 مؤونة الأخطار: يسجل في هذا الحساب المؤونات المتعلقة بالمخاطر، سواء كانت هذه الخسائر قابلة للخصم ضريبيا أو غير قابلة.

بحيث يسجل عند تاريخ الإقفال كالتالي:[3]

- عند التكوين أو الزيادة:

		-------- N/12/31----------		
683		مخصصات المؤونات خصوم غير جارية	XXXXXXX	
	151	مؤونات الأخطار		XXXXXXX
		تسجيل قيد تكوين أو زيادة مؤونة الأخطار		

- في حالة التخفيض أو الإلغاء:

[1] _ Sonatrach,Op.Cit p57.

[2] _ رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، شهادة ماجيستير، محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة،2011، ص 78.

[3] _ Sonatrach,Op.Cit p58,59,60.

		---------- N/12/31----------		
151		مؤونات الأخطار	XXXXX	
	783	استرجاعات الاستغلال عن المؤونات خصوم غير جارية		XXXXXX
		تسجيل قيد تخفيض أو إلغاء مؤونة الأخطار		

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

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

- بحسم حسابات المخصصات المطابقة عندما يكون مبلغ المؤونة مزيدا فيه.
- باعتماد الحساب78 للاسترجاع (منتوج) من نفس مستوى المبلغ المستعمل للتخصيص عندما يكون مبلغ المؤونة منقوصا منه أو ملغى (مؤونة صارت كلها أو جزء منها غير ملزمة).[1]

ح/158 المؤونات الأخرى للأعباء–الخصوم غير الجارية

تعالج هذه المؤونات محاسبيا كالتالي:[2]

1.تكوين المؤونة: في نهاية السنة يتم جعل الحساب 681 (مخصصات الاهتلاك والمؤونة –أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات إهتلاك مؤونة –خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا.

		---------- N/12/31----------		
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخ ق أصول غير جارية	XXXXX	
686		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخ ق العناصر المالية	XXXXX	
	158	المؤونات الأخرى للأعباء–الخصوم غير الجارية		XXXXX
		تسجيل قيد تكوين المؤونات الأخرى للأعباء		

2.تعديل المؤونة: في نهاية السنة (الموالية) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي:

- زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة: ويكون بقيد مماثل لقيد تكوينها.

[1] _ القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 55.

[2] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، الطبعة الاولى، جيطلي، الجزائر،2011، ص76.

- تخفيض قيمة المؤونة أو الغاؤها حيث تجعل الحساب 15 مدينا والحساب 781 (استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات) أو الحساب 786 (استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات) دائنا، بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة الإلغاء.

		----------N/12/31----------		
158		المؤونات الأخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية	XXXXX	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		XXXXX
	786	استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات		XXXXX
		إلغاء المؤونة		

3.استخدام المؤونة: في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة، يتم ترصيد المؤونة مباشرة.

4.1.الحساب (18) حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة:

يوضع الحساب 18 تحت تصرف المؤسسة لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة ويجب تصفيته عند إقفال السنة المالية،[1] وفي حالة لم يرصد يثبت وجود مشكل يجب معالجته.

حيث أن وجود رصيد 18 مدين يعني تسجيل قيد تحويل السلع والأصول الثابتة مع عدم وجود قيد الاستلام، ويتم ترصيده على النحو التالي:

		---------- N/12/31 ----------		
2XX		أصول ثابتة	XXXXXX	
3XX		مخزونات	XXXXXX	
	181	حسابات الارتباط بين المؤسسات		XXXXX
		تسجيل قيد تحويل السلع والأصول الثابتة بين وحدات المؤسسة		

وفي حالة وجود رصيد 18 دائن يعني وجود قيد استلام السلع والأصول الثابتة مع عدم تسجيل قيد التحويل، ويتم ترصيده على النحو التالي:[2]

[1]_القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 56.

[2]_ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص233.

		---------- N/12/31----------		
181		حسابات الارتباط بين المؤسسات	XXXXXX	
	2XX	أصول ثابتة		XXXXX
	3XX	مخزونات		XXXXX
		تسجيل قيد استلام السلع والأصول الثابتة بين وحدتين داخل المؤسسة		

وعليه فإن الحساب (181) يستخدم لتسجيل حقوق الوحدة الموردة والتزامات الوحدة المستلمة، لهذا فإن رصيد الحساب (181) يكون معدوما على مستوى المؤسسة ككل، لأن حقوق الوحدة الموردة تساوي التزامات الوحدة المستلمة.[1]

2.جرد وتسوية حسابات الصنف الثاني (التثبيتات)

حسابات الصنف (2) هي حسابات ذات طبيعة مدينة بحيث يمكننا تصنيفها محاسبيا إلى تثبيتات عينية وتثبيتات معنوية وتثبيتات مالية.

وهي الحسابات التي تدون في المرتبة الأولى ضمن عناصر الميزانية بالأصول غير الجارية (التثبيتات) باعتبارها أصول دائمة يفترض أن تبقى في المؤسسة لمدة طويلة لا تستهلك بمجرد استعمالها كما تتميز بخصائص وقواعد في التقييم والتسجيل المحاسبي.

فيما يلي أهم الحسابات التي سيتم التطرق إليها:

الجدول(1-2): حسابات الصنف الثاني (التثبيتات)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
20	**التثبيتات المعنوية**	**X**
21	**التثبيتات العينية**	**X**
22	**التثبيتات في شكل امتياز**	
23	**التثبيتات الجاري إنجازها**	
26	**مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات**	**X**
27	**تثبيتات مالية أخرى**	**X**

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص 234.

28	إهتلاك التثبيتات	X
29	خسارة القيمة عن التثبيتات	X

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص57-61.

1.2. جرد التثبيتات العينية والمعنوية

تمثل التثبيتات العينية والمعنوية نوعين مختلفين من الأصول الثابتة، حيث تتميز التثبيتات العينية بكونها أصولا مادية ملموسة، في حين أن التثبيتات المعنوية تفتقر إلى الوجود المادي، وبالرغم من هذا الاختلاف الجوهري إلا أن كليهما يخضعان لنفس إجراءات الجرد والتسوية في نهاية السنة المالية، وبناء على ذلك سيتم التطرق إلى التثبيتات العينية والمعنوية معا نظرا لتشابه الإجراءات المعتمدة في تسويتهما.

1.1.2. جرد التثبيتات يشمل عمليتين:[1]

- الجرد المادي للتثبيتات من قيم معنوية وعينية ومالية وتحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات النظام الحاسبي المالي.
- تسوية حسابات التثبيتات بالاعتماد على الجرد المادي بحيث تتم ملاحظة وتسجيل كل انخفاض في قيمة التثبيتات سواء كان هذا الانخفاض ناتجا عن الاستخدام أو القدم أو انخفاض للأسعار (فتكون أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة).

وعليه فإن مخصصات الإهتلاك الخاصة بالسنة المالية تشير إلى تسجيل استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل ملموس أو غير ملموس خلال تلك السنة، بحيث يتم اختيار طريقة الإهتلاك المناسبة من بين الطرق المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، والتي تشمل الإهتلاك على أساس القيمة المتبقية.[2]

2.1.2.طرق الاهتلاك:

هناك العديد من طرق الإهتلاك يتم فيما يلي ذكر أشهرها:[3]

- **طريقة الاهتلاك الخطي:** تقود هذه الطريقة الى عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل؛

---

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص11.

[2] _ Ministre de finances , Direction générale de la comptabilité, CNC, Op.Cit p415.

[3] _ عبد اللطيف عثمان، المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد 4، العدد 2، جوان 2018، ص62.

- **طريقة الاهتلاك المتناقص:** تقود الى عبئ يتناقص على مدة الاصل النفعية؛
- **طريقة الاهتلاك المتزايد:** تقود الى عبئ يتنامى مع المدة النفعية للأصل؛
- **طريقة وحدات الانتاج:** يترتب عليها عبئ يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل.

بناء على ما سبق ووفقا للقانون التجاري، يتعين على الشركات تحديد وتسجيل إهتلاكات أصولها القابلة للإهتلاك في موعد أقصاه إقفال السنة المالية لضمان شفافية الميزانية المالية والتعبير الصادق عن النتائج المالية، ولحساب الإهتلاكات، تعتمد المؤسسة الطريقة التي تعكس بشكل أفضل وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل ومن أجل احتساب الإهتلاك بدقة تقوم المؤسسة بتحديد ما يلي لكل أصل قابل للإهتلاك:[1]

- تكلفة اقتناء الأصل (تكلفة الشراء أو التكلفة الإجمالية للاستحواذ)؛
- القيمة المتبقية المحتملة (القيمة المقدرة للأصل بعد نهاية عمره الإنتاجي)؛
- العمر الإنتاجي للأصل (الفترة التي يتوقع أن يساهم فيها الأصل في تحقيق منافع اقتصادية).

حيث يتم عند تاريخ الإقفال معالجة قسط الإهتلاك للتثبيتات العينية والمعنوية وفق التسجيل المحاسبي التالي:[2]

68X		---------N/12/31---------		
	28X	ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات إهتلاك التثبيت	XXXXXXX	
		تسجيل قيد قسط الإهتلاك للتثبيتات العينية والمعنوية		XXXXXXX

3.1.2.خسارة القيمة:

تعرف خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للموجودات عن قيمتها الواجبة التحصيل وهذه العملية تكون في نهاية السنة،[3] بحيث يتم تسجيل الأصل في نهاية السنة المالية بقيمته القابلة للاسترجاع، (وهي القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي لهذا الأصل وقيمته المتبقية)، وذلك في حالة ما إذا كانت هذه القيمة أقل من قيمته

[1] _ Ministre de finances, Direction générale de la comptabilité, CNC, Op.Cit, p416.

[2] _مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي(SCF)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس،2012، ص127.

[3] _عبد اللطيف عثمان، مرجع سابق، ص62.

الدفترية الصافية، في هذه الحالة يكون الأصل قد تعرض لانخفاض في قيمته بخلاف الإهتلاك، مما يستوجب تسجيل خسارة في القيمة لتحديد القيمة القابلة للاسترجاع لهذه الأصول.

حيث تقوم المؤسسة بتحديد القيمة القابلة للاسترجاع لأصولها في نهاية كل سنة مالية، وذلك عن طريق إجراء اختبار انخفاض القيمة لكل أصل من أصولها العينية، وذلك إما خلال عمليات الجرد أو أثناء تسجيل مخصصات الإهتلاك، وعليه يجب إخضاع الأصول الملموسة وغير الملموسة لاختبار انخفاض القيمة، وذلك وفقا للقواعد العامة للتقييم المحددة في الفقرة (121-3 القرار الصادر في 26 جويلية 2008).[1]

وعليه فإن خسائر القيمة تسجل كالتالي:[2]

يتم تسجيل خسائر القيمة في حساب المصاريف (68X مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)، مقابل حساب (29X خسائر القيمة عن الأصول الثابتة حسب طبيعتها إما مادية أو معنوية).

		---------- N/12/31----------		
68X		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	XXXXX	
	29X	خسائر القيمة عن الأصول الثابتة		XXXXX
		تسجيل خسائر القيمة عن الأصول العينية والمعنوية		

وعند إقفال السنة المالية الموالية، يتم استرجاع خسائر القيمة التي أصبحت جزئيا أو كليا غير مبررة، بقيدها في الجانب الدائن من حساب الإيرادات (الحساب 781X استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات).

		---------- N/12/31----------		
29X		خسائر القيمة عن الأصول الثابتة	XXXXX	
	781X	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		XXXXX
		استرجاع خسائر القيمة عن الأصول العينية والمعنوية		

[1] _ Ministre de finances, Direction générale de la comptabilité, CNC, Op.Cit, p419.
[2] _ Ibid, p419.

عند تسجيل الاهتلاكات وخسائر القيمة وفقا للقواعد المحاسبية المعتمدة، قد تصل بعض الأصول إلى نهاية عمرها الإنتاجي أو تصبح غير قابلة للاستخدام، مما يستدعي إلغاء الاعتراف المحاسبي بها حيث يتم ذلك عندما لا تتوقع المؤسسة أي منفعة اقتصادية مستقبلية من الأصل، سواء من تشغيله أو من بيعه، مما يتطلب اتخاذ إجراءات محددة لإزالته من الميزانية وفقا للإجراءات الداخلية للمؤسسة، وعليه عند إقفال كل سنة مالية، يجب على المؤسسة التأكد من أن أصولها لا تتضمن أصولا مادية أو غير مادية تنطبق عليها هذه الشروط.

4.1.2.معالجة الفروقات المرتبطة بالأصول المادية والمعنوية:

تتمثل معالجة نتائج الجرد الفعلي في تقييمه ومقارنته مع الأرصدة المحاسبية حيث يتم التعامل مع أي فروقات محتملة وفقا للإجراءات الداخلية للشركة، والتي يجب أن تقوم بتعديل الأرصدة المحاسبية لتتوافق مع البيانات الفعلية للجرد.

كما يجب البحث عن أسباب هذه الفروقات وتبريرها، وفي حالة وجود فرق سلبي غير مبرر، يتعين على المؤسسة إخراج العنصر المفقود من ميزانيتها مع الالتزام بالإجراءات الداخلية، أما العناصر التي لا تظهر في المحاسبة ولكنها موجودة فعليا، فيتم تسجيلها في الحساب بقيمتها العادلة.[1]

حيث تتم معالجة أهم الفروقات كالتالي:

- في حالة فوارق سالبة مبررة:

		----------N/12/31----------		
652		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	XXXXXX	
28X		إهتلاك التثبيت	XXXXXX	
29X		خسائر القيمة عن التثبيتات	XXXXXX	
	2X	تثبيتات		XXXXXX
		إثبات الفارق السالب المبرر		

- في حالة فوارق سالبة غير مبررة:

[1] _ Ministre de finances, Direction générale de la comptabilité, CNC, Op.Cit P 421.

		---------- N/12/31----------		
657		الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	XXXXXXX	
28X		إهتلاك التثبيت	XXXXXXX	
29X		خسارة القيمة عن التثبيتات	XXXXXXX	
	2X	تثبيتات		XXXXXX
		تسجيل الفوارق السالبة الغير مبررة		

- في حالة فوارق موجبة مبررة:

حيث أن هذه الفوارق يمكن أن تكون ناتجة إما عن اقتناء، إنشاء، أو مبادلة، وفيما يلي المعالجة للحالة الأكثر شيوعا وهي الاقتناء:

		---------- N/12/31 ----------		
2X		تثبيتات	XXXXXX	
4456		الرسم على القيمة المضافة	XXXXXX	
	404	موردو التثبيتات		XXXXXX
		تسجيل قيد الاقتناء		

- في حالة فوارق موجبة غير مبررة:

		---------- N/12/31 ----------		
2X		تثبيتات	XXXXXX	
	757	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		XXXXXX
		تسجيل الفوارق الموجبة الغير مبررة		

2.2. جرد التثبيتات المالية:

تنقسم التثبيتات المالية عموما إلى صنفين رئيسيين، واللذان ينقسمان بدورهما إلى مجموعة من الأصناف الفرعية، وقد تم ترجمة هذه الأصناف حسب النظام المحاسبي المالي من خلال حسابين رئيسيين هما:

1.2.2.الحساب (26) مساهمات وحسابات دائنة ملحقة:

هي تثبيتات تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية تاريخ استحقاقها، حيث عرفها (ن م م) بأنها:"سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها،

أو المؤسسات المشتركة، من التعريف السابق نستنتج أن الحساب 26 تسجل به وبصفة أساسية حصة المؤسسة في الشركات التابعة لها أو الفروع (ح/ 261)، وفي الشركات المشاركة لها (ح / 262).

وعليه تتم معالجتها في نهاية الدورة كالتالي:

- كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل.
- كل انخفاض في قيمة سندات المساهمة يجب أن يظهر في صورة خسائر عن انخفاض القيمة، وتسجل في نهاية السنة بجعل الحساب 686 (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية) مدينا، وحساب 296 (خسائر القيمة عن أصول مالية) دائنا، على النحو التالي:[1]

		----------التاريخ----------		
686		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	XXXXXX	
	296	خسائر القيمة عن أصول مالية		XXXXX
		تسجيل قيد انخفاض في قيمة سندات المساهمة		

2.2.2. الحساب(27) تثبيتات مالية أخرى:

ينقسم هذا الحساب بدوره إلى قسمين:

1.2.2.2. تثبيتات مالية غير جاهزة للبيع: وهي كل من (ح/271 السندات المثبتة الأخرى) و(ح/272 السندات الممثلة لدين)، وباعتبار أنها سندات غير جاهزة للبيع فإن تقييمها في نهاية الدورة يكون كالتالي:

- إن ارتفاع قيمة السندات لا يسجل محاسبيا.
- أما انخفاض قيمة السندات فهو يمثل خسائر عن القيمة ويسجل في نهاية السنة كالتالي:[2]

		---------- N/12/31----------		
686		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عناصر مالية	XXXX	
	297	خسائر القيمة عن السندات الاخرى المثبتة		XXXX
		تسجيل خسائر القيمة للسندات		

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص152،153.

[2] _ المرجع سابق، ص155.

2.2.2.2. تثبيتات مالية جاهزة للبيع: وهي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة إلى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة حيازة هذه الأصول، إذ أنه في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة).

بالنسبة للسندات الجاهزة للبيع فإن فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها)، يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات، لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية، عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة.[1]

وعليه تتم معالجة الحساب (273) سندات مثبتة لنشاط المحفظة في نهاية الدورة كالتالي:[2]

إن نشاط المحفظة يتمثل في قيام المؤسسة باستثمار أو توظيف جزء من أصولها في شكل أسهم وسندات بهدف تحقيق مردودية مرضية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم والسندات، فهدف نشاط المحفظة هو التوظيف المالي المربح على المدى الطويل الأجل وليس اكتساب نفوذ في المؤسسات المستفيدة من هذه التوظيفات المالية.

إن السندات الخاصة بنشاط المحفظة تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع وعليه فهي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية في نهاية السنة، حيث نلاحظ أن:

- إذا كانت القيمة الحقيقية لسندات نشاط المحفظة، هي أكبر من قيمتها الدفترية تسجل الزيادة في قيمة السندات كالتالي:
- إثبات زيادة قيمة السندات

		---------- N/12/31----------		
273		سندات مثبتة لنشاط المحفظة	XXXXXX	
	104	فارق التقييم		XXXXX
		تسجيل قيد إثبات زيادة قيمة السندات		

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص38.

[2] _المرجع السابق، ص155،156.

أما إذا كانت القيمة الحقيقية للسندات أقل من قيمتها الدفترية، فيسجل القيد التالي:

- إثبات انخفاض قيمة السندات

		---------- N/12/31----------		
104		فارق التقييم	XXXXXX	
	273	سندات مثبتة لنشاط المحفظة		XXXXXX
		تسجيل قيد إثبات انخفاض قيمة السندات		

إذ تجد الإشارة إلى أن المعالجة المحاسبية للحساب (26) المتعلق بالمساهمات والحسابات الدائنة الملحقة، تحدث أثرا مباشرا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، إذ أن أي انخفاض في القيمة أو خسائر محتملة يتم إثباتها في هذا الحساب تسجل ضمن الأعباء، مما يؤثر مباشرة على النتيجة الصافية للدورة المحاسبية، بالمقابل فإن الحساب (27) الذي يضم التثبيتات المالية الأخرى، يخضع عند نهاية الفترة المالية لعملية إعادة التقييم، حيث تسجل فروق التقييم الناتجة عنه ضمن حساب فارق التقييم وهذا ما يحدث تأثيرا مباشرا على الأموال الخاصة.

أخيرا ولضمان اقفال الحسابات بشكل صحيح ودقيق يجب القيام ببعض الاجراءات للتأكد من جميع العمليات والمتمثلة في:

بالنسبة للتثبيتات العينية يجب التأكد مما يلي:

- عدم تسجيل نفقات البحث كتثبيتات؛
- التأكد من أن نفقات التطوير تستوفي المعايير المطلوبة لتسجيلها كتثبيت؛
- التحقق من أن تكاليف إنشاء مواقع إلكترونية إعلانية أو إنشاء علامات تجارية سجلت كمصاريف.

بالنسبة للتثبيتات المادية، يجب القيام بما يلي:

- مقارنة محاضر الجرد مع ملف التثبيتات المادية؛
- استخراج ملف التثبيتات ومقارنته مع رصيد ميزان المراجعة العام، مع تفسير الفروقات المكتشفة؛
- الحصول على تفاصيل التثبيتات قيد الإنجاز والتأكد من أنه لم يتم تشغيلها بعد؛
- التحقق من وجود محاضر رسمية لجميع التثبيتات المهملة أو المشطوبة؛
- التأكد من أن بيع الأصول الثابتة مبرر من خلال فواتير البيع، العقود الموثقة، وإثباتات الدفع.

بالنسبة للتثبيتات المالية، يجب القيام بما يلي:

- الحصول على القوائم المالية للشركات التابعة لتقييم أي خسارة محتملة في القيمة واتخاذ قرار بشأن إعادة التقييم أو التخفيض؛
- التأكد من التصنيف الجيد للأوراق؛
- مراجعة الإيداعات والضمانات من خلال المراسلات الدورية للتأكد من صحتها؛
- التأكد من أن الفوائد المستحقة على التثبيتات المالية قد تم تسجيلها في الحسابات عند الاستحقاق.

3. جرد وتسوية حسابات الصنف الثالث (حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها).

يشمل هذا الصنف حسابات المخزونات التي تمثل جزء من الأصول الجارية والمتداولة وهي عكس التثبيتات السابقة، وتكون كل حساباتها مدينة في حالة الزيادة ودائنة في حالة الانخفاض، باستثناء حـ/ 39.

وفيما يلي أهم الحسابات التي سيتم التطرق إليها:

الجدول(1-3): حسابات الصنف الثالث (المخزونات والحسابات الجاري إنجازها)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
30	مخزونات البضاعة	X
31	المواد الأولية	X
32	التموينات الأخرى	X
33	سلع قيد الإنجاز	X
34	خدمات قيد الإنجاز	X
35	مخزونات المنتجات	X
36	المخزونات المتأتية من التثبيتات	
37	المخزونات في الخارج	
38	المشتريات المخزنة	X
39	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	X

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص62-63.

1.3. الجرد المادي للمخزون:

تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد قيمة هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من قيمتها الحقيقية، كما أن كل تقليص لمخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية، ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد الكشوف المالية تتطلب من المؤسسات إجراء الجرد المادي أو الإحصائي للمخزون.[1]

وعليه تعالج المخزونات محاسبيا وفقا لطريقة الجرد التي تتبعها كل مؤسسة، إما طريقة الجرد المتناوب أو طريقة الجرد الدائم حسب ما جاء في القانون 07-11، والقرار الصادر في 26 جويلية 2008.

1.1.3. طريقة الجرد الدائم: تبعا لهذا الأسلوب يتم تسجيل كل التغيرات اليومية للمخزون (مدخلات مخرجات)، وهكذا فإن رصيد الحساب في نهاية السنة يظهر قيمة المخزون المعني، والمفروض ألا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي (أي رصيد الحساب) للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.[2]

في نهاية الدورة تثبت الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر والمسجل محاسبيا وبين الظاهر بعد الجرد، وعليه يتم إجراء التسويات التالية:[3]

1.1.1.3. تسوية حسابات البضائع، المواد الأولية، التموينات:

- في حالة فارق موجب مبرر:

		---------- N/12/31 ---------		
30		مخزونات البضائع	XXXXXXX	
31		مواد أولية	XXXXXXX	
32		تموينات أخرى	XXXXXXX	
	60X	المشتريات المستهلكة		XXXXXXXX
		تسجيل فارق الجرد الموجب المبرر		

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص41.

[2] _ المرجع السابق، ص 42.

[3] _ رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص82،83.

- في حالة فارق سالب مبرر:

		-------- N/12/31----------		
60X		المشتريات المستهلكة	XXXXXXXX	
	30	مخزونات البضائع		XXXXXXX
	31	مواد أولية		XXXXXXX
	32	تموينات أخرى		XXXXXXX
		تسجيل فارق الجرد السالب المبرر		

- في حالة فارق موجب غير مبرر:

		---------- N/12/31----------		
30		مخزونات البضائع	XXXXXX	
31		مواد أولية	XXXXXX	
32		تموينات أخرى	XXXXXX	
	757	منتوجات استثنائية عن عمليات التسيير الجاري		XXXXXX
		تسجيل فارق الجرد السالب المبرر		

- في حالة فارق سالب غير مبرر:

		--------- N/12/31----------		
657		أعباء استثنائية عن عمليات التسيير الجاري	XXXXXX	
	30	مخزونات البضائع		XXXXXX
	31	مواد أولية		XXXXXX
	32	تموينات أخرى		XXXXXX
		تسجيل فارق الجرد السالب غير المبرر		

2.1.1.3. تسوية حسابات المنتوجات المصنعة وقيد التصنيع:

- في حالة فوارق موجبة:

		---------- N/12/31 ---------		
33		سلع قيد الإنتاج	XXXXXXX	
34		خدمات قيد الإنتاج	XXXXXXX	
35		مخزونات المنتجات	XXXXXXX	
	72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		XXXXXXX
		تسجيل قيد فارق جرد موجب		

- في حالة فوارق سالبة:

		-------- N/12/31----------		
72		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	XXXXXXX	
	33	سلع قيد الإنتاج		XXXXXXX
	34	خدمات قيد الإنتاج		XXXXXXX
	35	مخزونات المنتجات		XXXXXXX
		تسجيل فارق جرد سالب		

2.1.3. طريقة الجرد المتناوب: وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة، وفي هذا الأسلوب تسجل عمليات شراء البضاعة والمواد والتموينات الأخرى في قيد واحد يخص عملية الشراء، كذلك تسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد، إذ تسجل فقط قيد البيع وفي نهاية السنة تسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، وترصيد حسابات المشتريات واثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية في نهاية كل شهر أو فصل أو على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة.[1]

حيث تتم التسويات عن طريق التسجيلات المحاسبية التالية:[2]

- يتم أولا إلغاء مخزون أول المدة بالتسجيل التالي:

---

[1]_ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص42.

[2]_ رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص،82.

		--------- N/12/31----------		
603		تغيرات المخزونات	XXXXXXX	
	30	مخزونات البضائع		XXXXXXX
	31	مواد أولية		XXXXXXX
	32	تموينات أخرى		XXXXXXX
		تسجيل قيد إلغاء مخزون أول المدة		

- وبعدها يتم ترصيد حسابات المشتريات عن طريق القيد التالي:

		--------- N/12/31----------		
603		تغيرات المخزونات	XXXXXXX	
	38	المشتريات المخزنة		XXXXXXX
		تسجيل قيد ترصيد المشتريات		

- وأخيرا نقوم بالتسجيل المحاسبي لمخزونات أخر المدة:

		--------- N/12/31----------		
30		مخزونات البضائع	XXXXXXX	
31		مواد أولية	XXXXXXX	
32		تموينات أخرى	XXXXXXX	
	603	المشتريات المستهلكة		XXXXXXX
		تسجيل قيد مخزون أخر المدة		

بحيث يمثل الرصيد المتبقي في الحساب (60) ما تم إستهلاكه فعلا.

أما بالنسبة للمنتوجات المصنعة وقيد التصنيع فيتم تسويتها كالتالي:

- إلغاء مخزون أول المدة:

		---------- N/12/31---------		
72		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	XXXXXXX	
	33	سلع قيد الإنتاج		XXXXXXX
	34	خدمات قيد الإنتاج		XXXXXXX
	35	مخزونات المنتجات		XXXXXXX
		تسجيل قيد إلغاء مخزون أول المدة		

وبعدها يتم تسجيل مخزون نهاية المدة كالتالي:

		---------- N/12/31---------		
33		سلع قيد الإنتاج	XXXXXXX	
34		خدمات قيد الإنتاج	XXXXXXX	
35		مخزونات المنتجات	XXXXXXX	
	72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		XXXXXXX

مع ملاحظة أن الحساب الفرعي (723) تغيرات المخزونات الجارية يعمل مع الحسابين (33،34) والحساب (724) تغيرات المخزونات من المنتجات يعمل مع الحساب (35).

2.3.تسوية قيمة المخزون في نهاية السنة:

بعد الضبط الدقيق لكميات المخزون من خلال مقاربة كل من الجرد المادي مع الجرد المحاسبي، فإنه من الضروري التأكد من أن قيمة المخزون المحاسبي، تعكس قيمته فعليا (على أرض الواقع)، الأمر الذي يتطلب إجراء اختبار لخسارة القيمة عن المخزونات، وهذا من خلال تطبيق قاعدة تكلفة المخزون وسعر البيع القابل للتحصيل أيهما أقل.

2.2.3.خسارة القيمة عن المخزونات:

تنص المادة 123-5 من (ن م م) على: عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة إنجازها الصافية أي سعر البيع الصافي أيهما أقل .... تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون (أي سعر بيعه)، وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

إذن في نهاية السنة وإذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها، فإن على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بالخسارة عن قيمة المخزون، الهدف من هذه المؤونة (خسائر القيمة) هو تغطية أية خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل من تكلفته، ولتكوين الخسارة عن قيمة المحزون يسجل القيد التالي:[1]

- في حالة التكوين:

		---------- N/12/31----------		
685		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	XXXXXX	
	39	خسارة القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفي		XXXXXX
		تسجيل قيد تكوين خسارة القيمة للمخزونات		

- في حالة التخفيض أو الإلغاء:[2]

		---------- N/12/31----------		
39		خسارة القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	XXXXXX	
	785	إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية		XXXXXX
		تسجيل قيد تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة		

4.جرد حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير):

تتمثل حسابات الغير في المعاملات التي تربط المؤسسة بالأطراف الخارجية سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، تستخدم لتسجيل جميع العمليات المتعلقة بالغير مثل (الزبائن، الموردين، الدولة...) يهدف هذا الصنف إلى تتبع الحقوق والالتزامات المتبادلة بين المؤسسة وهذه الأطراف، ومن أهم الحسابات التي تمت معالجتها هي:

[1] _ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، مرجع سابق، ص45.

[2] _رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص83.

الجدول(1-4): حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
40	الموردون	
41	الزبائن	X
47	الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	X
48	الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات	X

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص64-71.

1.4.حساب 411:(الزبائن)

يعد حساب الزبائن أو العملاء من بين الحسابات الجارية الأساسية في المحاسبة، حيث يستخدم لتسجيل العمليات المالية المتكررة والمستمرة بين المؤسسة وزبائنها، والتي تتعلق بالحقوق الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات، وتبرز أهمية هذا الحساب بشكل خاص في نهاية السنة المالية، إذ يخضع لعمليات الجرد والتسويات الجردية في إطار إجراءات الإقفال المحاسبي، وذلك بهدف ضمان دقة المعلومات المحاسبية والتحسين من جودة القوائم المالية الختامية.

ترد ضمن الحساب "41" ديون مرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة، وتنشأ أقسام فرعية للحساب 41 حسب حاجات التسيير والإعلام المالي على النحو الآتي:[1]

"411 الزبائن "

"413 الزبائن وسندات المطلوبة تحصيلها "

"416 زبائن مشكوك فيهم "

"417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها "

"418 الزبائن المنتجة التي لم تعد فواتيرها بعد "

"419 الزبائن الدائنين، التطبيقات المساهمة، تخفيضات وتنزيلات، وانتقاصات المطلوب منحها، والموجودات الأخرى الواجب إعدادها "

[1] _ القانون 07- 11المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 64.

في نهاية السنة المالية وامتثالا لمبدأ الحيطة والحذر، تعمد المؤسسة إلى الاعتراف بانخفاض محتمل في قيمة الذمم المدينة بمجرد ظهور مؤشرات فعلية تدل على صعوبة تحصيلها، حتى وان لم تسجل الخسائر بصفة نهائية بعد، وتشمل هذه الحالات كل من الذمم المشكوك في تحصيلها الناتجة عن الصعوبات المالية التي يواجهها المدين، وكذا الذمم المتنازع عليها التي تكون محل اعتراضات قانونية أو تجارية من الطرف الآخر، وفي بعض الحالات يتحول الشك إلى يقين لا سيما عند التحقق من استحالة استرجاع الدين.

انطلاقا من ذلك تقتضي المعالجة المحاسبية السليمة، ضرورة التمييز بين أصناف حسابات المدينين والتي يمكن تصنيفها إلى صنفين:[1]

- **الديون المشكوك في تحصيلها:**

وهي الديون التي تحيط بعملية تحصيلها في المستقبل بعض الشكوك (احتمال عدم تحصيلها)، لوجود بعض مظاهر احتمال عدم تحصيلها، مثل: عدم الانتظام في سداد الدين في مواعيده، والمطالبة بتأجيل السداد، تذبذب السمعة المالية للعميل في السوق .....

فمن خلال مبدأ الحيطة والحذر يتم تحميل الفترة المالية بمقدار النقص المحتمل وقوعه في المستقبل، دون أن تستبعد بصورة نهائية من قيمة المدينين، فيتم أخذها بالحسبان عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

وجب الإشارة أنه يتم استبعاد الديون المشكوك فيها استبعاد شكلي في الميزانية العمومية لأنها طبعا غير مؤكدة كالديون المعدومة.

عند إقفال كل سنة مالية تقوم المؤسسة بإجراءات لمعرفة صحة العمليات والتسويات من خلال النقاط التالية:

- استخراج الميزان المساعد ومقارنته مع الميزان العام؛
- تحليل تقادم أرصدة العملاء باستخدام ميزان أعمار الديون، لتحديد قيمة الديون الواجب تكوين مخصصات لها؛
- إرسال المصادقات للعملاء بالتنسيق مع مدققي الحسابات؛
- التحقق من أن الشيكات والأوراق التجارية غير المسددة قد تم تسجيلها بشكل صحيح في الحساب 413 "العملاء؛ شيكات وأوراق تجارية وقيم غير مسددة.

[1] _ مناضل عبد الجبار السالم عبد الوهاب عبد الرحمان الشامي، المحاسبة المالية، دار الكتاب الجامعي، اليمن، صنعاء،2012، الطبعة الثانية، ص 156،157.

في نهاية السنة وعند إجراءات الإقفال، إذا أصبحت إحدى الديون المستحقة على الزبائن مشكوك في تحصيلها يجب تحويلها إلى الحساب "416" بكامل مبلغها، ثم يجب تقدير الخسارة المحتملة أي جزء من الدين خارج الرسم الذي يتوقع عدم تحصيله هو تسجيل خسارة القيمة بهذا المبلغ باستخدام الحساب "491".[1]

- حالة تحويل الزبون من زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه:

		---------N /12/ 31---------		
416		الزبائن المشكوك فيها	XXXXXX	
	411	الزبائن العاديون		XXXXXX
		تحويل الزبون من عادي إلى مشكوك فيه.		

- ثم يتم تسجيل خسارة القيمة في القيد التالي:

		---------N/12/ 31---------		
685		مخصصاتالاهتلاكات، والمؤونات، وخسائر القيمة للأصول المتداولة	XXXXXX	
	491	خسارة القيمة عن الزبائن		XXXXXX
		إثبات خسارة القيمة عن الزبون.		

ففي حالة عدم تسديد الدين، فإما أن تكون خسارة القيمة قد ارتفعت أو انخفضت، ففي حالة الارتفاع يتم تسجيلها في حساب "685" مدينة إلى حساب "491" دائنا، وفي حالة الانخفاض يتم تسجيل الحساب "491" مقابل الحساب"785" دائنا.

- في حالة تسديد الدين أو انتفاء الشكوك حول تحصيل الدين يتم إرجاع الزبون إلى حالته العادية أي يتم تحويل الزبون مشكوك فيه إلى زبون عادي من خلال هذا القيد:

		---------N/12/31---------		
411		الزبائن العاديون	XXXXXX	
	416	الزبائن المشكوك فيها		XXXXXX
		تحويل الزبون من مشكوك فيه إلى زبون عادي.		

[1] _Manuel de comptabilité générale de la classe4, Sonatrach,Op,cite, p78,79.

- ثم تلغى خسارة القيمة في القيد التالي:

419		---------N/12/31---------		
		خسارة القيمة عن الزبائن	XXXXXX	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات_الأصول الجارية_ إلغاء خسارة عن الزبون.		XXXXXX

- **الديون المعدومة:**

يقصد بمصطلح معدومة هي الديون التي لا أمل في تحصيلها لعدة أسباب، لموت العميل وعدم كفاية أمواله التي تركها لسداد الدين، إفلاسه وعدم قدرته على سداد الدين، إخفائه وتقدم الدين، أي مضي المدة القانونية دون أن يتمكن العميل من سداد الدين خلال هذه الفترة.[1]

بعد معالجة الذمم المشكوك في تحصيلها وتسجيل خسائر القيمة المناسبة، قد تثبت بعض الحالات استحالة استرجاع الدين بشكل كلي أو جزئي، ما يستوجب تصنيفها ضمن فئة الديون المعدومة، وتعد هذه الديون بمثابة خسائر فعلية مؤكدة لا ينتظر منها أي تدفق نقدي مستقبلي، وفي هذه الحالة تفرض المبادئ المحاسبية القيام بتسوية نهائية لمبالغ هذه الديون وذلك وفقا لطبيعة الحالتين التاليتين:[2]

- الحالة التي تثبت فيها بصفة نهائية عدم قابلية الدين للتحصيل، فقد تصنف الذمم المعنية ضمن فئة الديون المعدومة التي تعبر عن خسائر مؤكدة محاسبيا، ويترتب عن ذلك ضرورة شطبها نهائيا من محاسبة المؤسسة، ويعالج هذا الوضع من خلال تسجيل الخسارة في حساب "خسائر عن ديون معدومة"، دون اللجوء إلى حساب المخصص لاسترجاع المؤونات، نظرا لأن الخسارة أصبحت محققه فعليا وغير قابلة للتغطية المستقبلية، وفي حال كانت المؤسسة قد كونت خسارة قيمة جزئية فقط في حساب "491" فإن الفرق غير المغطى يسجل كذلك ضمن حساب "654" مع إلغاء الرسم على القيمة المضافة المرتبط بالعملية من خلال حساب "4457" وتترجم هذه العملية في القيد المحاسبي كما يلي:

[1] _مناضل عبد الجبار السالم عبد الوهاب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 156.

[2] _ Sonatrach,Op.Cit p79.

		---------N/12/31 – --------		
654		الديون المعدومة	XXXXXX	
4457		قيمة مضافة محصلة	XXXXXX	
491		خسارة القيمة عن الزبائن	XXXXXX	
	416	الزبائن المشكوك في تحصيلها		XXXXXX
		عدم التسديد الكلي للدين من طرف الزبون.		

- أما في حالة ما إذا تمكنت المؤسسة من استرجاع جزء فقط من الدين المصنف كدين معدوم، فإن الجزء المحصل يسجل ضمن حسابات الخزينة أو الحسابات البنكية باعتباره مبلغا مستلما، في حين يعد الجزء المتبقي خسارة فعلية مؤكدة تتحملها المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الجزء غير المحصل يعالج محاسبيا بنفس الطريقة المتبعة في حالة الديون المعدومة كليا.

2.4.الحساب (47): الحسابات الانتقالية أو الانتظارية

تستعمل الحسابات المعروفة بالحسابات الانتقالية أو الانتظارية من طرف المؤسسات خلال السنة المالية، من أجل تسجيل العمليات التي لا يمكن تقييدها بشكل مؤكد في حساب معين عند حدوثها، أو تلك التي تتطلب معلومات إضافية قبل توجيهها النهائي، وتحول كل عملية مسجلة ضمن هذا الحساب إلى الحسابات الختامية المناسبة في أقرب الآجال الممكنة، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الحساب لا يظهر ضمن الكشوف المالية النهائية.[1]

- ففي حالة وجود رصيد دائن "للحساب 47" في نهاية السنة المالية، فإن الأمر يعني وجود مبالغ محصلة دون معرفة مصدر هذه الأموال، إذ يتم ترصيد هذا الحساب في نهاية الدورة إما مع مصدر الأموال، أوفي حالة عدم القدرة على تحديده يتم تحويل هذا المبلغ إلى إيراد يتم ربطه للسنة المالية المراد إقفالها وهذا من خلال القيد التالي:[2]

[1]_القانون 07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 70.

[2]_Sonatrach,Op.Cit p229.

		----------N/12/31----------		
47		الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	XXXXXX	
	758	منتوجات أخرى للتسيير الجاري		XXXXXX
		تسجيل تحويل المبالغ المحصلة دون تحديد مصدرها ضمن الحساب الانتقالي.		

- أما في حالة وجود رصيد مدين لحساب 47 في نهاية السنة المالية، فإن هذا يعني وجود أموال صادرة عن المؤسسة دون التحديد الدقيق لوجهتها، إذ يتم في نهاية الدورة إما ترصيد "حساب 47" مع الحساب الذي يمثل وجهة الأموال الصادرة أو من خلال تحويله إلى عبء يتم تحميله للسنة المالية المراد إقفالها من خلال القيد التالي:[1]

		----------N/12/31----------		
658		أعباء أخرى للتسيير الجاري	XXXXXX	
	47	الحسابات الانتقالية أو الانتظارية		XXXXXX
		تسجيل تحويل الأموال الصادرة غير محددة الوجهة ضمن الحساب الانتقالي.		

3.4.الحساب (48): الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات

يمثل "الحساب 48" أحد الحسابات التي تستخدم في إطار تسويات نهاية السنة المالية، ويشمل بالأساس كلا من الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا إضافة إلى المؤونات، ويضم هذا الحساب تحديدا الحساب"486 الخاص بالأعباء المعاينة مسبقا"، والحساب"487 مخصص للمنتوجات المعاينة مسبقا"، تستخدم هذه الحسابات عند الإقفال المحاسبي لتسجيل الأعباء والإيرادات المتعلقة بالفترة المالية المقبلة شرط أن تكون مبالغها صافية من الرسم على القيمة المضافة أو أن يكون هذا الرسم قابلا الاسترجاع، كما يتم لاحقا إعادة توجيه هذه العمليات إلى الحسابات المعنية حسب طبيعتها خلال الدورة المالية اللاحقة، وذلك تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

من جهة أخرى، تقوم المؤسسة في نهاية الفترة المالية بتسجيل المؤونات الخاصة بالخصوم الجارية، والتي تكون مبالغها غير مؤكدة ولكن يرجح استحقاقها خلال "12 شهرا"، أي يتوقع تسويتها خلال فترة لا تتجاوز هذه

[1] _ Sonatrach,Op.Cit,P231.

المدة،[1] فقد تواجه المؤسسة احتمالات لتحمل التزامات ناتجة عن ظروف غير مؤكدة، قد تكون شكاوى مقدمة ضدها أو نزاعات قانونية جارية، وبهدف احترام مبدأ الحيطة والحذر يتم تكوين مؤونة تغطي هذه الالتزامات المحتملة انطلاقا من القيد المحاسبي التالي:[2]

		---------- N/12/31----------		
685		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	XXXXXX	
	481	مؤونات الخصوم الجارية		XXXXXX
		تسجيل تكوين المؤوونة.		

في هذه الحالة إذا تبين لاحقا أن المؤونة التي تم تكوينها سابقا لم يعد لها مبرر، أي زالت الخسارة أو لم تعد هناك خطورة أو التزام محتمل، يتم استرجاعها عن طريق قيد عكسي يلغي أثرها على التكاليف ويكون شكل القيد كالتالي:

		---------- N/12/31----------		
481		مؤونات الخصوم الجارية	XXXXXX	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات_الأصول الجارية		XXXXXX
		قيد استرجاع المؤوونة.		

5.جرد وتسوية حسابات الصنف الخامس (الحسابات المالية):

تستعمل المؤسسة بالنسبة لكل حساب مالي تحوزه تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب "51" البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها وتطابق حركات القيد في الجانب المدين المبالغ المالية المستلمة، وحركات القيد في الجانب الدائن المبالغ المصروفة من الصندوق، وتقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند إقفال السنة المالية في الحساب "518" الفوائد المنتظرة ويرصد هذا الحساب عند حلول الأجل وتصبح الفوائد مستحقة. وأهم الحسابات التي تم تناولها هي:

[1]_ القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 70.

[2]_Sonatrach,Op.Cit p234.

الجدول(1-5): حسابات الصنف الخامس (الحسابات المالية)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
512	بنونك حسابات جارية	X
53	الصندوق	X
59	خسائر القيمة عن الأصول المالية	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق،72-73.

1.5.الحساب 512 بنوك حسابات جارية:

يعد هذا الحساب من الحسابات المحاسبية التي تستخدم لتسجيل الأرصدة المتاحة للمؤسسة لدى البنوك، سواء كانت وطنية أو أجنبية ويشمل ذلك الحسابات الجارية القابلة للسحب الفوري أو الحسابات لأجل ذات مدة محددة، وتتمثل الحركات المدينة لهذا الحساب في الإيداعات والأموال الواردة من البنوك في حين تجسد الحركات الدائنة في السحوبات أو المدفوعات التي تتم عبر الحساب البنكي، فيقسم الحساب "512" إلى حسابات فرعية تعكس من خلالها مختلف الحسابات البنكية التي تكون باسم المؤسسة لدى البنوك المتعاملة معها، ومن المهم التأكيد على ضرورة تسجيل العمليات المتعلقة بالسنة المالية فقط عند إقفال الحساب احتراما لتطبيق مبدأ استقلالية السنوات المالية.[1]

تعد فروقات البنك من الحالات التي يتم اكتشافها أثناء عملية الجرد، ومن خلال المقاربة والمقارنة بين أرصدة حسابات الخزينة الفعلية والرصيد المحاسبي، وتظهر هذه الفروقات عند القيام بالعد الفعلي للخزينة وما هو مسجل في حسابات المؤسسة، مما يسمح بكشف أي اختلاف يستوجب التسوية، ووفقا لنتائج المقارنة قد يظهر رصيد الخزينة الفعلي أقل أو أكبر من الرصيد الفعلي، وهو ما يستدعي معالجة محاسبية تختلف باختلاف طبيعة الفرق، كما يتم توضيحه فيما يلي:

- إذا أظهرت عملية الجرد أن القيمة الفعلية اقل من القيمة المحاسبية دون وجود مبرر واضح، فإن الفرق يعتبر خسارة تسجل كعبء في الحساب "657"، ويتم إظهاره في القيد المحاسبي الآتي:[2]

[1] _ Manuel de comptabilité générale de la classe 5, Sonatrach,Op,cite, p36
[2] _ Ibid, p283.

		----------N/12/31---------		
657		الأعباء الاستثنائية عن عمليات التسيير	XXXXXX	
	512	بنوك حسابات جارية		XXXXXX
	53	الصندوق		XXXXXX
		تسجيل خسارة القيمة عن فرق جرد غير مبرر.		

– فإذا تبين أن القيمة المحاسبية أقل من القيمة الفعلية للخزينة، فإن الفارق يعد إيرادا فيقيد في الحساب"757".

		---------- N/12/31---------		
512		بنوك حسابات جارية	XXXXXX	
53		الصندوق	XXXXXX	
	757	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		XXXXXX
		تسجيل فرق الجرد كإيراد		

6. جرد وتسوية حسابات الصنف السادس (حسابات الأعباء):

تعرف الأعباء على أنها تناقص في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال السنة المالية، ويتجلى ذلك في شكل استهلاكات، تناقص في قيمة الأصول أو ازدياد في الخصوم، وتؤدي هذه التغيرات إلى تقليص حقوق الملكية بطريقة لا ترتبط بعمليات توزيع الأرباح أو بتخفيض رأس المال من قبل المساهمين، بل نتيجة الأعباء التشغيلية والخسائر المحاسبية التي تتحملها المؤسسة في إطار نشاطها المعتاد. في المقابل، تمثل المنتوجات الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال نفس الفترة المحاسبية، وقد تظهر هذه الزيادة على شكل مداخيل، ارتفاع في قيمة الأصول أو حتى تراجع في الخصوم، مما يؤدي إلى تعزيز أو رفع حقوق الملكية دون أن يكون ذلك ناتجا عن مساهمات إضافية من الشركاء أو المساهمين، وإنما كنتيجة مباشرة للأنشطة الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة،[1] وبناء على هذه الأسس يصبح من الضروري إجراء عملية الجرد والتسوية الجردية في إطار الإقفال المحاسبي لحسابات الأعباء والمنتوجات، باعتبارها عناصر جوهرية في الدورة المحاسبية، وتكمن أهمية هذه التسويات في ضمان

[1] _ المادة 3 من قرار وزارة المالية، مرجع سابق، ص82و ص88.

احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، من خلال تحميل وربط كل فترة مالية بما يخصها فعليا من أعباء و منتوجات، وتحقيق التوافق بين المبالغ المدفوعة أو المحصلة والفترة المالية التي تعود إليها، مما يتيح تحديد نتيجة نشاط المؤسسة بدقة سواء من حيث الربح أو الخسارة، إلى جانب ضمان عرض صورة عادلة وشفافة لوضعيتها المالية عند نهاية السنة.

للتحقق من صحة العمليات سيتم تناول الإجراءات التي تمكن المؤسسة من التحقق والتأكد من عملياتها في مراحل واضحة:

- التأكد من عدم وجود تعويض بين الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة؛
- الحصول على كشوف التسويات البنكية والتحقق من تسجيل الفروقات العالقة لدى البنك؛
- تحليل الفروقات العالقة لأكثر من 90 و180 يوما، وإثبات مخصص لها محاسبيا؛
- إرسال خطابات المصادقة إلى البنك بالتنسيق مع مدققي الحسابات.

فيما يلي جدول يوضح أبرز الحسابات المدرجة ضمن هذا الصنف، وذلك لتسهيل عرضها وتحليلها في سياق التسويات الجردية والإقفال المحاسبي:

الجدول(1-6): حسابات الصنف السادس (الأعباء)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
613	**الإيجارات**	**X**
621	**العاملون الخارجيون عن المؤسسة**	
631	**أجور المستخدمين**	
661	**أعباء الفوائد**	**X**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 73-75.

1.6.الحساب 613: الإيجارات

يمثل "الحساب 613" أحد الحسابات التابعة للأعباء التشغيلية، فقد يستخدم لتسجيل المبالغ المدفوعة أو مستحقة الدفع للغير مقابل عقود إيجار بسيطة متعلقة بالأصول التي لا تملكها المؤسسة، ولكنها تنتفع بها أو تستغلها بموجب عقد قانوني، وتشمل هذه الأصول ممتلكات التجهيزات التي توفرها أطراف خارجية مقابل مالي، ويسجل هذا المبلغ في الجانب المدين من "الحساب 613".

بالإضافة إلى ذلك، تقيد في نفس الحساب مبالغ "الإتاوات المرتبطة بإنتاج المحروقات" باعتبارها أيضا مبالغ مدفوعة مقابل حق الانتفاع بموارد غير مملوكة للمؤسسة، ويقابل القيد المدين في هذا الحساب قيد الدائن في "حساب 401 مورد الخدمات" عندما يتعلق الأمر بالإيجارات وفي "حساب 447 ضرائب ورسوم ومبالغ أخرى مماثلة" في حالة الإتاوات على إنتاج المحروقات.[1]

من الناحية القانونية، يعرف عقد الإيجار بأنه اتفاق يبرم بين المؤجر (مالك الأصل) والمستأجر (المنتفع به)، ويمنح هذا العقد حق استخدام الأصل لمدة زمنية محددة مقابل مبلغ مالي ويسدد إما دفعة واحدة أو عبر أقساط دورية تمثل "الإيجارات".

في نهاية السنة المالية قد تجد المؤسسة نفسها أمام وضعية محاسبية تتطلب تسوية جردية خلال إجراءات الإقفال المحاسبي، خاصة إذا كانت بعض مبالغ الإيجار المدفوعة مسبقا تتعلق بفترة تمتد إلى السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة يحول الجزء غير الخاص بالسنة الحالية إلى حساب "486 أعباء مدفوعة مسبقا" بهدف احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية ويتم الترحيل من خلال القيد التالي:[2]

		------N/12/31 ---------		
486		الأعباء المعاينة سلفا	XXXXXX	
	613	أعباء الإيجار		XXXXXX
		تسجيل العبء المتعلق بالسنة الموالية		
		ضمن الأعباء المعاينة مسبقا		

ويهدف هذا القيد إلى استبعاد الجزء غير المستحق من الأعباء من نتائج السنة المالية الجارية، ومع بداية السنة الجديدة (ن + 1)، ينجز القيد العكسي لإعادة تحميل الأعباء على السنة التي تخصها فعليا.

		------N+1/12/31 ---------		
613		أعباء الإيجار	XXXXXX	
	486	الأعباء المعاينة سلفا		XXXXXX
		إعادة تسجيل الأعباء في السنة التي		
		تخصها فعيا		

[1] _ Manuel de comptabilité générale de la classe 6,Sonatrach,Op cite ,P p83.
[2] _Ibid,P87.

وبهذا الشكل تضمن المؤسسة تحميل كل فترة مالية بالأعباء التي تخصها بدقة، ما يحقق الشفافية في عرض الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة.

الحساب 661: (أعباء الفوائد)

يعد "الحساب 661" "أعباء الفوائد" من بين الحسابات التي تندرج ضمن الأعباء المالية، ويخصص هذا الحساب لتسجيل تكاليف التمويل التي تتحملها المؤسسة مقابل اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية، إذ يتم التسجيل في هذا الحساب من الجانب المدين مبلغ الفوائد المتعلقة بالقروض والديون وعمليات التمويل المختلفة، التي تعاقدت في شأنها المؤسسة مع الغير سواء كانت بنوكا أو أطرافا مالية أخرى، وذلك في إطار احترام مبدأ الاستحقاق المحاسبي الذي يقتضي تحميل كل فتره مالية بأعبائها الخاصة.[1]

عند إجراءات الإقفال المحاسبي ومع الالتزام بمبدأ الاستحقاق، يصبح من الضروري معالجة الفوائد، فإذا لم تكن المؤسسة قد سددت الفوائد بعد فإنه من الواجب تسجيل الفوائد المستحقة وغير المدفوعة، أي تلك التي تعود إلى السنة المالية الجارية، وذلك من خلال القيد التالي:

		-------- N/12/31----------		
661		أعباء الفوائد	XXXXXX	
	1688	الفوائد المستحقة على الاقتراضات والديون المماثلة		XXXXXX
		تسجيل فوائد غير مدفوعة محملة على السنة المالية الحالية.		

من خلال هذا القيد، يتم تحميل "أعباء الفوائد" بالمبلغ المستحق للفوائد كعبء مالي عن "السنة ن"، في حين يسجل نفس المبلغ كالتزام على المؤسسة في "حساب 1688" مما يعبر عن دين مؤقت اتجاه الجهة الممولة إلى حين التسديد الفعلي.

ثم خلال السنة (ن+1)، وعند حلول تاريخ استحقاق الفوائد، يتم عكس القيد المحاسبي الذي تم تسجيله في نهاية السنة المالية ن، وذلك من خلال إلغاء أثر الفائدة المستحقة التي تم تحميلها مسبقا، وتحميلها في السنة التي تخصها فعليا.

[1] _Manuel de comptabilité générale de la classe 6,Sonatrach,Op Cite,307,311.

1668		------—N+1/01/02 -------		
		الفوائد المستحقة على الاقتراضات والديون المماثلة	XXXXXX	
	661	أعباء الفوائد		XXXXXX
		إلغاء أثر الفائدة المستحقة، وتحميلها في السنة الجديدة.		

7.جرد وتسوية حسابات الصنف السابع (حسابات المنتوجات)

نظرا للعلاقة التكاملية بين حسابات "الصنف 6" (الأعباء) "والصنف 7" (المنتوجات)، باعتبار أن كليهما يجسدان عناصر نتيجة الاستغلال، فقد تم تقديم تعريف موحد لهما يبرز طبيعتهما المتقابلة داخل الدورة المحاسبية، حيث تمثل الأعباء استعمالات الموارد، في حيت تعبر المنتوجات عن مصادرها، ومن هذا المنطلق، سيتم التطرق في هذا الجزء إلى أهم الحسابات المدرجة ضمن "الصنف 7" كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(1-7): حسابات الصنف السابع (المنتوجات)

الرقم	الحساب	الحسابات المعالجة
70	**مبيعات البضائع**	
708	**منتوجات الأنشطة الملحقة**	**X**
723	**تغير المخزونات الجارية**	
724	**تغير مخزونات المنتجات**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 76-77.

1.7.الحساب (708): منتوجات الأنشطة الملحقة

تصنف الإيرادات المحققة من الأنشطة غير الأساسية للمؤسسة ضمن "حساب 708"، الذي يعرف "بمنتوجات الأنشطة الملحقة"، وتشمل هذه الإيرادات مجموعة من المداخيل الناتجة عن خدمات وأنشطة تعد مكملة للنشاط الرئيسي، ومن أبرزها، العائدات المتأتية من خدمات الإطعام، النقل، والسكن، بالإضافة إلى إيرادات الإيجار بمختلف أنواعها، كما يدرج ضمن هذا الحساب أيضا المداخيل الناتجة عن وضع العمال تحت تصرف

أطراف خارجية، مقابل فواتير تحمل بها هذه الجهات، مثل تكاليف النقل والمصاريف الثانوية الأخرى، علاوة على ذلك تتدرج الأرباح المحققة من استرجاع التغليفات القابلة للاسترجاع ضمن نفس الحساب.

في إطار إجراءات الإقفال المحاسبي ومع اقتراب نهاية السنة المالية، قد تسجل بعض الإيرادات في حسابات السنة الحالية، رغم أنها تخص فعليا السنة المالية المقبلة، وفي هذه الحالة ومن أجل احترام مبدأ المطابقة بين الإيرادات والأعباء، تلزم المؤسسة بإجراء تسوية جردية عبر قيد محاسبي يحول هذه الإيرادات إلى حساب المنتوجات المعاينة مسبقا وفقا للقيد التالي:[1]

		--------N/12/31 ---------		
708		إيرادات الأنشطة الملحقة	XXXXXX	
	487	المنتوجات المعاينة مسبقا		XXXXXX
		تسجيل إيراد يخص السنة الموالية عبء معاين مسبقا في السنة الجارية.		

ثم عند افتتاح السنة المالية الجديدة، يتم عكس هذا القيد لإعادة ربط الإيراد على الفترة المالية التي يخصها فعليا، وذلك من خلال المعالجة المحاسبية التالية:

		-------N+1/01/02 ---------		
487		المنتوجات المعاينة مسبقا	XXXXXX	
	708	إيرادات الأنشطة الملحقة		XXXXXX
		ربط الإيراد بالسنة الجديدة التي يخصها فعليا.		

عقب الانتهاء من تسجيل كافة قيود التسوية الجردية وتحديث أرصدة الحسابات على ضوء النتائج المستخرجة من عملية الجرد، يتم إعداد "ميزان المراجعة بعد الجرد" (balance après l'inventaire)، ويعد هذا الميزان أداة محاسبية حاسمة تعكس الوضعية الجديدة والمعدلة للحسابات، وتعتمد بياناته كأساس مرجعي دقيق لإعداد القوائم المالية الختامية.

[1]_sonatrach, Op.Cit p71, 72.

نظرا لامتداد الفترة بين تاريخ الإقفال وإعداد ونشر القوائم المالية إلى أسابيع أو حتى أشهر فقد تشهد هذه الفترة أحداثا ووقائع من شأنها أن تؤثر على البيانات الواردة في تلك القوائم، لذلك جاءت بعض القوانين والتشريعات وكذلك معيار المحاسبة الدولي(IAS10) لمعالجة هذه الاحداث اللاحقة.

ثانيا_ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال:

عرف معيار المحاسبة الدولي (IAS10)، الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية والتي تتعلق بالحسابات والأرصدة الواجب ظهورها في القوائم المالية.[1]

كما عرفت أيضا في الملحق رقم 3 (معجم قائمة التعاريف) المدرج ضمن القرار الصادر في الجريدة 19، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بأنها: "الأحداث الواقعة بعد تاريخ الإقفال وهي الأحداث الملائمة أكثر من غير الملائمة التي تحدث بين تاريخ القفل والتاريخ الذي يرخص به بنشر الكشوف المالية" ويلحظ نوعان من الأحداث:

- الأحداث التي تساهم في تأكيد الظروف التي كانت موجودة عند تاريخ القفل؛
- الأحداث التي تبين الظروف التي ظهرت بعد تاريخ القفل.[2]

1. الأحداث التي تساهم في تأكيد الظروف التي كانت موجودة عند تاريخ الإقفال (الأحداث المعدلة):

هي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعليا بتاريخ قائمة المركز المالي وإن لم تكن معروفة لدى إدارة المؤسسة عند إعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها.[3]

بناء على ما سبق، وعليه يجب تعديل القوائم المالية إلزاما وتطبيقا للمادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 التي تنص على أن: "نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والسنة التي تليها، ومن أجل

---

[1] _ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2014، ص 137.

[2] _ القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 85.

[3] _جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص139.

تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط"، أي أن هذه الأحداث يجب أن تنسب للسنة المقفلة وعليه يتم تعديل القوائم المالية.[1]

2. الأحداث التي تبين الظروف التي ظهرت بعد تاريخ الإقفال (غير المعدلة):

تمثل الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي 31-12 ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ انتهاء الفترة المالية ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS10)، ألا يتم تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمؤسسة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

غير أنه إذا كانت هذه الأحداث مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:

- طبيعة وماهية الحدث؛
- تقدير الأثر المالي لذلك الحدث وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.[2]

حيث نصت المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أنه يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

كما لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.[3]

استنادا على ما سبق وبناء على خاصية الأهمية النسبية ومدى ارتباط الحدث بالسنة المقفلة وما إذا كان الحدث متنبأ به مسبقا، يتم تصنيف الاحداث إلى أحداث تتطلب التعديل، وأحداث لا تتطلب التعديل ولكن يجب الإفصاح عنها في الملاحق، وأحداث لا يتم تعديلها ولا الإفصاح عنها في الملاحق، فالقرار المحاسبي يعتمد على

---

[1]_ مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، مرجع سابق، المادة 12 ص 12.

[2]_ جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص 142،143.

[3]_ مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 26 ماي سنة 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، المادة 13، ص12.

مدى تأثير الحدث على الوضع المالي، وحجمه مقارنة بالأنشطة العامة للشركة، ومدى أهميته بالتنبؤ للمستقبل واتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

تمثل القوائم المالية المخرج النهائي للدورة المحاسبية بعد مرورها بمجموعة من العمليات المنتظمة، والتي تعكس النتائج المالية وأداء المؤسسة خلال الفترة، بحيث تعتبر أداة أساسية لفهم الوضع المالي خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتشريعات التي تفرض مزيدا من الدقة والشفافية، فالقوائم المالية تعرض صورة صادقة وشاملة عن الأداء المالي خلال فترة معينة تمكن مستخدمها من الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.

ثالثا_ القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق التي يتم إعدادها مرة واحدة على الأقل في السنة، والتي تهدف إلى عرض الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة وأدائها وتطور حقوق الملكية ووضعية خزينتها.[1]

كذلك تعرف بأنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية،[2] وبعبارة أخرى وكما تم تعريفها في الملحق رقم 3 (معجم قائمة التعاريف) بأنها: "مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية المؤسسة عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة والملحق".[3]

بحيث يجب إعداد هذه القوائم بالعملة الوطنية وكذلك توفير بيانات تسمح بالمقارنة مع السنة السابقة وفقا لما أقرته المواد 28، 29 من القانون 07-11.

2.أنواع القوائم المالية :

تتمثل القوائم المالية في:

- الميزانية (المركز المالي) : وهي الكشف الإجمالي للأصول والخصوم(الخارجية=الديون) ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات.

---

[1] _Ministre de finances , Direction générale de la comptabilité, CNC, Op. Cit. P 15.

[2] _ حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، مارس2018، ص219.

[3] _القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص85.

- قائمة الدخل (حساب النتائج): وهو كشف إجمالي للأعباء والمنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعينة: وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة.[1]
- قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة): وتظهر التدفقات النقدية الداخلية(المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة(المدفوعات) خلال فترة مالية معينة، ومصنفة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية،[2] "الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية".[3]
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة): يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.[4]
- الملاحق (الإيضاحات): هي معلومات تفصيلية تلحق بالقوائم المالية بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بالقوائم المالية والسياسات المتبعة في إعداد القوائم والمحاسبة عن بنودها كالسياسات المتعلقة بالأصول الثابتة.[5]

تعتبر هذه القوائم حلقة وصل بين المؤسسة ومختلف الأطراف المعنية باستخدامها ومن أجل أن تحظى بالفعالية يجب أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية التي تضمن جودتها وموثوقيتها.

باعتبار أن للمعلومة المالية الواردة في هذه القوائم دورا أساسيا في اتخاذ القرارات فمن الضروري توفرها على مجموعة من الخصائص والتي تتمثل في:

---

[1]_القرار الصادر في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 82.

[2]_ حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 219.

[3]_ القرار الصادر في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص26.

[4]_ المرجع السابق، ص 26.

[5]_ حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 219.

3. الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وأن تمثل بصدق ما تريد تمثيله، وتزيد وتعزز الفائدة من المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وتقدم بالوقت المناسب وقابلة للفهم،[1]وهذا ما نصت عليه المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بأنه: "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة والقابلية للمقارنة والوضوح"،[2] ولعل الإطار المفاهيمي لمعايير الابلاغ المالي قد أسهب في تقديم الخصائص النوعية للمعلومة المالية عكس الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، ما يجعل من المجدي الاستناد على الإطار المفاهيمي في التطرق لمختلف الخصائص ومنه نجد:

1.3. الخصائص الأساسية:

تشتمل على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق:[3]

1.1.3. الملائمة:

حتى تتصف المعلومات المالية بالملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى، وتكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.

- الأهمية النسبية: تكون المعلومات مهمة إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات التي يتخذه المستخدمون على أساس المعلومات المالية، بعبارة أخرى تعد الأهمية النسبية جانب معين من الملائمة خاص بمؤسسة تعتمد على طبيعة أو حجم البنود أو كلاهما، ولهذا لا يمكن لمجلس IASB أن يعطي حدا كميا موحدا للأهمية النسبية أو أن يحدد مسبقا ما قد يكون مهما في موقف معين.

---

[1] _ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 8.

[2] _مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، مرجع سابق، المادة 08، ص12.

[3] _ آيت محمد مراد، جرد نورالدين، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018، ص 141.

2.1.3. التمثيل الصادق:

لتحقق المعلومة هذه الخاصية يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي تريد التعبير عنها، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تمتاز بثلاث خصائص (أن تكون كاملة، خالية من الأخطاء، موضوعية):

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

2.3. الخصائص الداعمة أو المعززة للخصائص النوعية للمعلومات:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية السابقة هناك العديد من الخصائص التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المالية، ونذكر منها حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي اتفق فيه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASBعلى الخصائص النوعية المعززة التالية:[1]

[1]_ آيت محمد مراد، جرد نورالدين، مرجع سابق، ص 142،143.

1.2.3. القابلية للمقارنة:

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة ،أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة، و تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات ،كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.

2.2.3. قابلية التحقق:

وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.

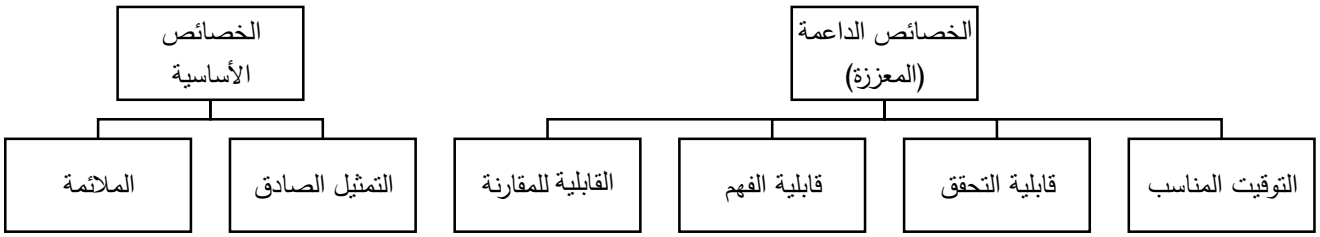
3.2.3. قابلية الفهم:

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

4.2.3.التوقيت المناسب:

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فان المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات، وفيما يلي شكل يوضح خصائص المعلومة المالية:

الشكل(1-1): الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

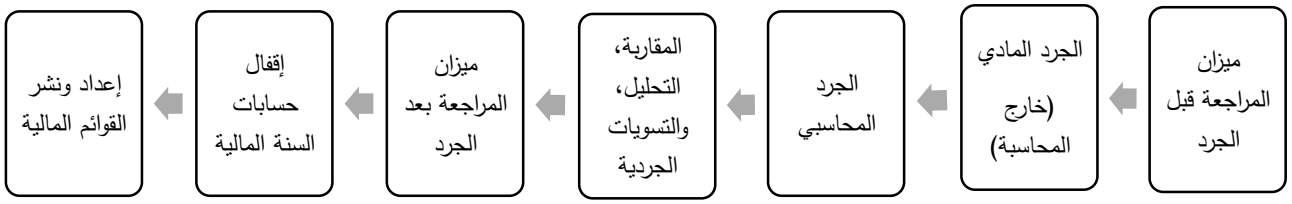


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على آيت محمد مراد، جرد نورالدين، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018، ص141-143.

في الأخير نستخلص العلاقة بين الالتزام بإجراء الجرد والخصائص النوعية للمعلومة المالية، حيث يساهم إجراء الجرد السنوي في تعزيز الخصائص النوعية من خلال تعزيز خاصية الملاءمة عبر توفير معلومات حديثة تعكس الواقع المالي للمؤسسة، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية مدروسة، كما يساهم في تحقيق التمثيل الصادق من خلال التحقق الفعلي من الأرصدة والبيانات المحاسبية وجميع الاصول والخصوم مما يضمن عرضها بدقة وحياد واكتمال، ويؤدي الجرد المنتظم وفق أسس ثابتة إلى تحسين القابلية للمقارنة بين الفترات المالية المختلفة، كما تدعم الوثائق والمستندات والبيانات الفعلية الناتجة عن الجرد القابلية للتحقق حيث يمكن مراجعتها وتدقيقها للتأكد من صحة المعلومات، إضافة إلى ذلك فإن تنظيم البيانات بعد الجرد بطريقة واضحة يسهل من القابلية للفهم خاصة للمستخدمين من غير المتخصصين، وأخيرا فإن إجراء الجرد في الوقت المناسب ودمج نتائجه في التقارير المالية يضمن وصول المعلومات في الوقت الملائم لاتخاذ القرارات.

بعد الانتهاء من عملية الجرد، وتحليل كافة الحسابات والتأكد من مختلف الأرصدة تأتي مرحلة الإقفال التي نصت عليها المادة 19 من القانون 07-11 والتي يمنع بعدها أي عملية تغيير أو تأثير على الأرصدة حيث تمثل عملية الإقفال أخر مرحلة من إجراءات الإقفال والتي يمكن تمثيلها على النحو التالي:

الشكل(1-2): إجراءات الإقفال المحاسبي:



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على إجراءات الإقفال المحاسبي المذكورة سلفا.

وبعد عملية إقفال الحسابات تأتي عملية إصدار ونشر القوائم المالية حيث يجب أن تعد هذه القوائم تحت مسؤولية المسيرين وأن تغلق في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ الاقفال وهذا ما نصت عليه المادة 27 من القانون07-11،[1] وتصدر هذه القوائم في غضون فترة أقصاها ستة أشهر بعد تاريخ الإقفال وهذا ما نصت عليه المادة 3.210، الصادرة في القرار التنفيذي رقم، 19.[2]

ذلك وما يقابله من المواد الصادرة في القانون التجاري والتي تنص على تاريخ إعداد القوائم المالية حسب المادة 716 والتي تلزم الشركات التجارية ذات الشخصية المعنوية عند قفل كل سنة مالية بوضع جرد بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ، كما يضعون أيضا حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال أربع أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية، بحيث تعرض هذه التقارير على الجمعية العامة للمصادقة عليها في أجل ستة أشهر اعتبارا من قفل السنة المالية هذا ما فصلت فيه المادة 557 بالنسبة لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، أما بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة فقد نصت المادة 584 على ذلك، وفيما يخص شركة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة فيضع المدير تقرير التسيير ويقوم بإجراء الجرد ويعد الحسابات السنوية، ويصادق عليها الشريك الوحيد بعد تقرير محافظي الحسابات في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ اختتام السنة المالية.[3]

بحيث يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية أي الاعتماد وفق ما يتطلبه المعيار رقم 10 هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ انتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم.[4] وعلى هذا فإن مدة الإقفال تتراوح منN/12/31 إلى غاية N/04/30 كأقصى تقدير.

---

[1]_قانون رقم، 07-11، مرجع سابق المادة 27ص 5.

[2]_ القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص22 .

[3]_ القانون التجاري الجزائري، الصادر بموجب الأمر رقم 75-59، مرجع سابق ص 98،104،147.

[4]_ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2014، ص 138.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد التطرق لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع إجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الدراسات العربية

من الدراسات العربية السابقة التي تقاطعت مع الدراسة الحالية، ما يلي:

أولا_ دراسة بودور شوريب، تقار عبد الكريم:

بعنوان **أعمال نهاية الدورة–منهجية إعداد الجرد المادي للأصول المادية**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد11، العدد01،2023.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الجرد في أعمال نهاية السنة على أنه يتم انجاز هذه الأعمال من طرف المؤسسة ابتداء من 12/31/ ن بمجرد الانتهاء من تسجيل جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بأنشطة المؤسسة خلال الدورة، ولذلك يتطلب العمل المحاسبي إجراء الجرد المادي والمحاسبي لجميع أصول المؤسسة من اجل قياس وتقييم هذه الأصول والقيام بإجراء جميع عمليات التسويات المحاسبية الأخرى.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن عملية جرد المخزونات والتثبيتات من أهم الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة، باعتبار هذه الأخيرة تقوم بمراجعة كل العمليات المحاسبية التي قامت بها خلال الدورة، وتسويتها وتصحيح أخطاء أعمال الجرد، كما خلصت هذه الدراسة كذلك إلى أن التدقيق الداخلي من خلال دوره الرقابي ودوره الإعلامي يساهم بشكل إيجابي وكبير في فعالية الجرد المادي للمخزونات والتثبيتات.

ثانيا_ دراسة كحول صورية:

بعنوان **دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الدراسية 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية وكيفية الاستفادة منها واستخدامها في تحسين اتخاذ القرارات، من خلال التركيز على مخرجات المحاسبة المالية، انطلاقا من تحليل القوائم المالية، المعلومات المحاسبية، وكذا نظام المحاسبة المالية، ومحاولة معرفة دور ومساهمة كل واحد منهم في تحسين اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إلى أن لمخرجات المحاسبة المالية دور كبير ومهم في تحسين اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية.

ثالثا_ دراسة عثمان مداحي.

بعنوان **القوائم المالية محدداتها ومميزاتها**، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 2، 2012، ص 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الترابط والتكامل بين مختلف القوائم المالية رغم اختلاف معلوماتهم وذلك عن طريق دراسة تفصيلية لكل قائمة مع ابراز محددات القوائم المالية.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه لا يمكن لأي قائمة منهم بمفردها مقابلة كافة الاحتياجات من المعلومات لذلك فهي تتميز بخاصيتي التكامل والترابط فيما بينها، وأنه لا يتم تحقيق أهداف هذه القوائم إلا بالالتزام بمحددين أساسيين هما المنفعة أكبر من التكلفة، والاهمية النسبية، بالإضافة الى هذين القيدين، لا بد من انتهاج سياسية الحيطة والحذر، وتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

من الدراسات الأجنبية السابقة التي تقاطعت مع الدراسة الحالية، ما يلي:

أولا: دراسة Boulahdour Mohammed Nida, Ouguenoune Hind

بعنوان:

Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies, Reviw El-maorizi, Vol 05, Numéro 02, Décembre 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة النصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بالمحاسبة وعلى رأسهم القانون07-11، مع تسليط الضوء على المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية في كل منها.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تستخدم مصطلحات متعددة في النصوص القانونية بالجزائر، مثل القوائم المالية، الوثائق التركيبية، الحسابات الاجتماعية، أو التصريحات السنوية. في هذا المقال، تم تسليط الضوء على هذا الاختلاف في إدراك هذه القوائم المالية من قبل مختلف النصوص القانونية.

حيث تطرق القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي إلى القوائم المالية بشكل مفصل، موضحا طبيعتها وطريقة عرضها، ومع ذلك لم تتبن النصوص القانونية واللوائح الأخرى هذا القانون، الذي دخل حيز التنفيذ منذ عام 2010. فقد أشار هذا القانون إلى بعض القوائم التي لم تذكرها النصوص الأخرى، مؤكدا على أهميتها في تحسين جودة المعلومات المالية، مثل جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال، والملاحق، هذا الوضع يثير عدة تساؤلات، أبرزها: لماذا لم تأخذ النصوص القانونية الأخرى هذه القوائم في الاعتبار؟ هل

يرجع ذلك إلى الجهل بها، أم أن اهتمامات هذه النصوص تختلف عن اهتمامات القانون 07-11 حاليا، هل يقوم معدو القوائم المالية بإعدادها وفقًا للقانون 07-11، أم يقتصرون فقط على القوائم المذكورة في النصوص الأخرى، مثل القانون التجاري والتشريع الجبائي.

ثانيا: دراسة SAMIA KISSI

بعنوان:

L'inventaire ou le bilan et le droit, revue Algerienne de droit maritime et des transports, Numéro 02, 2014

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز أهمية الجرد والميزانية في المؤسسات، خاصة فيما يتعلق بشفافية المعلومات المالية والإدارية، حيث تعد وسيلة أساسية لمراقبة المؤسسة وضمان دقة بياناتها المالية، واكدت الدراسات على التزام الشركات بإجراء الجرد السنوي للتحقق من القيم الحالية لالتزاماتها وأصولها، مما يعزز مصداقية التقارير المالية، وسلطت الضوء على التطور المستمر للمبادئ المحاسبية وطرق التقييم المحاسبي، وفقا للقوانين والمعايير الحديثة، لضمان تحقيق المؤسسات لأهدافها الاستراتيجية والمالية بكفاءة.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان الجرد عملية محاسبية ضرورية تهدف الى تحديد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم في المؤسسة، مما يجعله مرحلة أساسية لإعداد الميزانية، فبينما الجرد يوفر الجرد تفاصيل دقيقة حول مختلف العناصر المالية فهي تعمل على تجميع هذه البيانات في شكل تقرير، ولتحقيق هذا الهدف يتم اقفال جميع الحسابات في نهاية السنة، واهم نتيجة توصلت اليها الدراسة هي وجود إلزام قانوني لإعداد الجرد السنوي وفقا للمعايير المحاسبية والقانونية المحددة، وهذا لضمان الشفافية والمصداقية في المؤسسة

ثالثا: دراسة HAMDI MERIEM

بعنوان:

Annexe aux états financiers – innovation du système comptable financier, revue de droit et des sciences humaines, études économique, université Zian Achour, Djelfa

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ابتكارات النظام المحاسبي المالي من خلال انشاء مجموعة كاملة من البيانات المالية، ومن نقطة أخرى هدفت ابراز أهمية الملحق كعنصر اساسي في الحسابات السنوية، من الميزانية العمومية وقائمة الدخل، فهو يقدم معلومات إضافية للمساعدة في فهم الميزانية العمومية وبقية القوائم المالية.

خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هي ان الملحق هي أداة في خدمة المعلومات الموجهة للموردين، الجهات التنظيمية، المحاسبين الماليين والمستثمرين، فتطوير القانون التجاري امر ضروري للغاية، لان الفجوة بين قانون المحاسبة ونظام المحاسبة المالية والحسابات السنوية لا تزال قائمة الى يومنا هذا.

خلاصة:

يعد إقفال حسابات السنة المالية من أهم العمليات المحاسبية التي تنفذ في نهاية الدورة المالية، نظرا لدوره الأساسي في ضبط الأرصدة وإعداد القوائم المالية، التي تعكس بدقة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وقد تم في هذا الفصل التطرق إلى الأسس النظرية التي ترتكز عليها هذه العملية من خلال استعراض مختلف مراحل الدورة المحاسبية، ودور الجرد المادي والمحاسبي في مطابقة الأرصدة مع الواقع، إضافة إلى إبراز أهمية التسويات الجردية باعتبارها أداة محاسبية لتعديل الحسابات وضمان صحتها.

كما شمل هذا الفصل دراسة تفصيلية لإجراءات إقفال أهم الحسابات المرتبطة بمختلف الأصناف المحاسبية، وكذا الآثار المترتبة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال وأثرها على القوائم المالية، وتم التأكيد على أن الالتزام بمبادئ المحاسبة يساهم في تحسين جودة ارصدة الحسابات ومصداقية القوائم المالية.

حيث تم تدعيم الدراسة النظرية، من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع مما ساهم بتأسيس مرجعية نظرية تساعد في فهم الإشكالية المطروحة، وتشكل منطلقا لتحليل الواقع التطبيقي داخل المؤسسة الاقتصادية المدروسة.

الفصل الثاني: دراسة حالة حول إجراءات الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس

تمهيد:

تضمن الفصل الأول عرضا نظريا لموضوع إجراءات إقفال حسابات السنة المالية، حيث تم التطرق إلى أهميتها في ضمان دقة المعلومات المالية المقدمة، ومدى انعكاسها على مصداقية القوائم المالية المقدمة، غير أن الجانب النظري وحده لا يكفي لفهم الأبعاد العملية لهذه الإجراءات.

لذلك خصص الفصل الثاني لتطبيق ميداني تم من خلاله دراسة كيفية تنفيذ إجراءات الإقفال داخل شركة جزائرية، وهي شركة كوندور الكترونيكس الواقعة بولاية برج بوعريريج، وقد تم التركيز على الإجراءات المتبعة داخل الشركة خلال فترة الإقفال المحاسبي، وتأثير هذه الإجراءات على القوائم المالية النهائية.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم شركة كوندور الكترونيكس.

المبحث الثاني: إجراءات إقفال حسابات السنة المالية لشركة كوندور الكترونيكس.

المبحث الأول: تقديم شركة كوندور إلكترونيس

تعد شركة كوندور الكترونيكس من أبرز النماذج الرائدة في مجال الصناعات الإلكترونية في الجزائر، والتي تمكنت في وقت وجيز من فرض مكانتها في السوق المحلي والإقليمي، بفضل جودة منتجاتها وتنوع خدماتها، مدعومة بهيكل تنظيمي فعال يسهم في حسن سير النشاطات المختلفة داخل الشركة، وفي هذا المطلب سنقوم بعرض تقديم شامل حول هذه الشركة، مع التطرق إلى هيكلها التنظيمي العام، ثم التركيز على مديرية المالية والمحاسبة بإعتبارها إحدى أهم ركائز التسيير المالي والإداري داخل الشركة.

المطلب الأول: التعريف بشركة كوندور إلكترونيس

تعتبر " كوندور إلكترونيكس" شركة جزائرية متخصصة في الصناعات الإلكترونية والكهرومنزلية، تنشط ضمن مجمع بن حمادي، وتتمركز وحداتها الإنتاجية في المنطقة الصناعية بولاية برج بوعريريج، انطلقت كوندور الكترونيكس برؤية طموحة تهدف إلى تلبية حاجيات المستهلك الجزائري بمنتجات عصرية ذات جودة عالية، مع الاستفادة من التطور التكنولوجي المتسارع والاعتماد على موارد بشرية مؤهلة.

تعود بدايات الشركة إلى سنة 1997، حين شرع الإخوة بن حمادي في استيراد المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية، ومع تطور نشاطهم وحرصهم على بناء علاقة مباشرة مع الزبائن من خلال خدمات ما بعد البيع، قرروا إنشاء علامة تجارية جزائرية 100%، فكانت الانطلاقة الرسمية لشركة كوندور الكترونيكس في جوان 2002 بصفتها شركة ذات أسهم (SPA)، بعد تسجيلها رسميا في أفريل 2002 وفقا لأحكام القانون التجاري الجزائري، بدأت كوندور الكترونيكس نشاطها بتجميع بسيط للمنتجات المستوردة، لكنها سرعان ما انتقلت إلى مرحلة التصنيع المحلي بعد إدراكها لإمكانيات تقليص التكاليف وزيادة الكفاءة، وهو ما تجسد فعليا من خلال رفع نسبة الإدماج إلى أكثر من 80%، فقد بلغ حجم الاستثمار الأولي حوالي 300 مليون دينار جزائري، مما مكن الشركة من تحقيق نمو سريع وتوسع ملحوظ في السوق الوطني.

تضم شركة كوندور الكترونيكس اليوم، سبع وحدات إنتاج موزعة على مساحة إجمالية تقدر بـ 133.856 متر مربع، وتشغل أكثر من 4900 عامل بين مهندسين، تقنيين، وإداريين، موزعين بين برج بوعريريج والعاصمة، كما أنها توفر ما يقارب 500 منصب في خدمات ما بعد البيع المنتشرة عبر كامل التراب الوطني، فأصبحت منتجاتها متوفرة في جميع ولايات الوطن الـ 58، وتمكنت من التصدير إلى عدة دول على غرار (تونس، مصر، فرنسا، والإمارات).

الجدول (2-1): البطاقة الفنية لشركة كوندور الكترونيكس إلكترونيس

اسم الشركة	شركة ذات الأسهم كوندور الكترونيكس SPA CONDOR ELECTRONICS
الرمز التجاري	Condor
الشكل القانوني	شركة ذات أسهم SPA
رقم السجل التجاري	02B0462772
رقم التعريف الجبائي	000234046277228
تاريخ تأسيس الشركة	2002/02/09
تاريخ الدخول في الإنتاج	2002/11/23
العلامة المسجلة	تم تسجيلها في 30 أفريل 2003
قيمة رأسمال	4.277.000.000,00
رئيس مجلس الإدارة	بن حمادي عبد الرحمان
المدير العام	أحمد حروز
العنوان	المنطقة الصناعية طريق مسيلة نهج 70 ....161 برج بوعريريج 34000-الجزائر
البريد الإلكتروني	info@condor.dz
الشركاء الاستراتيجيين	الشركاء الاستراتيجيين:.MIDEA. HISENSE GREE (الصين) وDONGBU DAEWOO (كوريا الجنوبية) وINTELMICROSOFT (الولايات الأمريكية المتحدة) وVASTEL (تركيا) وUNIONAIRE (مصر).
المساحة	133.856 متر مربع
متوسط رقم الأعمال لمدة اخر5 سنوات	80 .364 .980 .627 DA

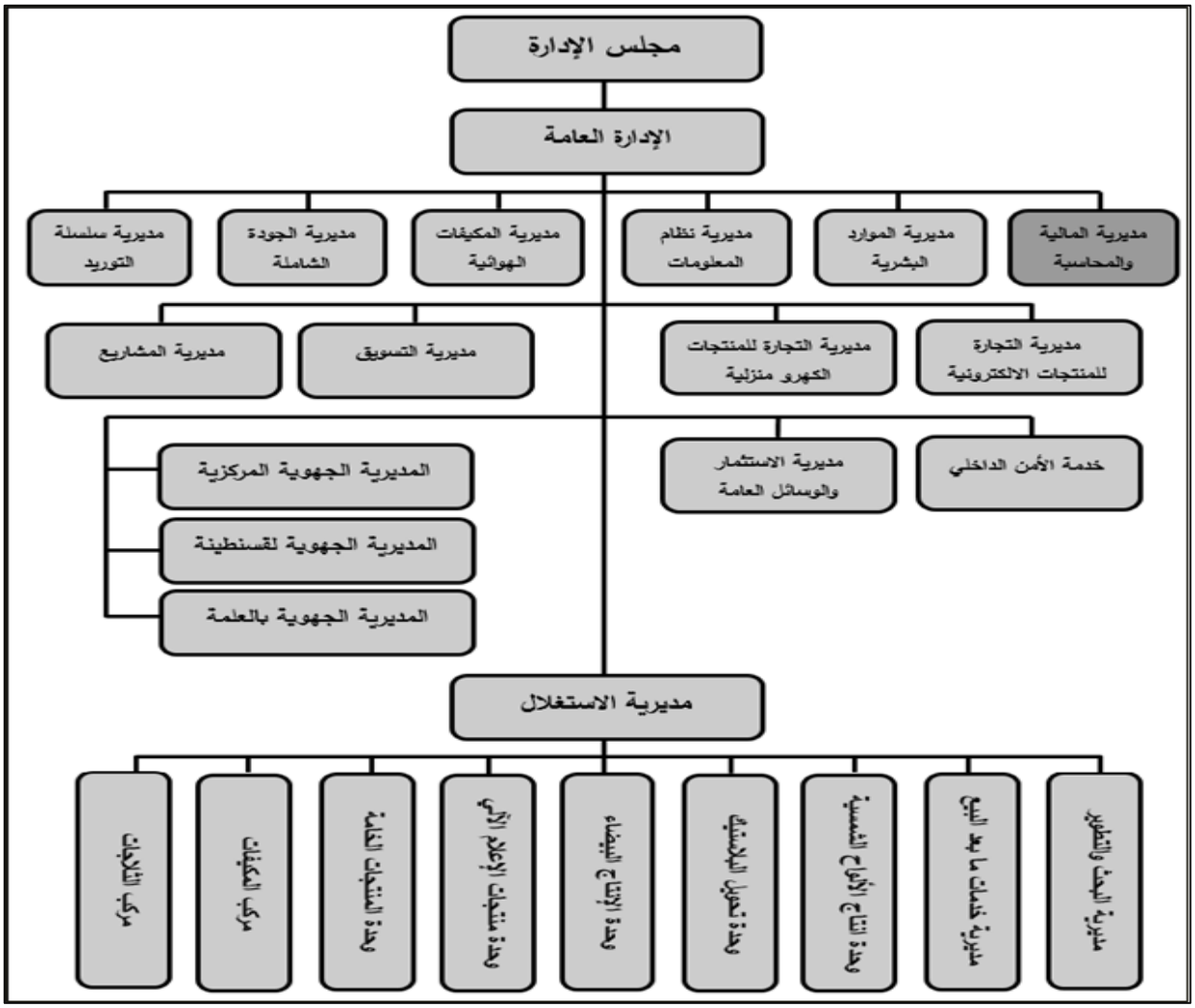
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة كوندور الكترونيكس.

تبرز البطاقة الفنية لشركة كوندور الكترونيكس بوضوح قدرات الشركة الصناعية والمالية، وذلك ما يوضحه رأس مالها المقدر ب 4.277.000.000 دج، ومساحتها المقدرة ب 133.856، وكذلك متوسط رقم أعمالها والمتمثل في 80.354.980.627 دج، وهذا ما يعكس حجم نشاطها وإمكانياتها الإنتاجية، كما أن شراكاتها مع شركات عالمية ك **MIDEA،HISENSE، GREE** ، و**MICROSOFT**، تمثل دعما تقنيا وتجاريا يساهم في تعزيز موقعها في السوق.

أولا_ الهيكل التنظيمي العام لشركة كوندور إلكترونيكس:

يعتمد التنظيم الإداري لشركة كوندور الكترونيكس على هيكل هرمي مدروس يساهم في توزيع المهام والمسؤوليات بشكل فعال بين مختلف المديريات، وذلك لضمان السير الحسن للأنشطة اليومية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، يمكن تمثيل الهيكل الوظيفي بشركة كوندور الكترونيكس في المخطط التالي:

الشكل(2-1): الهيكل التنظيمي لشركة كوندور الكترونيكس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة كوندور الكترونيكس.

يتربع المدير العام على رأس هذا الهيكل، ويشرف مباشرة على مجموعة من المديريات المتخصصة، من بينها:

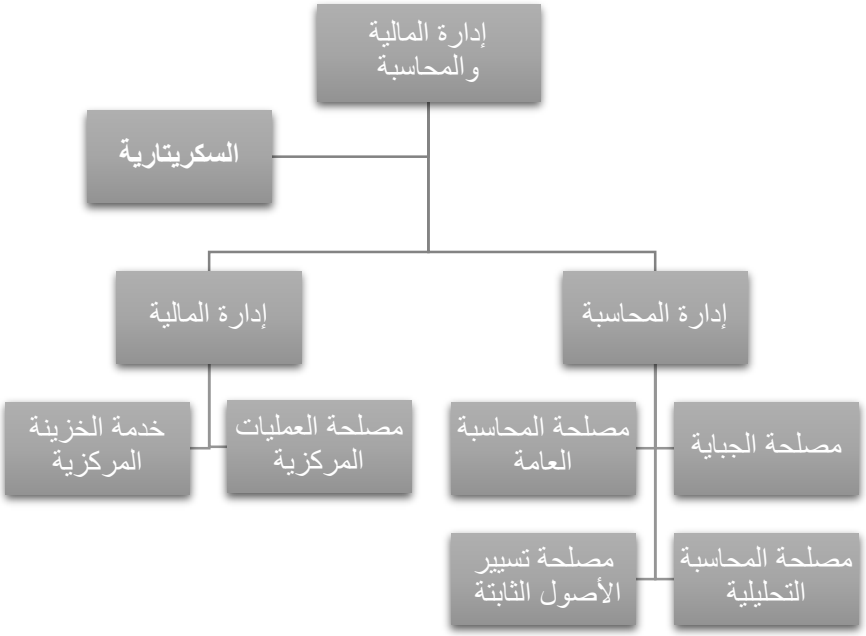
- المديرية العامة: تشرف على استدامة الشركة، حماية الأفراد والممتلكات، تحسين النتائج، ممارسة السلطة القانونية، والحفاظ على صورة الشركة.
- مديرية المالية والمحاسبة: تشرف على مراقبة جميع العمليات المالية، وتعد التقارير والمخططات المالية للشركة.
- مديرية الموارد البشرية: تتكفل بتسيير المسار المهني للعاملين، وتشرف على التوظيف والتكوين والتقييم.
- مديرية الإنتاج: تسير عمليات التصنيع والمراقبة التقنية في مختلف الوحدات الإنتاجية.
- مديرية التسويق والمبيعات: تعنى بترويج المنتجات وتحليل السوق لضمان تحقيق أهداف المبيعات.
- مديرية الجودة: تسهر على مطابقة المنتجات للمعايير الوطنية والدولية، وتتابع برامج التحسين المستمر.
- مديرية المشتريات: تضمن توفير جميع المواد الأولية والمستلزمات اللازمة للإنتاج.
- مديرية البحث والتطوير: تلعب دورا محوريا في ابتكار حلول جديدة وتطوير المنتجات الحالية.
- مديرية الإعلام الآلي: تسير النظام المعلوماتي وتؤمن صيانة وتطوير الأجهزة والشبكات.
- مديرية الصيانة والخدمات التقنية: تتابع كل ما يخص صيانة الآلات والتجهيزات داخل الشركة.
- مديرية سلسلة الإمداد (SCM): تضمن تزويد وحدات الإنتاج بالمواد، وتدير المخزون وعمليات التحضير والتوزيع.

يعد هذا التنظيم أداة ضرورية لضبط العلاقات الوظيفية وتجنب التداخل في المهام، مما يساهم في رفع الكفاءة التشغيلية.

ثانيا_ الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة:

تعتبر مديرية المالية والمحاسبة من أهم المديريات في شركة كوندور الكترونيكس، نظرا لمسؤوليتها المباشرة عن متابعة الوضعية المالية للشركة، وضمان حسن سير العمليات المحاسبية والمالية، وفقا للمعايير المعتمدة، ويكون هيكلها التنظيمي في كالتالي:

الشكل(2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة بشركة كوندور الكترونيكس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة كوندور الكترونيكس.

ينقسم هذا الهيكل إلى إدارتين ومجموعة من المصالح الفرعية، وهي:

- إدارة المالية: تسير السيولة المالية، وتتابع العمليات البنكية، وتعد التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية.
- إدارة المحاسبة: تسجل جميع العمليات التجارية والمالية بدقة، وتعد الجداول المحاسبية، مثل جدول حسابات النتائج والميزانية.
- مصلحة المحاسبة العامة: تقوم بمسك الحسابات حسب المخطط الوطني للمحاسبة (حساب المورد، الزبائن ...).
- مصلحة المحاسبة التحليلية: تهتم بتحليل التكاليف وتحديد هوامش الربح والخسارة.
- مصلحة الأصول الثابتة: تتبع وتسجل الأصول الثابتة مثل المباني، الآلات.... وتقوم بحساب الإهتلاكات.
- مصلحة التسيير: عملها مراقبة حسن سير الإدارة ومراقبة الأداء المالي تقديم تقارير بشكل دوري.
- إدارة مالية: تسير السيولة المالية، وتتابع العمليات البنكية، وتعد التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية.

- مصلحة التحليل المالي: تقوم بدراسة وتحليل المؤشرات المالية، وتقديم تقارير تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات استراتيجية.
- مصلحة الجباية: تعمل على مراجعة الحسابات، وتهتم بحساب ودفع الضرائب المختلفة وإعداد التصريحات اللازمة للإدارة الجبائية.

يمكن هذا التنظيم الداخلي من تقسيم العمل بين الفرق حسب التخصص، مما يسهل عملية المتابعة الدقيقة والتحكم في الموارد المالية للشركة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة المكونة من جانبين نظري وتطبيقي فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات العلمية لجمع المعلومات ذات العلاقة بموضوع الدراسة والتي تمثلت في:

أولا_ الملاحظة:

أدت الملاحظة دورا هاما خلال مرحلة إعداد هذه الدراسة وما قبلها، إذ مثلت الملاحظة المحرك الأساسي لبناء الإشكالية حول موضوع إجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا من خلال عديد المواقف والممارسات المحاسبية المرتبطة بعملية الإقفال المحاسبي داخل الشركة خلال فترة إنجاز الجانب التطبيقي، الأمر الذي أدى في الكثير من الأحيان إلى محاولة المقاربة الفكرية بين ما يحدث في الواقع العملي من خطوات وإجراءات تتعلق بإقفال الحسابات، ومحاولة البحث عن تفسيراتها وتحليلها ضمن الوثائق المحاسبية والقوائم المالية لشركة كوندور الكترونيكس، وقد مثل كل ما سبق نقطة الانطلاق لطرح الإشكالية، تحديد الأهداف المراد بلوغها، واختيار شركة كوندور الكترونيكس ميدانا للدراسة.

ثانيا_ تحليل الوثائق المحاسبية:

تم الاعتماد على الوثائق المحاسبية كمصدر أساسي لجمع المعلومات، وقد تم تحليل وثائق الشركة وتقاريرها المحاسبية بهدف فهم وتتبع ممارسات الشركة المتعلقة بإجراءات إقفال حسابات السنة المالية، حيث أنجز هذا التحليل في إطار الدراسة التي تمت سنة 2025 بخصوص إجراءات إقفال سنة 2024، مما أتاح رصد كيفية تنفيذ إجراءات الإقفال، والوقوف على مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات، وكفاءة النظام المالي المعتمد داخل الشركة.

المبحث الثاني: إجراءات إقفال حسابات السنة المالية لشركة كوندور الكترونيكس

بعد الانتهاء من الفصل النظري والإحاطة بمختلف المفاهيم ذات العلاقة بإجراءات الإقفال المحاسبي، وبعد التعريف بميدان الدراسة "شركة كوندور الكترونيكس" والذي تم اختياره بسبب:

- تم اختيار شركة كوندور الكترونيكس كميدان للدراسة نظرا لكونها مؤسسة ذات حجم كبير ونشاطات متنوعة تشمل الأنشطة التجارية والصناعية والأشغال العمومية، بالإضافة إلى كونها فرعا ضمن مجمع شركات، كما تتميز بحجم عمليات كبير جدا مقارنة بغيرها من المؤسسات، الأمر الذي يخلق تحديات خاصة في عمليات الإقفال المحاسبي لا تظهر عادة في الشركات ذات الأنشطة المحدودة أو الأحجام الصغيرة.

من خلال ما سبق سيتم في هذا المبحث التطرق تطبيقيا لإجراءات الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس من خلال مطلبين:

المطلب الأول: إجراءات ومراحل الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس

في ظل الخضوع لنفس الأطر القانونية والإجراءات المحاسبية المتبعة في المؤسسات الاقتصادية، قد يعتقد أن هذه العوامل ستؤدي إلى نفس جودة الأداء في تطبيق إجراءات الإقفال المحاسبي بين المؤسسات، إلا أن الواقع العملي قد يظهر وجود تفاوتات كبيرة في مدى الالتزام والدقة عند تنفيذ هذه الإجراءات رغم التشابه في الطرق والمعايير المتبعة، حيث تختلف نتائج المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير بسبب اختلاف طرق وأساليب تنفيذ إجراءات الإقفال، فبينما تلتزم بعض المؤسسات بالإجراءات القانونية اللازمة والمعايير المحاسبية الصارمة والدقة في عمليات الجرد والتحليل والتسوية، قد تعتمد مؤسسات أخرى على إجراءات أقل صرامة مما يؤدي إلى تباين في مصداقية القوائم المالية المعلنة، هذا ما يؤكد على أن إجراءات الإقفال عملية استراتيجية تؤثر بشكل مباشر على مصداقية المعلومة المالية وعلى قدرة المؤسسة على تقييم أدائها بشكل موضوعي، حيث أن أي تهاون في عمليات الجرد، أو عدم الدقة في معالجة التسويات، أو تأجيل تسجيل بعض العمليات، يمكن أن يؤدي إلى تحريف النتائج النهائية ويعطي صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة.

قبل التعمق في الجانب التطبيقي للدراسة، والذي يُهدف من خلاله إلى إبراز مدى تطبيق شركة كوندور الكترونيكس لإجراءات إقفال حسابات السنة المالية، ومدى تأثير ذلك على دقة وشفافية القوائم المالية الختامية، كان من الضروري أولا التحقق من احتواء شركة كوندور الكترونيكس على إجراءات إقفال مكتوبة ورصينة بما يضمن جودة الإقفال المحاسبي، وعليه تم التوجه إلى مديرية المالية والمحاسبة بالضبط إلى مصلحة الإقفال

والتوحيد المحاسبي حتى يتم الوقوف على مدى امتلاك شركة كوندور الكترونيكس إجراءات مكتوبة توضح وبدقة مراحل إقفال الحسابات مع فحص الواقع العملي لهذه الإجراءات وتحليل كيفية تعاملهم مع مختلف الحسابات عند نهاية كل سنة مالية.

بعد التوجه إلى المصلحة المختصة كان أول إجراء تم القيام به هو طلب نسخة من إجراءات الإقفال المحاسبي بهدف الاطلاع على الإطار الإجرائي المعتمد من طرف الشركة، والتمكن من ضبط الإطار العام للدراسة الميدانية بشكل صحيح ، حيث تبين أن الشركة لا تعتمد على دليل أو وثيقة رسمية مكتوبة توضح بالتفصيل إجراءات ومراحل الإقفال المحاسبي، بل يتم تنفيذ هذه العملية اعتمادا على الخبرة المتراكمة لدى الطاقم المحاسبي، وحسب ما تفرضه طبيعة النشاط السنوي وحجم العمليات، الأمر الذي يعطي انطباعا سلبيا على مدى التزام الشركة بالإجراءات المحاسبية المطلوبة حتى أن غياب إجراءات مكتوبة ورسمية من شأنه أن يجعل الشركة عرضة للوقوع في الأخطاء وعدم التزام المصالح بمراحل الإقفال وكذا التواريخ الممنوحة لهم لتسليم الوثائق الثبوتية والمستندات للقيام بالتحليل والتأكد من الأرصدة، خاصة في ظل غياب توثيق منهجي يساعد على توحيد الرؤية بين مختلف الأشخاص أو المصالح داخل الشركة الذين لهم علاقة بعملية الإقفال المحاسبي، كما قد يؤدي هذا الأمر إلى تأخير في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبا على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في الوقت المناسب، ومما يثير الانتباه أن شركة بحجم كوندور الكترونيكس بالنظر إلى تعدد نشاطاتها وضخامة عملياتها، كان من الضروري أن تعتمد على إجراءات مكتوبة ومنظمة بدقة، وذلك لتفادي نسيان أو إغفال أي مرحلة أساسية قد تؤثر سلبا على عملية الإقفال وكذا تجنب تضارب المصالح وضمان انسجام وتناسق العمل، وفي ظل غياب هذه الإجراءات المكتوبة اضطررنا إلى تتبعها من خلال الوقوف عليها باستخدام أداة الملاحظة وهذا من خلال حضور عملية الإقفال من انطلاقها بتاريخ 12/20 وإلى غاية 04/20.

حيث يمكن تلخيص الإجراءات ومراحل الإقفال غير المكتوبة والمتعارف عليها من خلال المراحل التالية:

أولا_ الجرد خارج المحاسبة (الجرد المادي):

مع بداية مراحل إجراءات إقفال حسابات السنة المالية، تم الشروع مباشرة في تنفيذ عملية الجرد الفعلي للأصول والخصوم حيث يتم إحصاءها ماديا، دون الاعتماد مباشرة على سجلات المحاسبة، بل عبر تقارير فعلية يتم إعدادها ميدانيا في المخازن، في الورشات أو مكان تواجد الأصول، قصد الوقوف بدقة على الوضعية الحقيقية لمختلف عناصر الشركة.

ثانيا_ عملية توقيف التسجيل المحاسبي:

بالتزامن مع تقدم عمليات الجرد الميداني، شرع الطاقم المحاسبي في تنفيذ مرحلة توقيف بعض الحسابات وعليه تم طرح تساؤل حول كيفية التحكم في عملية تسجيل القيود المحاسبية مع اقتراب نهاية السنة المالية، خاصة في ظل حاجة المحاسبين إلى ضبط الأرصدة قبل انتهاء عملية الجرد، حيث تم الوقوف والتصريح من طرف المختصين على أن الشركة لا تتبع أسلوب الإيقاف الكامل للتسجيلات، وذلك نظرا لضخامة حجم العمليات وتعدد الزبائن والموردين، هذا ما يجعل التحكم الكامل في التسجيلات المحاسبية أمرا غير ممكن، وبالرغم من ذلك يتم توجيه المصالح الداخلية نحو محاولة الحد من تسجيل العمليات الجديدة خلال فترة الإقفال، كما تجدر الإشارة الى أنه تم إرسال بريد إلكتروني من طرف مدير مديرية المالية والمحاسبة يلزم فيه بوقف التسجيلات واستقبال الملفات بتاريخ 20 جانفي، غير أن هذا التوجيه لم يتم الالتزام به، واستمر التسجيل إلى غاية منتصف شهر أفريل، ذلك ومع اقتراب الآجال القانونية الخاصة بنشر القوائم المالية فإن استمرار تسجيل العمليات دون ضبط دقيق يعرض المؤسسة لخطر عدم احترام تلك الآجال، كما يؤدي هذا الوضع إلى صعوبة في استخراج ميزان مراجعة نهائي يعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة، مما يصعب إجراء المطابقات اللازمة لمختلف الحسابات، الأمر الذي يفتح باب الوقوع في أخطاء محاسبية قد تمر دون اكتشافها، وعليه تصبح عملية تحليل الأرصدة أكثر تعقيدا حيث يصبح من الصعب تحديد الأرصدة الصحيحة من تلك التي تحتاج إلى تسويات، وفي ظل هذه التحديات تظهر الحاجة إلى اتخاذ إجراءات صارمة ومهيكلة لإيقاف التسجيلات المحاسبية في الوقت المناسب بما يضمن انطلاق عملية الإقفال في ظروف مثالية، ويوفر للشركة وقتاً كافيا لمراجعة وتحليل ومعالجة كل الأرصدة والعمليات قبل المصادقة على القوائم المالية.

ثالثا_ إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد:

مع تقدم مراحل الإجراءات الأولية وتبلور صورة أولية عن الوضعية المالية، تم المرور إلى مرحلة استخراج ميزان المراجعة قبل الجرد باعتباره خطوة أساسية، وذلك من أجل تحديد الحسابات التي تحتاج إلى تسويات (مثل الحسابات المتعلقة بالمخزون، الزبائن، الموردين، الأجور، الضرائب)، فمثلا يتم القيام بإعداد ميزان مراجعة مساعد لحسابات الزبائن والموردين ومقارنة الرصيد في هذا الأخير مع ميزان المراجعة الأصلي للتأكد من صحة الأرصدة.

رابعا_ مقاربة الجرد الفعلي مع الأرصدة المحاسبية:

في مرحلة لاحقة، شرع الفريق المحاسبي في مقاربة الأرصدة المحاسبية مع نتائج الجرد الفعلي، حيث يتم من خلالها مقاربة الأرصدة الموجودة في المحاسبة ومع الأرصدة الموجودة خارج المحاسبة من خلال تقارير الجرد

ومختلف الوثائق الثبوتية، حيث سيتم التفصيل في هذا العنصر من خلال المطلب الثاني الذي يختص في إجراءات الجرد وتسوية الحسابات باعتباره العنصر الأهم لهذه الدراسة.

خامسا_ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد:

وبعد الانتهاء من تسجيل الفروقات وإجراء التسويات، تم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، الذي يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بعد إدراج جميع التسويات، ويعتمد عليه لإعداد القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق).

سادسا_ مراجعة نتائج الإقفال قبل المصادقة عليها:

في خطوة تالية تميزت بالجدية والصرامة، تم عرض نتائج إجراءات الإقفال أمام مدير المالية والأشخاص المختصين، حيث تم تدقيق العمليات، قصد التحقق من مدى مطابقتها للمعطيات الميدانية، حيث أن هذا الإجراء يعكس حرص المؤسسة على ضمان دقة المعلومات المالية ومصداقيتها قبل المصادقة النهائية عليها.

سابعا_ المصادقة الرسمية لإجراءات الإقفال المحاسبي:

عقب المصادقة المبدئية، انتقلت الشركة إلى مرحلة رسمية تمثلت في اعتماد نتائج الإقفال من خلال موافقة صادرة عبر بريد إلكتروني رسمي من مدير المالية والأطراف المختصة، حيث تم بموجب هذه الموافقة الكتابية تثبيت الأرصدة النهائية والتسويات المحاسبية، مما منح شرعية داخلية للوضعية المالية النهائية وسمح بالانتقال إلى مرحلة الإقفال الرسمي للحسابات.

ثامنا_ الإقفال المحاسبي النهائي للحسابات:

بعد انتهاء مرحلة المصادقة الداخلية، شرع في تنفيذ عملية الإقفال النهائي للحسابات، والتي شملت إقفال الحسابات المؤقتة المتعلقة بالأعباء والإيرادات، بالإضافة إلى الحسابات الخاصة بالتسويات الجردية والأرصدة الانتقالية، وقد أسفر هذا الإجراء إلى ترصيد كل من الإيرادات والأعباء وتحويلها إلى حساب نتيجة السنة المالية، مما مهد لإعداد القوائم المالية الختامية بطريقة رسمية ومنظمة، وفقا لما نص عليه القانون 07-11 والمراسيم التابعة له.

بالاستناد على التحليل السابق و من خلال ما تم التطرق إليه من الإجراءات المعتمدة داخل شركة كوندور الكترونيكس، تبين أن اعتماد الشركة على الخبرة العملية للفريق المحاسبي قد ساعد في تحقيق مرونة كبيرة في معالجة العمليات المحاسبية، مما يضمن التكيف مع التغيرات المستمرة في النشاط الاقتصادي، ومع ذلك يشكل

غياب الإجراءات المكتوبة والمنظمة لعملية الإقفال المحاسبي نقطة ضعف رئيسية قد تعرقل القدرة على تتبع العمليات بشكل دقيق، وتتيح إمكانية حدوث اختلافات في طرق المعالجة بين الفرق والأقسام المحاسبية المختلفة، وبالتالي تظهر الحاجة الملحة لوضع دليل رسمي لإجراءات الإقفال، والذي سيساهم في توحيد الممارسات المحاسبية داخل الشركة، هذا التوحيد سيؤدي إلى رفع مستوى الشفافية في المعاملات المالية، كما سيعزز من مصداقية المعلومات المالية المقدمة للأطراف الداخلية والخارجية، حيث سيتم التأكد من أن هذه البيانات التي يتم تقديمها تمت معالجتها وفقا لإجراءات محددة ودقيقة، مما يعزز الثقة في التقارير المالية ويقلل من حدوث أخطاء أو تباين في المعالجة.

المطلب الثاني: الجرد خارج المحاسبة، تحليل الحسابات، والتسوية النهائية

بعد الوقوف ميدانيا على مختلف إجراءات الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس، سيتم من خلال هذا المطلب التعمق في إحدى هذه المراحل والإجراءات ويتعلق الأمر بتحليل وتسوية وإقفال الحسابات، إذ أن شركة كوندور الكترونيكس تعتمد في تحليل وتسوية حساباتها على تسلسل الأصناف السبعة المنصوص عليها ضمن النظام المحاسبي المالي (scf).

نظرا لتوسع نشاط شركة كوندور الكترونيكس وكبر حجمها الأمر الذي انعكس على كثرة حساباتها المالية وتفرعها، فإن هذه الدراسة ستركز على بعض الحسابات فقط ضمن مختلف الأصناف، إذ سيتم التركيز على الحسابات التي تحتاج إلى تحليل وتسوية كل سنة نظرا لخاصيتها.

أولا_ تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف الأول " الأموال الخاصة":

تتطلب حسابات الأموال الخاصة دقة واهتماما بالغين أثناء التحليل والتسوية، نظرا لكونها المصدر الرئيسي لتمويل نشاط الشركة وذلك ما يجعل ضبطها بشكل صحيح ضرورة محاسبية، وعليه سيتم التطرق إلى بعض الحسابات.

الأساسية ضمن هذا الصنف:

1. الحساب(101) رأس مال الشركة:

شرعت شركة كوندور الكترونيكس في معالجة الحسابات الواجب فحصها وتسويتها في إطار عملية الإقفال وفق تسلسل منهجي يراعي الأهمية النسبية لكل حساب، حيث كانت الانطلاقة من مراجعة حساب رأس المال والذي يتطلب التحقق من مدى ثباته أو تعديله سواء بالزيادة أو التخفيض خلال السنة المالية، حيث تستند هذه العملية من الناحية التنظيمية على فحص الوثائق القانونية المعتمدة، و يتم هذا التحقق من خلال الرجوع إلى سجل

المداولات وهو الوثيقة الرسمية التي تدون فيها قرارات الشركاء أو الجمعية العامة والمتعلقة بجميع التعديلات الأساسية ومنها تعديل رأس المال، غير أن ما لوحظ خلال الدراسة الميدانية التي أجريت لدى شركة كوندور الكترونيكس أن هذه الأخيرة لا تعتمد على سجل المداولات خلال هذه المرحلة من عملية الإقفال، بل تكتفي بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة، إلا أن هذا الإجراء لا يعد كافيا وموثوقا بنسبة كبيرة وذلك لأن القانون الأساسي قد يتعرض للتعديل خلال السنة، وقد يتم إصدار نسخة جديدة منه دون وجود أي إشعار يوحي بذلك، وبالتالي فإن الاعتماد فقط على النظام الأساسي دون وجود سجل مداولات يعرض العملية لخطر السهو والإغفال مما قد يؤدي إلى إدراج بيانات غير محدثة في القوائم المالية، وبعد الاطلاع على اخر قانون أساسي توفر لدى مصلحة الإقفال والتوحيد اتضح من خلاله عدم وجود أي تعديلات تخص حساب رأس المال وبالتالي عدم وجود أي تسوية لهذا الحساب.

2. الحساب (12) نتيجة السنة المالية:

تم التطرق أيضا ضمن سياق الدراسة الميدانية إلى معالجة توزيع النتيجة المالية والتي تعد من الخطوات الأساسية في نهاية الدورة المالية، حيث تتم هذه العملية بناء على قرار صادر عن الجمعية العامة العادية للمساهمين والذي يوثق من خلال محضر الجمعية العامة وهو الوثيقة القانونية التي يتم الاستناد عليها خلال مرحلة تحليل وإقفال الحسابات، وقد تم بناء على هذه الوثيقة تسجيل القيد المحاسبي التالي لتجسيد توزيع النتيجة كما ورد في المحضر المعتمد:

		-------2024/06/30--------		
120		نتيجة السنة المالية	2.199.130.126	
	106	الاحتياطات الاختيارية		1.759.304.100,8
	11	الترحيل من جديد		439.826.025,2
		تسجيل قيد توزيع النتيجة (ربح)		

- لم يتم وضع أي مبالغ ضمن حساب الاحتياطات القانونية كون شركة كوندور الكترونيكس قد استوفت الحد القانوني المقدر ب 10% من رأس المال.

3. الحساب (18) حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة:

من بين الجوانب التي تمت ملاحظتها خلال الوقوف على إجراءات الإقفال المحاسبي بشركة كوندور الكترونيكس هي ما يتعلق بالعمليات الداخلية بين الوحدات أو الفروع التابع لها، وبالتحديد فيما يخص تبادل

البضائع والخدمات، حيث تمت ملاحظة وجود اختلالات ملموسة على مستوى المخزون، إلى جانب تسجيل تناقضات وخلافات محاسبية بين مختلف الوحدات بشأن الكميات والأسعار المحولة، وهذا ما يعطي انعكاسا سلبيا على دقة الجرد النهائي، وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي وضع الحساب (18) تحت تصرف الشركات وذلك لتسجيل مختلف التبادلات والعمليات البينية بهدف تحقيق التتبع والشفافية وضمان المطابقة بين الأرصدة المسجلة في كل وحدة، فلو أن شركة كوندور الكترونيكس قامت بتفعيل هذا الحساب وتم من خلاله إدراج العمليات المشتركة بين وحداتها لكان بإمكانها تجنب العديد من المشاكل والاختلالات المسجلة، فغياب هذا الحساب عن التطبيق العملي يحرم الشركة من أداة رقابية، تنظيمية، فعالة تسهل ضبط العلاقات بين الوحدات وتسهم في تحسين جودة المعلومات المالية المعروضة.

ثانيا_ تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف الثاني " حسابات التثبيتات":

تعتبر حسابات التثبيتات جزء مهما من محاسبة المؤسسة لارتباطها المباشر بنشاط المؤسسة اليومي، وعليه فإن متابعتها بدقة خلال السنة وخاصة عند الإقفال أمر ضروري للتأكد من صحتها وتطابقها مع الواقع، وفي هذا السياق سيتم عرض وتحليل بعض الحسابات الأساسية التي تندرج ضمن هذا الصنف:

1.الحساب (20) التثبيتات المعنوية:

في إطار التحليل والمقاربة المرتبطة بعملية الإقفال وإجراء التسويات، تبين أن الفرق المختصة إداريا تتولى مهام فحص ومراجعة العقود والوثائق القانونية المرتبطة بهذه الأصول مع التحقق من استمرار استعمالها وقيمتها الاقتصادية، وفي الحالات التي يثبت فيها أن الأصل لم يعد مستخدما يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسجيل التسويات المحاسبية، وبالتنسيق مع فريق مصلحة الإقفال المحاسبي والتوحيد وبعد مراجعة مختلف الفواتير والعقود الخاصة باقتناء هذه الأصول وبعد التأكد من صحة الإهتلاك وفق العمر الافتراضي من خلال جدول الاهتلاك الخاص بالتثبيتات المعنوية فقد تم تسجيل قيد الإهتلاك الخاص بسنة 2024 على النحو التالي:

		----------2024/12/31-------		
680		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1.493.792.083	
	280	إهتلاك التثبيتات المعنوية		1.493.792.083
		تسجيل قسط اهتلاك التثبيتات المعنوية		

2. الحساب (21) التثبيتات العينية:

تقوم شركة كوندور الكترونيكس بإجراء جرد سنوي لكافة تثبيتاتها العينية بالاعتماد على فرق مختصة يتم تكوينها داخل الشركة، بحيث يتم تقسيم هذه الفرق وتوزيعها على جميع الوحدات الإنتاجية والإدارية ويتم تكليف كل فرقة بجرد قسم أو وحدة معينة وفق خطة عمل محددة مسبقا، وعليه تستند هذه الفرق على بطاقات التثبيت للتحقق من الوجود الفعلي له من حيث موقعه ورقمه التسلسلي وحالته، وبعد الانتهاء من عملية الجرد يقوم المسؤول عن كل فرقة بإعداد تقرير جرد مفصل يحتوي على جميع الملاحظات بحيث يتم عرضه على مدير المالية والمحاسبة من أجل المصادقة عليه ليعتمد لاحقا كوثيقة رسمية في عمليات المقارنة مع السجلات المحاسبية.

بعد عملية الجرد الميداني تأتي مرحلة المقاربة بين نتائج الجرد المادي والسجلات المحاسبية، بحيث يتم إجراء التسويات اللازمة في حالة وجود فروقات مثل أصول مفقودة أو متلفة أو أصول موجودة فعليا وغير مسجلة محاسبيا وذلك بعد إجراء تحقيقات داخلية، وبناء على نتائج المقاربة تبين أنه لا توجد أي فروقات تحتاج إلى تسويات، وبعد استكمال الإجراءات المطلوبة تم تسجيل قيد الإهتلاك الخاص بهذه التثبيتات ضمن تسويات الإقفال لسنة 2024على النحو التالي:

		----------2024/12/31-------		
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1.879.745.878	
	281	إهتلاك التثبيتات العينية		1.879.745.878
		تسجيل قسط اهتلاك التثبيتات العينية		

3. الحساب (22) التثبيتات في شكل امتياز:

في إطار عملية الجرد السنوي وتحليل ومقاربة حسابات التثبيتات، تم التطرق إلى الحساب 22 المتعلق بالتثبيتات في شكل امتياز، وعليه تمت مراجعة شاملة لعقود الامتياز المرتبطة بهذه الأصول، مع التركيز على شروطها القانونية ومدى الالتزام بها، حيث شملت هذه المراجعة التحقق من استمرار استغلال هذه التثبيتات في إطار الأهداف المحددة عند اقتنائها، وكذلك التأكد من مدى صحة احتساب الاهتلاك المتعلق بهذه الأصول وذلك من خلال مراجعة جداول الاهتلاك المرتبطة بها، حيث تم خلال هذه المرحلة إجراء مقاربة دقيقة بين الوضعية الفعلية للأصول المسجلة في هذا الحساب، وما تم معاينته ميدانيا، وما هو مدون في السجلات المحاسبية، وبناء

على نتائج هذه المقاربة والتحليل تم اتخاذ الإجراءات المحاسبية اللازمة وكذلك تسجيل قيد الاهتلاك الخاص بهذه التثبيتات لسنة 2024 وكان كالتالي:

		-------2024/12/31--------		
682		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخ القيمة	2.091.308.915	
229		حقوق مانح الإمتياز	1.394.205.944	
	282	إهتلاك التثبيتات المعنوية		3.485.514.859
		تسجيل قسط اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز		

4. الحساب (23) التثبيتات الجاري إنجازها:

بناء على ما تم استخلاصه من خلال الدراسة الميدانية بشركة كوندور الكترونيكس، اتضح أن التثبيتات الجاري إنجازها تقسم إلى قسمين، تثبيتات تنجزها الشركة لنفسها بوسائلها الذاتية وأخرى تنجز من طرف متعاملين خارجيين في إطار تعاقدي، وعليه تم التركيز على التثبيتات التي انتهت الشركة من إنجازها وكيف يتم التعامل معها، بحيث تبين أن عملية التحويل من حساب 23 إلى الحسابات النهائية للتثبيت تتم دون تحرير محاضر استلام نهائي أو تقارير تثبت اكتمال الأشغال بصفة رسمية، حيث يتم تحويلها مباشرة إلى الحساب المعني بمجرد اعتبار المشروع منجزا حسب تقدير المصالح المعنية، وبالرغم من أن هذه العملية تبدو متسقة ظاهريا من التسلسل المحاسبي لعمليات الإنجاز إلا أنها تفسح مجال لتلاعبات كبيرة وتفقد المعلومة المحاسبية موثوقيتها ومصداقيتها.

5. الحساب (26) التثبيتات المالية:

في إطار عملية الإقفال السنوي تكلف مصلحة الإقفال بشركة كوندور الكترونيكس بمراجعة حسابات الاصول المالية، وعليه يقوم المسؤول بمقارنة القيم المسجلة في ميزان المراجعة مع أحدث البيانات المتوفرة من القوائم المالية أو التقارير الصادرة عن الكيانات المستثمر فيها، غير أن ما تمت ملاحظته ميدانيا يظهر غيابا تاما لعملية إعادة تقييم الأصول المالية في نهاية كل فترة محاسبية ما يؤدي إلى بقائها مسجلة بالتكلفة التاريخية بغض النظر عن التغيرات الفعلية في قيمتها السوقية، وهذا ما يخالف المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 التي تنص على إعادة تقييم الأصول المالية بالقيمة الحقيقية، ضمانا لشفافية العرض المحاسبي وموائمته مع الواقع الفعلي لهذه الأصول، حيث أن هذا الإغفال من شأنه أن ينعكس سلبا على مصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية كما يضعف القدرة على اتخاذ قرارات مبنية على معلومات موضوعية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للاستثمارات، كما تمت ملاحظة أن شركة كوندور الكترونيكس لا تقوم باختبار خسارة القيمة لأصولها المالية، وقد أرجع رئيس

مصلحة الإقفال والتوحيد المحاسبي السبب في ذلك إلى أن شركة كوندور الكترونيكس غير مدرجة في البورصة ما يصعب عملية إعادة تقييم الأصول المالية.

ثالثا: تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف الثالث " حسابات حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها":

انطلاقا من الإجراءات التنظيمية المعمول بها داخل شركة كوندور الكترونيكس ووفق منهجية العمل المعتمدة تبين أن هذه الأخيرة تتبع طريقة الجرد الدائم مما يتيح تتبع مستمر لحركة المخزون حيث يتم تسجيل كل عملية تتعلق بالدخول أو الخروج من المخزون بشكل فوري في النظام، وبالرغم من ذلك فإن الشركة تقوم عند نهاية كل سنة مالية بتنفيذ جرد فعلي ميداني شامل يتم من خلاله التحقق المادي من كميات المخزون من أجل مطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا، حيث تشرف على هذه العملية فرق جرد مختصة يتم تشكيلها من أعوان من مصالح مختلفة كمصلحة المحاسبة، المخزون، وتزود هذه الفرق بقوائم الجرد وبطاقات التتبع لكل منتج أو مادة لضمان سير العملية وفق طرق رصينة وممنهجة، حيث تنتهي هذه العملية بتحرير محاضر جرد تحتوي على كل التفاصيل الملاحظة خلال هذه العملية.

تزامننا مع ذلك، وفي إطار عملية الإقفال المحاسبي يتولى مسؤول مصلحة الإقفال والتوحيد كخطوة أولية ضمن الإجراءات المتعلقة بهذا الصنف مراجعة الحساب 38 والذي يعكس وضعية إما الفواتير أو المخزونات غير المستلمة، إذ يفترض أن يكون هذا الحساب مرصدا في نهاية الفترة، حيث أن ظهور رصيد مدين ضمن هذا الحساب يعكس وجود فاتورة مسجلة دون استلام فعلي للمخزون، أما ظهور رصيد دائنا يدل على وجود مخزون مستلم دون تسجيل الفاتورة المرتبطة به، وفي كلتا الحالتين يقوم المسؤول بتحليل هذه الوضعيات حالة بحالة بالتنسيق مع مصلحة المخزون والمشتريات قصد تسويتها قبل إعداد القوائم المالية، وقد أظهرت المعاينة الميدانية أن هذا الحساب كان مرصدا بتاريخ 2024/12/31، حيث أكدت مصلحة المشتريات أن جميع الفواتير والمخزونات المتعلقة بالسنة تم استلامها وإدخالها ضمن النظام.

أما بالنسبة لبقية الحسابات يتم التأكد منها بالمطابقة مع تقارير الجرد، حيث أظهرت هذه العملية عدة فروقات وكانت كالتالي:

الجدول (2-2): فوارق الجرد عن المخزون

نوع المخزون	قيمة المخزون في المحاسبة	قيمة المخزون في الجرد المادي	الفارق	الملاحظة
مواد أولية	4.450,000.000	4.606.954.246,43	576.948,76	موجبة غير مبرر
مواد أولية	3.600.000.000	8.491.749.906,27	403.207,43	سالبة غير مبررة
منتجات نصف مصنعة	6.697.605.733	3.972.531.071,48	18.861,67	سالبة غير مبررة
منتجات تامة الصنع	3.100.000.000	3.379.462.310,09	45.706,61	موجبة غير مبررة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات المقدمة من طرف شركة كوندور الكترونيكس.

1. مواد أولية:

- **فروقات موجبة غير مبررة:**

31		--------2024/12/31--------		
	757	مواد أولية ولوازم	576.948,76	
		المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير		576.948,76
		تسجيل فوارق الجرد الموجبة غير المبررة للمواد الأولية		

- **فروقات سالبة غير مبررة:**

657		--------2024/12/31--------		
	31	أعباء استثنائية عن عمليات التسيير	403.207,43	
		مواد أولية ولوازم		403.207,43
		تسجيل فواق الجرد السالبة غير المبررة للمواد الأولية		

2. منتجات نصف مصنعة:

- **فروقات سالبة غير مبررة:**

		---------2024/12/31--------		
657		أعباء استثنائية عن عمليات التسيير	18.861,67	
	331	المنتجات الجاري إنجازها		18.861,67
		تسجيل فوارق الجرد السالبة غير المبررة للمنتجات غير المصنعة		

3. منتجات تامة الصنع:

فروقات موجبة غير مبررة:

		----------2024/12/31--------		
355		منتجات مصنعة	45.706,61	
	757	أعباء استثنائية عن عمليات التسيير		45.706,61
		تسجيل فارق الجرد الموجب غير المبرر		

- شركة كوندور الكترونيكس لا تقوم باختبار خسارة القيمة لتثبيتاتها ومخزوناتها.

رابعا: تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف الرابع " حسابات الغير"

تمثل حسابات الغير العلاقة بين الشركة والأطراف الخارجيين مثل الزبائن والموردين، حيث يجب في نهاية السنة التأكد من صحتها ومطابقتها للوثائق الداعمة قصد ضبط الوضعية الحقيقية للشركة تجاه الغير، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى بعض الحسابات البارزة ضمن هذا الصنف:

الحساب (40) الموردين:

في إطار التسويات الجردية المرتبطة بحسابات الغير، أولت شركة كوندور الكترونيكس اهتماما خاصا بمراقبة أرصدة الموردين، نظرا لما تمثله من التزامات مالية تجاه أطراف خارجية، حرصا منها على ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية، وقد شرع الفريق المحاسبي بإشراف المحاسب الرئيسي بمراجعة ميزان المراجعة المساعد الخاص بالموردين إلى غاية 12/31/ ن، وقد تم اختيار عينة من الموردين بناء على معيارين رئيسيين: الأول يتعلق بحجم الرصيد الظاهر في الحساب، والثاني يرتبط بكثافة الحركات المسجلة خلال السنة، حيث شملت العينة الموردين ذوي الأرصدة الكبيرة الذين يمثلون نسبة معتبرة من الرصيد الإجمالي للحساب، عقب

ذلك تم توجيه خطابات تأكيد الأرصدة إلى الموردين المعنيين عبر البريد الإلكتروني الرسمي، مع إرفاق كشوف حساباتهم بهدف المطابقة والتأكيد الرسمي للأرصدة المسجلة في الدفاتر المحاسبية بتاريخ الجرد، وفي مرحلة موالية تم تحليل هذه الأرصدة من خلال مطابقتها مع الفواتير والوثائق المعتمدة، حيث تم ربط كل فاتورة بالمورد المقابل لها، وفي حال وجود فروقات أو أرصدة غير مبررة، يتم إعداد وثيقة تحليل تتضمن تفسيرا دقيقا لمصدر الرصيد، مع الرجوع إلى الوثائق البنكية وكشوف الحسابات لدعم التحليل والتحقق من سلامة التسجيلات ، ومن خلال هذه الإجراءات المنهجية تسعى المؤسسة إلى ترسيخ مبادئ الحيطة والشفافية في معالجة حسابات الغير، بما يضمن تقديم صورة مالية صادقة وموثوقة تعكس واقع التزاماتها عند إعداد القوائم المالية الختامية.

2.الحساب (411) حساب الزبائن:

ضمن عملية التسويات الجردية المرتبطة بحسابات الزبائن (العملاء)، اتبعت الشركة منهجية دقيقة تهدف إلى التأكد من صحة الأرصدة الظاهرة في الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للواقع، في هذا السياق تولى رئيس المحاسبة بالتنسيق مع مسؤول محاسبة العملاء مهمة مراجعة ميزان المراجعة المساعد الخاص بالزبائن إلى غاية 12/31/ن، حيث تم انتقاء عدد من الزبائن استنادا إلى حجم أرصدتهم أو طبيعة تعاملهم، ليخضعوا بعد ذلك لتحليل دقيق يراعي تواريخ الاستحقاق وحجم الديون، بحث لا تعتمد الشركة في هذا النوع من التسويات على تأكيدات خارجية من الزبائن، بل ترتكز أساسا على الفواتير كمصدر رئيسي للمعلومة، وعلى تحليل داخلي يتم من خلاله تتبع الوضعية المالية لكل زبون بدقة، ففي حالة وجود زبائن متخلفين عن السداد، يتم اللجوء إلى مصلحة الشؤون القانونية التي توفر الملفات الخاصة بهم، قصد تقييم الوضع القانوني للدين، وتحديد ما إذا كان يستدعي تصنيفه كخسارة محتملة في القيمة، وقد لوحظ أن شركة كوندور الكترونيكس تتفادى تسجيل خسائر القيمة مباشرة ضمن الحساب 416(الزبائن المشكوك فيهم)، بل تمنح فترة سماح قد تمتد إلى سنة كاملة تكون خلالها محاولة التحصيل بالطرق العادية، وفي حال انتهاء هذه المهلة دون تحصيل الدين يتم رفع دعوى قضائية ضد الزبون المعني، أما الزبائن المعروفون بجديتهم مع الشركة، تتخذ معهم تدابير تفاوضية خاصة نظرا لأهميتهم كشركاء، فقد يتم الاتفاق على تسوية الدين مقابل أصول عينية كقطع أراضي مثلا.

كما تم التطرق إلى بعض الحالات مختلفة لوضعية زبائن الشركة، ولتوضيح كيفية معالجة هذه الحالات فتم إعداد جدول لتحديد خسارة القيمة المرتبطة بحساب الزبائن، وكيفية تسجيلها، استرجاعها أو تحويلها إلى دين معدوم حسب وضعية كل زبون من نهاية 2023/12/31 إلى نهاية 2024/12/31.

وقد تم التطرق إلى بعض حالات مختلفة لوضعية زبائن الشركة، ولتوضيح كيفية معالجة هذه الحالات فتم إعداد جدول لتحديد خسارة القيمة المرتبطة بحساب الزبائن، وكيفية تسجيلها، استرجاعها أو تحويلها إلى دين معدوم حسب وضعية كل زبون من نهاية 2023/12/31 إلى نهاية 2024/12/31.

الجدول(2-3): وضعيات الزبائن خلال السنة المالية

اسم الزبون	مبلغ خسارة القيمة في 31/12/2023	مبلغ خسارة القيمة بتاريخ 31/12/2024	ملاحظة
الزبون01	**250.000.000**	**00**	كان مشكوك فيه في سنة 2023، فقام بتسديد الدين في 2024.
الزبون02	**00**	**180.000.000**	أصبح مشكوك فيه في سنة 2024
الزبون03	**120.000.000**	**120.000.000**	ما زال مشكوك فيه بنفس مبلغ الخسارة (لا توجد تسوية لهذا الزبون)
الزبون04	**100.000.000**	**160.000.000**	زاد الشك في قدرة التحصيل
الزبون05	**50.000.000**	**00**	كان مشكوك فيه وسدد عليه من ديون
الزبون06	**00**	**230.000.000**	أصبح دينه معدوم في سنة2024
الزبون07	**153.757.887**	**00**	دين معدوم من سنة 2023 إلى الآن

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات المقدمة من طرف شركة كوندور الكترونيكس.

بعدما تم توضيح وضعية كل زبون، تكون التسوية في القيود المحاسبية التالية:

- "الزبون 01 والزبون 05": إسترجاع خسارة القيمة

		--------- التاريخ ---------		
4911		خسارة القيمة عن الزبائن (الزبون 01)	250.000.000	
4915		خسارة القيمة عن الزبائن (الزبون 05)	50.000.000	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الجارية		300.000.000
		تسجيل قيد استرجاع خسارة القيمة عن الزبون 01، والزبون 05		

- "الزبون 02 والزبون 04": قيد تسجيل خسارة القيمة لأول مرة هو نفسه قيد الزيادة، ولهذا تم إدراجهم في قيد واحد.

		-------- 2024/12/31 --------		
685		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات للأصول الجارية	240.000.000	
	4912	خسارة القيمة عن الزبائن (الزبون 02)		180.000.000
	4914	خسارة القيمة عن الزبائن (الزبون04)		60.000.000
		تسجيل قيد الخسائر الناتجة عن ترصيد حقوق الشركة على الزبونين 06 و07		

- "الزبون 06 والزبون07": تم تسجيلهم في ديون معدومة لأن لا شك أو أمل في تسديد ديونهم.

		--------- 2024/12/31 ----		
4916		خسارة القيمة عن الزبائن (الزبون06)	230.000.000	
4917		خسارة القيمة عن الزبائن(الزبون 07)	153.757.887	
	785	استرجاعات خسائر القيمة عن الزبائن		383.757.887
		استرجاع خ ق الخاصة بالزبونين 06 و07		

		------ 2024/12/31 -------		
654		ديون معدومة	383.757.887,00	
4457			72.913.998,63	
	4116	الزبون 06		273.700.000,00
	4117	الزبون 07		182.971.885,53
		تسجيل قيد عدم تسدسد الدين من طرف الزبون 06، والزبون 07		

3. الحساب (42) المستخدمون والحسابات الملحقة:

في إطار إجراءات الإقفال المحاسبي، خضع هذا الحساب لمراجعة دقيقة، انطلقت بعملية مطابقة شاملة بين رصيده الظاهر في ميزان المراجعة العام بتاريخ 2024/12/31، والمعطيات الواردة في سجل الأجور المعتمد من قبل مصلحة الموارد البشرية، حيث تتمثل الغاية من هذه المطابقة في التحقق من مدى شمولية الرصيد لكافة المستحقات الناتجة عن أجور المستخدمين، بما في ذلك الأعباء الاجتماعية وقد تبين أن الرصيد المدرج في هذا الحساب يمثل فعليا أجور شهر ديسمبر 2024، والتي يتم تسديدها كذلك فعليا خلال شهر جانفي من السنة الموالية، ومن أجل تأكيد صحة هذا الرصيد تم الرجوع إلى الكشف التلخيصي الإجمالي للرواتب الخاصة بشهر ديسمبر، وتم إجراء مقارنة دقيقة بين هذا الكشف والرصيد المحاسبي، حيث أظهرت المقاربة تطابقا تاما دون تسجيل أية فروقات، الأمر الذي يؤكد دقة التسجيلات وعدم الحاجة إلى تسويات إضافية على مستوى هذا الحساب.

4.الحساب (43) الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:

ضمن مسار الإقفال المحاسبي السنوي، تم إخضاع الحساب(43) للمراجعة والمقاربة، باعتباره يتضمن اشتراكات الضمان الاجتماعي المتعلقة بمستخدمي شركة كوندور الكترونيكس عن شهر ديسمبر 2024، والتي عادة ما يتم تسديدها خلال شهر جانفي من السنة الموالية، حيث تمت هذه المعالجة من خلال مطابقة الرصيد المحاسبي للحساب 43 مع وثيقة التصريح بالضمان الاجتماعي الخاصة بالشهر المعني، وقد أدت عملية المقارنة إلى تطابق تام بين الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة والمبالغ الواردة في التصريح الرسمي، دون تسجيل أية فروقات أو حالات عدم تطابق، مما يؤكد دقة التسجيلات المحاسبية ويغني عن إجراء أي تسوية إضافية على مستوى هذا الحساب.

5.الحساب (44) الدولة، الجماعات العمومية، الهيئات الدولية والحسابات الملحقة:

يتضمن هذا الحساب مختلف الرسوم والضرائب المستحقة لفائدة الدولة والهيئات العمومية، باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تسجل فيه الأعباء الضريبية الناتجة عن نشاط شهر ديسمبر والتي من المقرر تسديدها خلال شهر جانفي من السنة المالية الموالية، وخلال مرحلة الإقفال تم اعتماد منهجية دقيقة في مطابقة أرصدة هذا الحساب مع التصريح الشهري المتعلق بالضرائب والرسوم المستحقة عن شهر ديسمبر وقد توصلت عملية المقارنة إلى تطابق كلي بين الرصيد المحاسبي والتصريح الجبائي المعتمد، مما يدل على سلامة التسجيلات وعدم وجود أي فروق أو حالات تتطلب تسوية، وبالتالي لم يتم القيام بأي تعديلات تخص هذا الحساب.

6.الحساب(451) عمليات المجمع:

خلال عملية الإقفال، تم إجراء مقارنة دقيقة بين أرصدة هذا الحساب لدى شركة كوندور الكترونيكس وأسفرت هذه العملية عن تطابق تام في الأرصدة المسجلة، ما يدل على التنسيق الجيد بين وحدات المجمع وعدم وجود فروقات تتطلب تسوية محاسبية.

7.الحساب (455) الشركاء "الحسابات التجارية ":

أما بخصوص مراجعة هذا الحساب، تبين وجود مبالغ مسحوبة من طرف بعض الشركاء خلال فترات سابقة لعام 2024، وهي مبالغ صغيرة نسبيا ولا تعد ذات تأثير كبير على الوضعية المالية العامة، غير أن الإشكال المطروح هو عدم الحصول على وثائق التسوية أو التبرير الرسمي الذي يدعم صحة هذه الأرصدة.

خامسا: تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف(5) "الحسابات المالية "

ينقسم هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية التي تم التأكد من أرصدتها، وقد جاءت أهمها كالتالي:

1.الحساب (511) الحسابات البنكية قيد التحصيل:

أظهرت الأرصدة وجود شيكات مرسلة للتحصيل بالبنك، إلا أن تاريخ التحصيل تجاوز 31/12/2024 ليمتد إلى غاية بداية 2025، حيث تم التأكد من وجود هذه الشيكات فعليا من خلال صور طبق الأصل، كما تم التأكد أيضا من تحصيل جزء منها فعليا خلال شهر جانفي.

2.الحساب(512) حسابات البنك الجارية:

تمت المطابقة بين أرصدة هذا الحساب وبيانات البنوك بحيث أنجزت المقارنة باستخدام كشوف الحسابات البنكية بتاريخ 2024/12/31 وشهادات الأرصدة (attestation de solde) الصادرة عن البنوك، وتبين أن الأرصدة متطابقة ولا تحتاج إلى تسوية بالإضافة إلى ذلك، أوصت المراجعة بالحصول على كشوف التسويات البنكية والتأكد من تسجيل ومعالجة أي فروقات عالقة لدى البنك في حينها.

3.الحساب(53) الصندوق والتحويلات الداخلية:

خضع حساب الصندوق لعملية جرد فعلية بتاريخ 12/31/(ن)، حيث تم إعداد محضر إيقاف دفتر الصندوق بالتنسيق بين مديرية المالية والمحاسبة ومسؤول الخزينة (Chef de Trésorerie)، كما تم التحقق من رصيد الصندوق بمقارنته مع:

محضر الجرد الفعلي (PV de caisse) وميزان المراجعة، حيث أثبتت نتائج الجرد أن الأرصدة تتطابق مع أرصدة الحسابات البنكية في 12/31/(ن)، مما يعكس دقة نظام التسجيل المحاسبي بالرغم من أنه لم يتم الحصول على التقرير المفصل الخاص بالجرد، إلا أن رئيس قسم التوحيد والإقفال أكد اطلاعه عليه وصرح بأنه لا توجد فروقات تستدعي إجراء أي تسوية محاسبية، وهو ما يدعم مصداقية الأرصدة الظاهرة في الحسابات.

4.الحساب(581) تحويلات الأموال:

أظهر ميزان المراجعة وجود رصيد مدين بالحساب 581، وبعد تحليل الرصيد تبين أنه يمثل مبلغا نقديا تم تحويله من الصندوق إلى البنك لكنه لم يظهر في كشف البنك، حيث قام أمين الصندوق بالتأكد من تسليم المبلغ وقدم وثيقة تثبت الدفع الفعلي، مما استدعى تسجيل قيد محاسبي لإلغاء الرصيد مع اعتبار العملية تحويلا داخليا بين وسيلتي الدفع، لينتهي الأمر بترصيد الحساب في نهاية السنة وتم إدراجها في القيد التالي:

		----------2024/12/31--------		
512		بنوك حسابات جارية	800.000	
	581	تحويلات الأموال		800.000
		تسجيل قيد إلغاء الرصيد		

سادسا: تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف(6) "حسابات الأعباء".

خلال عملية الجرد تبين وجود عمليات تخص الإيجار ضمن حسابات المؤسسة، ولتحقيق مبدأ استقلالية السنوات، تم التأكد من تسجيل المصاريف وفقا لتواريخها الحقيقية.

1. الحساب(613): أعباء الإيجارات

الإيجار يخص أشهر من السنة الموالية، ولكن دفع في ديسمبر 12/31/ن

		----------2024/12/31-----		
486		أعباء معاينة مسبقا	20.000	
	613	أعباء الإيجار		20.000
		تسوية ح/ 613		

تم احترام مبدأ استقلالية الدورات بتأجيل الاعتراف بالمصروف إلى السنة الموالية.

2. الحساب(616): مصاريف الإنترنيت

بعد الاطلاع على مدة اشتراك الإنترنيت في الشركة، تم تسجيل القيد التالي:

		--------2034/12/31-------		
486		أعباء معاينة مسبقا	970.000	
	626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية		970.000
		تسوية ح/616		

وبخصوص مبدأ استقلالية السنوات، هناك أعباء فوائد تخص السنوات الموالية، والشركة تقوم بتسجيلها في القيد التالي:

1688		--------2024/12/31-------		
		الفوائد المستحقة على الاقتراضات والديون المماثلة	2.000.000	
	661	أعباء الفوائد		2.000.000
		تسجيل قيد أعباء الفوائد تخص السنة الموالية في السنة الحالية		

سابعا: تحليل، مقاربة، وإجراء التسويات الخاصة بالصنف(7) "حسابات المنتوجات"

كذلك بالنسبة للمنتوجات ومقارنة بكبر حجم الشركة وعملياتها، لم يتم التمكن من التطرق إلى جميع الحسابات وبالتالي سوف يتم تناول أهم الحسابات في شركة كوندور الكترونيكس.

تبين خلال عملية الجرد أن مؤسسة كوندور الكترونيكس تمتلك مخازن غير مستغلة، تم تأجيرها بتاريخ 2022 لأحد زبائنها لمدة 05 سنوات، حيث وجهت العملية إلى "الحساب 487" لتسوية الرصيد بطريقة تحفظ استقلالية السنوات ومصداقية النتائج.

تم تحويل قسط السنة من النواتج من ح/ 487 إلى حساب رقم الأعمال من خلال ح/ 708:

487		---------2024/12/31------		
		المنتوجات المعاينة مسبقا	2.400.000	
	708	منتوجات الأنشطة الملحقة		2.400.000
		تسوية قسط سنة 2024		

بعد الانتهاء من جرد، تسوية وإقفال هذه الحسابات، تقوم مصلحة الإقفال والتوحيد باستخراج ميزان المراجعة بعد الجرد بغية فحصه فحصا نهائيا وهذا قبل عرضه ضمن اجتماع على كل من مدير المحاسبة، مدير المالية، مدير المحاسبة والمالية.

إذ، وبعد عرضه على المسؤولين المباشرين السالف ذكرهم، وفي حالة عدم وجود أي أخطاء أو تصحيحات مقترحة، تتم عملية إقفال حسابات السنة المالية نهائيا بناء على رسالة إلكترونية مرسلة من طرف مدير المالية والمحاسبة، ومن ثم إصدار القوائم المالية.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت في شركة كوندور الكترونيكس، والتي تناولت تحليل إجراءات إقفال حسابات السنة المالية تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات المهمة، وعليه فقد أظهرت الدراسة أن إجراءات الإقفال المحاسبي تلعب دورا جوهريا في ضمان دقة وصحة الحسابات النهائية، حيث تساهم في كشف الأخطاء والفروقات بين الأرصدة المسجلة والواقع الفعلي، من خلال عملية الجرد والتسويات الجردية، كما تعزز هذه الإجراءات من مصداقية القوائم المالية، وتساعد في تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك، تبين أن غياب دليل إجرائي مكتوب ومعتمد لإقفال حسابات السنة المالية، يؤدي إلى التفاوت في تنفيذ الإجراءات مما يؤثر سلبا على صحة الأرصدة النهائية، وموثوقية القوائم المالية رغم توفر كفاءات محاسبيه مؤهلة.

بناء على ذلك، يمكن القول أن إتباع إجراءات إقفال واضحة ومكتوبة، يعد ركيزة أساسية لضمان سلامة أرصدة حسابات المؤسسة ودقة إعداد و نشر القوائم المالية.

الخاتمة

ختاما، وبعد استكمال مختلف مراحل الدراسة يمكن القول أن إجراءات الإقفال المحاسبي تمثل إحدى الممارسات الأساسية التي تضمن دقة وجودة المخرجات المالية في نهاية كل دورة محاسبية، ففي ظل التوسعات الاقتصادية وزيادة متطلبات الشفافية، أصبحت الحاجة ملحة إلى تطوير هذه الإجراءات وتكييفها بما يتماشى مع تطورات البيئة المحاسبية، إذ يؤدي الالتزام بإجراءات الإقفال إلى تسوية الحسابات بشكل منهجي ومنظم، ما يضمن صحة الأرصدة الختامية وإظهار النتائج الحقيقية لنشاط المؤسسة وما يقلل من احتمالية وجود أخطاء أو تحريفات في البيانات المالية، كما أن هذه الإجراءات تمكن من إعداد القوائم المالية وفق أطر قانونية ومنهجية واضحة، وهو ما يعزز من مستوى الشفافية والافصاح، ويزيد من قدرة المؤسسة على كسب ثقة الأطراف المعنية، سواء كانت داخلية أو خارجية.

في المقابل، أظهرت الدراسة الميدانية بشركة كوندور الكترونيكس أن إجراءات الإقفال المحاسبي لا تزال تلقى اهتمامًا محدودًا من طرف الشركة، حيث تبين أن التطبيق الفعلي لهذه الإجراءات يتم غالبا بصورة شكلية أو غير مكتملة، ما من شأنه التأثير سلبا على جودة المعلومات المالية المقدمة في نهاية الفترة، ويرجع هذا الأمر إلى عدة عوامل، أهمها غياب الوعي الكافي بأهمية هذه الإجراءات، إلى جانب نقص التأهيل المتخصص للعاملين في هذا المجال، وغياب آليات رقابية صارمة تفرض احترام تطبيقها وفقا لما تقتضيه متطلبات تطبيق هذه الإجراءات.

استخلاصا، تم التوصل إلى أن المؤسسات التي تولي أهمية أكبر لإجراءات الإقفال، وتعمل على تنفيذها وفق خطوات منظمة ومدروسة، تحقق جودة أعلى في المعلومات المالية المفصح عنها عبر التقارير المالية، مما ينعكس إيجابا على عملية اتخاذ القرار، وهذا ما يدعم ضرورة تعزيز الاعتماد على هذه الإجراءات في مختلف المؤسسات، وتوفير الأطر التنظيمية والتكوينية الكفيلة برفع مستوى أدائها بما يستوجب.

1.نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، والتي تمحورت أساسا حول إجراءات الإقفال المحاسبي، وفيما يلي أهم النتائج:

- بالرغم من أهمية إجراءات الإقفال المحاسبي في ضمان سلامة المعلومات المالية، كشفت الدراسة عن غياب أدلة عمل رسمية أو إجراءات مكتوبة ومنهجية تنظم بدقة سيرورة الإقفال المحاسبي داخل شركة كوندور الكترونيكس، هذا ما ينعكس سلباً على فعالية تنفيذ الإقفال في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة؛

- غياب مرجع داخلي ملزم يحدد تسلسل عملية الإقفال بشكل دقيق، من شأنه أن يضعف من مصداقية الأرصدة النهائية، ويؤدي إلى تأخر في إتمام عمليات الإقفال، مما ينعكس سلباً على جودة وموثوقية القوائم المالية؛
- أظهرت الدراسة الميدانية أن شركة كوندور الكترونيكس، تعتمد فقط على خبرة المحاسبين واجتهاداتهم الشخصية الأمر الذي قد يخلق اختلافات وتفاوتات في طرق المعالجة بحيث أن توفر الكفاءات المحاسبية لا يغني عن الحاجة إلى إجراءات موثقة بل يعتبر مكملاً لها لا بديلاً عنها؛
- ضعف الوعي لدى الإدارات المعنية بأهمية إجراءات الإقفال ودورها في دعم النظام المالي والمحاسبي للشركة، وهو ما ينعكس سلباً على الالتزام بتطبيق هذه الإجراءات ويؤثر بشكل مباشر على مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها؛
- ملاحظة أن مفهوم الإقفال المحاسبي داخل الشركة يختزل في إجراءات تقنية ضيقة، مثل التسلسل الزمني للعمليات أو إقفال الحسابات فقط، في حين أن الإقفال هو عملية محاسبية متكاملة تبدأ من إجراءات الجرد خارج المحاسبة، وتمتد لتشمل التسويات الجردية، والتحقق من سلامة الأرصدة، وصولاً إلى إعداد القوائم المالية النهائية؛
- تأخر عمليات الإقفال المحاسبي الناتجة عن غياب التنظيم، وعدم تحصل الإدارة على معلومات مالية محدثة في الوقت المناسب، من شأنه أن يعرقل عمليات اتخاذ القرارات أو يجبر متخذي القرار على الاعتماد على بيانات غير مكتملة أو غير دقيقة؛
- بطء استجابة الشركة تجاه تحديث إجراءاتها بناءً على التطورات القانونية والمحاسبية المستجدة؛
- تعتمد شركة كوندور الكترونيكس على إجراءات جرد مادي منظمة وفعالة، مما يعكس اهتماماً بالمطابقة الفعلية للأصول والمخزونات، وهو ما يُعد عنصراً مهماً في إنجاح عمليات الإقفال المحاسبي؛
- إمتلاك شركة كوندور الكترونيكس موارد بشرية ذات كفاءة في المجال المحاسبي، الأمر الذي يتيح إمكانية تطوير وتنفيذ إجراءات إقفال محكمة إذا ما تم دعمهم بإطار تنظيمي واضح وإجراءات مكتوبة؛
- وجود رغبة لدى بعض الإطارات المحاسبية في تحسين سير العمل وتنظيمه، ولكن هذه الإرادة تبقى بحاجة إلى دعم تنظيمي من الإدارة العليا، من خلال إرساء ثقافة محاسبية تعتمد على الإجراءات لا على الأشخاص.

2.اختبار صحة الفرضيات:

بغرض الإجابة على الإشكالية التي تمحورت حول مدى امتلاك شركة كودور الكترونيكس لإجراءات الإقفال المحاسبي، وكيف يتم تنفيذها، ومن خلال الجزء النظري والدراسة التطبيقية، واستنادا إلى النتائج التي خلصت إليها هذه الدراسة، فقد أصبح من الممكن اختبار مدى صحة الفرضيات التي تم وضعها عند انطلاق الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** والتي مفادها: "**تمتلك شركة كوندور الكترونيكس إجراءات منهجية مكتوبة لإقفال حساباتها**"، تبين أن هذه الفرضية غير صحيحة، حيث كشفت النتائج أن الشركة لا تعتمد على إجراءات مكتوبة أو موحدة لإقفال حساباتها في نهاية السنة المالية، فعمليات الإقفال تنفذ غالبا بطريقة مرنة، وباجتهاد من طرف فريق مصلحة الإقفال والتوحيد، دون الرجوع إلى دليل إجرائي رسمي أو إطار منهجي ثابت، وقد ترتب عن هذا الغياب ضعف التناسق بين مختلف المراحل المرتبطة بالإقفال، وهذا ما يثبت أن المؤسسة تفتقر فعلا إلى إجراءات مكتوبة تنظم عملية الإقفال المحاسبي بشكل دقيق وموحد؛
- **الفرضية الثانية:** المتضمنة لكون: "**امتلاك شركة كوندور الكترونيكس لإجراءات إقفال مكتوبة ومعتمده ورصينة، من شأنه التأثير إيجابا على جودة القوائم المالية،** تم إثبات صحة هذه الفرضية وهذا من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي أثبتت أن وجود إجراءات مكتوبة ورصينة للإقفال المحاسبي، من شأنه تعزيز مصداقية الأرصدة مما ينعكس إيجابا على مصداقية القوائم المالية من خلال تحسين جودة المعلومات المالية.

3.الاقتراحات:

استنادا إلى نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية، وبالأخص ما تم الوقوف عليه ميدانيا داخل شركة كوندور الكترونيكس، يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات يتم طرحها في النقاط التالية:

- **إعداد دليل محاسبي داخلي مكتوب:** من الضروري أن تعتمد شركة كوندور الكترونيكس على دليل إجرائي مكتوب ينظم مراحل الإقفال المحاسبي بشكل منهجي، لاسيما ما يتعلق بالتسويات الجردية، وتسجيل الأعباء والمنتوجات وفق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، حيث أن الهدف من هذا الدليل هو توفير مرجعية واضحة لفريق التوحيد والإقفال؛
- **تكوين مهني مستمر لأعوان المحاسبة والإقفال:** يقترح على شركة كوندور الكترونيكس، تنظيم دورات تكوينية دورية لفائدة العاملين في قسم المحاسبة، خاصة أولئك المكلفين بعمليات التوحيد والإقفال، بهدف

تطوير مهاراتهم العملية في تطبيق إجراءات الإقفال المحاسبي وفق معايير دولية ووطنية، مما يعزز قدراتهم على التعامل مع مختلف مراحل الإقفال؛

- **ضبط الآجال الزمنية للإقفال المحاسبي:** ينبغي على المؤسسة تحديد جدول زمني دقيق يشمل مواعيد التسجيل، إرسال واستقبال الفواتير والكشوفات البنكية، وكل الوثائق المتعلقة بالتسويات الجردية، مع احترام الآجال المحددة مسبقا، فهذا التنظيم الزمني يساهم في تجنب التأخيرات ويعزز من جودة التحضير لإعداد للقوائم المالية النهائية؛

- **تشكيل لجنة داخلية للمراجعة والتدقيق:** يقترح على شركة كوندور الكترونيكس، تعيين لجنة داخلية دائمة تتكفل بمتابعة تنفيذ إجراءات الإقفال المحاسبي، من خلال الإشراف على عملية الجرد والتسوية، والتأكد من مطابقة الأرصدة قبل اعتماد القوائم المالية، ووجود هذه اللجنة سيساهم في تقوية الرقابة الداخلية، وضمان سلامة ودقة المعلومات المحاسبية.

4.آفاق الدراسة:

بغرض دعم جوانب أكثر عمقا ودقة لموضوع إجراءات الإقفال المحاسبي، ومن بين أبرز آفاق البحث التي يمكن دراستها مستقبلا:

- تأثير توقيت الإقفال المحاسبي على سرعة اتخاذ القرار المالي داخل المؤسسة؛
- أثر ضعف إجراءات الإقفال على إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التدقيق؛
- مدى مساهمة إجراءات الإقفال المحاسبي في مكافحة الفساد المالي داخل المؤسسات؛
- قياس تأثير إجراءات الإقفال المحاسبي على مصداقية القوائم المالية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1.جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.

2.حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، مارس 2018.

3.حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف، الجزائر،2011.

4.سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، أسعد منشد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2020.

5.عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، الطبعة الأولى، جيطلي، الجزائر، 2011.

6.عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2009.

7.لوام خليدة، زميح نور الهدى، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي وتقييمه مع المعيار المحاسبي الدولي رقم02 دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات Pch، مذكرة ماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2022.

8.مناضل عبد الجبار السالم عبد الوهاب عبد الرحمان الشامي، المحاسبة المالية، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، اليمن، صنعاء،2012.

ثانيا: الرسائل الجامعية

1.رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، شهادة ماجيستير، محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة،2011.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1.عبد اللطيف عثمان، المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي، الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 4، العدد 2، جوان 2018.

2.مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس،2012.

رابعا: التشريعات القانونية

1.القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 26جويلية سنة 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في2009، ص87.

2.مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 26 ماي سنة 2008، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27.

3.قانون07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.

4.القانون التجاري الجزائري، الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

5.مرسوم تنفيذي، رقم، 09-110، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، المؤرخ في 07 أفريل 2009، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 21.

المراجع باللغة الأجنبية

1.Ministre de finances, Direction générale de la comptabilité, CNC, Manuel de comptabilité financière, Edition, ENAG, 2013.

2.Manuel de comptabilité générale, Sonatrach, janvier 2010.

3.Rahmane Bilal, Saoudiaimen, les travaux de fin d'exercice, mémoire de master, comptabilité et audit ،Abderahman mira de Bejaia، 2021.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الموسومة بإجراءات إقفال حسابات السنة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إلى محاولة تسليط الضوء على الأهمية البالغة التي تكتسيها عملية الإقفال المحاسبي من خلال الاعتماد على إجراءات منهجية ورصينة، تضمن ضبط الأرصدة النهائية وتسوية جميع الحسابات، ما يسمح بإعداد قوائم مالية تعكس الواقع المالي للمؤسسة بدقة، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي عند التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالإقفال، لاسيما مفاهيم الجرد والتسويات الجردية، وذلك بهدف توضيح كيفية إعداد الحسابات الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية، كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة للجانب التطبيقي الذي شمل مؤسسة كوندور الكترونيكس.

خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمحورت أساسا حول أن إجراءات الإقفال المحاسبي تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، من خلال ضمان الالتزام بالمبادئ المحاسبية، والامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين السارية، كما تساعد إجراءات الإقفال في اكتشاف الأخطاء ومعالجتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، مما ينعكس إيجابا على مصداقية هذه القوائم وعلى شفافية الوضعية المالية للمؤسسة المفصح عنها.

الكلمات المفتاحية: إجراءات الإقفال المحاسبي، التسويات الجردية، مصداقية القوائم المالية، شركة كوندور الكترونيكس.

Abstract:

This study, entitled Procedures for Closing the Financial Year Accounts in the Economic Institution, aims to shed light on the great importance of the accounting closing process by relying on systematic and solid procedures that ensure the accuracy of final balances and the settlement of all accounts, which allows for the preparation of financial statements that accurately reflect the financial reality of the institution. To achieve the objective of the study, the descriptive method was used when addressing the various theoretical concepts related to the closing, especially the concepts of inventory and adjusting entries, in order to clarify how to prepare the closing entries in accordance with accounting principles. The case study method was also adopted for the practical aspect, which involved Condor Electronics.

This study concluded with a set of results mainly revolving around the idea that accounting closing procedures contribute to enhancing the quality of financial information by ensuring compliance with accounting principles, standards, and applicable laws. These procedures also help in detecting and correcting errors before preparing the final financial statements, which positively reflects on the credibility of these statements and on the transparency of the disclosed financial position of the institution.

Key words: **A**ccounting Closing procedures, **I**nventory Adjustent, **C**erdidibitity of Financial Statements, **C**ondor Electronics Company.