

تاريخ الاستلام: 2020/07/15

تاريخ القبول: 2020/08/04

ملخص: تهدف الدراسة إلى بلورة مقاربة نظرية لمفهوم الحسابات الختامية للدولة ودوره في تحديد حجم النفقات والاستثمارات مع المداخيل السنوية كل هذا في إطار الميزانية العامة للدولة ، حيث يعبر الحساب الختامي في القطاع الحكومي عن مجموعة عمليات تنفيذ الموازنة العامة من عجز او فائض في النطاق المالي ، وهو بذلك يمثل نوع من الرقابة القائمة على تقرير محاسبي لتقييم مدى التزام الوحدات الإدارية بتنفيذ قوانين المالية وما تغطيه من نشاطات وسياسات اقتصادية .

وبالتالي فهو يعكس صورة المبالغ التي قامت الحكومة والوحدات الإدارية بتلقيها أو دفعها وصرفها فعليا مقارنة بما خصص لها من نفقات التجهيز و التسيير من ميزانية الدولة السنوية.

الكلمات المفتاحية : الحساب الختامي ، الموازنة العامة ، المالية العامة ، المحاسبة

Abstract :

the study aims to develop a theoretical approach to the concept of the state's final accounts and its role in determining the size of expenditures and investments with annual revenues, all of this within the framework of the state's general budget, where the closing account in the government sector expresses a set of operations for the implementation of the public budget of a deficit or surplus in the financial scope, and thus represents a kind of control based on an accounting report to assess the extent of the commitment of administrative units to implement the financial laws and the economic activities and policies they cover.

Consequently, it reflects the picture of the amounts that the government and the administrative units actually received or paid and disbursed in comparison to what was allocated to them in terms of equipment and running expenses from the state's annual budget.

Key words: closing account, general budget, public finance, accounting

مقاربة نظرية للحسابات

الختامية في الجزائر

A theoretical approach to the final accounts in Algeria

د. بن ساحة يعقوب

bensahayagoub@gmail.com

جامعة غرداية

(الجزائر)

د. محمد بن الأخضر*

benlakhdar66@gmail.com

جامعة الجلفة

(الجزائر)

مقدمة:

إن موضوع المالية العامة ذا أهمية كبيرة، فهو يختص بدراسة المال العام بكل جوانبه من أين يحصل، كيف يحصل، أين ينفق وكيف؟ ومن هنا تبرز أهمية هذا العلم في الاقتصاد فأساس تطور المجتمع اقتصاديا واجتماعيا مرتكز على مدى فعالية السياسات الاقتصادية ومنها السياسات المالية التي تعنى عناية بالغة بتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمواطن. إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس ظهرت الحسابات الختامية لمساعدة الدولة والمؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

هدف الدراسة : تهدف الدراسة إلى إعطاء صورة نظرية و نمطية لمفهوم الحسابات الختامية ودوره في تحقيق الرقابة على الميزانية السنوية للدولة ، وهذا الأمر لا يتأتى إلا من خلال الجوانب التالية:

- بلورة تعريف وإطار نظري للحسابات الختامية ومعرفة ماهيتها .
- تحديد أنواعها مع أهم مكونات ومحتويات هذه الحسابات ودورها في تحقيق الشفافية المالية .

مشكلة الدراسة :

إن إدارة العمل في الوحدات الحكومية تقوم أساسا على التخطيط القصير والمتوسط والطويل المدى ، وذلك لتحقيق أهداف الرفاهية للمجتمع ،ومن هنا جاءت الحسابات الختامية السنوية مصممة كألية للرقابة المحاسبية و المالية على قوانين المالية والموازنة العامة للأجهزة الإدارية للدولة ، وهذا للتمكن من مراقبة الانحرافات ومعالجتها في حينها. ومن هنا يتبادر إلى أذهاننا التساؤل الرئيسي التالي : **إلى أي مدى يعكس الحساب الختامي صورة الرقابة المالية على الميزانية الدولة ؟**

أهمية الدراسة :تظهر أهمية الحسابات الختامية في أن أجهزة الدولة المركزية في حاجة مستمرة للبيانات والمعلومات المالية الملائمة هذا الأمر يجعل من الحسابات الختامية تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي وتحقق الشفافية المالية داخل الدولة .

فرضيات الدراسة : تقوم هذه الدراسة على الفرضيتين الرئيسيتين التاليتين :

- بلورة إطار مفاهيمي للحسابات الختامية من خلال دراسة ومعرفة مدى استخدام الأسس والقواعد المحاسبية ، ومنه تفعيل دور الرقابة في تصفية الحسابات بالنسبة للميزانية السنوية.
- إظهار حقيقة المركز المالي للوحدات الحكومية من خلال توفير المعلومات الشفافية المالية للدولة.

الدراسات السابقة:

أولا - مقال نواف الجندي و إبراهيم علي القاضي، سنة 2017 و المعنون ب: أثر تنفيذ برنامج الخصخصة على الحساب الختامي لدولة الأردن ، المنشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 03 لسنة 2017 .

حيث تهدف الدراسة الى تقييم أثر تنفيذ برنامج التخصيص على الحساب الختامي لدولة الأردن بين النفقات و الإيرادات الفعلية ،حيث استخدمت الدراسة حجم النسب المحلية من الإيرادات والمنح وأقساط القروض المستلمة الجارية والنفقات الاستثمارية مقارنة مع مجموع الميزانية السنوية ، تستخدم الدراسة الإيرادات الفعلية وبيانات الإنفاق للسنوات (1990-2010) وهذا الأمر لا يتأتى إلا من خلال حسابات ختامية دقيقة، تظهر نتائج الدراسة أن التنفيذ برنامج الخصخصة لا يقلل العبء المالي على الميزانية ، لذلك هناك حاجة للتخطيط الجيد و حسابات ختامية دقيقة عند تطبيق المشاريع والبرامج الاستراتيجية مثل يجب أن تكون الخصخصة وأفضل الممارسات والإجراءات يتبع ، والعوامل اللازمة لنجاح هذه المشاريع ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار .

ثانيا - محمد حسين الشريف ، سنة 2017 و المعنون ب: أثر الحسابات الوسيطة على الاستخدام الأمثل للموارد في مؤسسات التعليم العالي، مذكرة لنيل ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، كلية الاقتصاد جامعة الإمام المهدي ،السودان ، لسنة 2007 .

حيث تهدف الدراسة الى أن إدارة العمل في الوحدات الحكومية تقوم أساسا على التخطيط طويل المدى لتحقيق أهداف الرفاهية للمجتمع ومن ثم يتم تصميم الخطط العشرية أو العشرينية أو أكثر من ذلك ويتم تقسيمها إلى خطط سنوية للتمكن من مراقبة الانحرافات ومعالجتها في حينها، ولتحقيق هذين الهدفين (التخطيط والرقابة) فإن الوحدات الحكومية في حاجة مستمرة للبيانات والمعلومات المالية الملائمة .وتمثلت مشكلة البحث في أن تراكم أرصدة العهد والأمانات يجعل الحسابات الختامية للوحدات الحكومية لا تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي .

ولمعالجة هذا الموضوع فقد انتهجنا الخطة التالية :

المبحث الأول: مفهوم الحسابات الختامية:

المطلب الأول : تعريف الحساب الختامي

المطلب الثاني: أهداف الحساب الختامي

المبحث الثاني : أنواع الحسابات الختامية وكيفية اعدادها

المطلب الأول :أنواع الحسابات الختامية

المطلب الثاني :كيفية إعداد الحساب الختامي

المبحث الأول: مفهوم الحسابات الختامية:

إذا كانت الموازنة العامة هي عبارة عن وثيقة تتضمن معطيات وبيانات مالية للنفقات الفعلية و الإيرادات السنوية المحصلة للدولة ، فلا يمكننا معرفة ومراقبة هذه الأخيرة الا بناءا على تقارير تدعى الحسابات ختامية وهو ما سنتطرق لتعريفه وبيان أهدافه في هذا المبحث¹.

المطلب الأول : تعريف الحساب الختامي:

تعد المنشآت الاقتصادية حساباتها الختامية في نهاية الدورة(نهاية السنة الميلادية عادة) لبيان أوضاعها عن الدورة السابقة، فالمقصود الحسابات الختامية هي مجموعة القوائم المالية وبيانات نتائج الأعمال التي تقوم بها المنشآت الاقتصادية في أثناء دورة مالية (محاسبية) غالباً ما تكون سنة، ومنه سنقسم هذا المطلب الى الفرعين التاليين:

الفرع الأول : تعريف الحساب الختامي

تجدر الإشارة أن الحسابات الختامية للمنشأة تبين وضعها المالي في نهاية العام كما توضح عوامل الضعف والقوة في نشاطها. ويمكن، من فحص الحسابات الختامية وتدقيقها في أي منشأة، الوقوف على أوضاعها وإجراء التحليل المالي لنشاطها.

ويقصد بالحساب الختامي الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية ، بالإضافة الى أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة والحسابات النظامية المستخرجة من واقع الدفاتر الحسابية لكل من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية عن ذات الفترة، ويختلف الحساب الختامي عن الموازنة من كون الأخيرة تتضمن تقديرات للاستخدامات والموارد ، وباستخدام بيانات الحساب الختامي وبيانات الموازنة يمكن عمل مقارنة الفعليات بالتقديرات والوقوف على مدى الالتزام بتنفيذ الموازنة ومدى الانحراف عنها وأسباب ذلك².

اما الحساب الختامي للدولة : هو حساب يتضمن كافة مبالغ الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية وما يترتب عليهما من فائض أو عجز نقدي . ويعد أحد القوائم المالية الهامة التي تقوم الحكومة بإعدادها³. ويتم إعداد الحساب الختامي الذي هو تقرير سنوي يعكس عمليات تنفيذ الموازنة العامة وفقا لما تقضي به اللوائح والأنظمة والتعليمات المالية، وليظهر ما للدولة من حقوق وما عليها من التزامات، فإذا كان الفرق بين إيرادات الدولة ومصروفاتها موجبا تكون الدولة قد حققت وفراً (زيادة في الأصول) ويكون عند ذلك رصيد الحساب الختامي دائماً، وعلى العكس تكون الدولة قد حققت عجزاً نقصاً في الأصول إذا كان الفرق بين الإيرادات والمصروفات سالباً وبذلك يكون رصيد الحساب الختامي مديناً.

وتعد الحسابات الختامية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وهي :

مبدأ الاستمرارية ، مبدأ تحقيق الربح ، مبدأ الحيطة والحذر ، التقويم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية و يطلق عليه حساب ختامي لأنه يبين النتيجة النهائية أو الختامية للدولة أو المنشأة، أو لأنه يقل في نهاية العام (السنة المالية)، أو لهذين السببين معاً.

الفرع الثاني :العلاقة بين الحساب الختامي والموازنة العامة :

إذا كان الحساب الختامي هو تعبير عن الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية للدولة عن السنة المنصرمة ، أي بيان لحسابات الموازنة ونتيجة تنفيذها عن السنة المالية المعنية وفق الأسس والمعايير المعتمدة⁴.

فإنه يقصد بالموازنة العامة هي ذلك البرنامج أو الخطة السنوية للدولة عن سنة مالية مقبلة تتضمن الإيرادات المقدرة المنتظر تحصيلها وكذلك النفقات المقدرة المرخص بالصرف في حدودها من أجل تحقيق أهداف هذه الخطة .

والملاحظ قانوناً إن الميزانية العامة للدولة قائمة على التقديرات والتنبؤات لسنة القادمة المستقبلية ، أما الحساب الختامي فهو تسجيل للنفقات التي أنفقت بالفعل وكذلك الإيرادات التي حصلت بالفعل السنة الماضية⁵، ومنه يمكن اجمالاً اوجه الشبه والاختلاف فيمايلي :

1- أوجه الشبه بينهما :

- يتم إعداد الحساب الختامي والموازنة العامة عن سنة مالية تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31
- يتم إعداد كل منهما من قبل وزارة المالية باعتبارها السلطة المركزية

- يتم عرض كل منهما على السلطة التشريعية لأغراض الرقابة وتقييم أداء السلطة التنفيذية .
- يتم استخدام تصنيف موحد للحسابات لكل من حسابات الحساب الختامي وحسابات الموازنة العامة .

2- أوجه الاختلاف :

- أرقام موازنة الدولة هي أرقام تقديرية أما أرقام الحساب الختامي فهي أرقام فعلية
- يتم إعداد الموازنة العامة عن سنة مالية قادمة في حين أن إعداد الحساب الختامي عن سنة مالية منصرمة .
- يتم إصدار الموازنة العامة بموجب قانون في حين لا يتطلب إصدار الحساب الختامي ذلك .

كما تجدر الإشارة في هذا المقام ، الى انه يجب على المراقب المحاسبي التأكد من أن المسؤولين عن الصرف قد قاموا في نهاية كل شهر بتقديم قائمة تتضمن الأرقام الفعلية التي تم الخصم بها على كل باب من أبواب الموازنة، وأنه قد تمت مطابقتها على الخلاصة الحسابية، على أن يضاف إليها ما تم صرفه على أبواب الموازنة حتى آخر يوم من الشهر السابق، وذلك لتوضيح إجمالي ما تم صرفه من اعتمادات الموازنة، ومعرفة صافي الإعتمادات النهائية المتبقية طبقاً لقانون الموازنة، الأمر الذي يساعد على دراسة الوقائع المتعلقة بالتصرف الإداري والمالي للسنة المالية ذات العلاقة⁶.

المطلب الثاني: أهداف الحساب الختامي

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة⁷

أولاً - الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

1. أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2..أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانياً - الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- كما أنه هناك أهداف أخرى تتمثل في :

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية⁸.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

المبحث الثاني : أنواع الحسابات الختامية وكيفية إعدادها

يمثل الحساب الختامي للدولة أهمية خاصة لما يظهره من نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتي تساعد في إعداد الموازنات التقديرية للجهات الداخلة في الموازنة العامة، ويتم في العادة تبويب الحساب الختامي للدولة بالشكل الذي يظهر كافة البيانات والمعلومات المراد تحليلها فيما يخص الإنفاق العام والإيرادات العامة وحسابات المركز المالي للدولة⁹.

المطلب الاول :انواع الحسابات الختامية

تتألف الحسابات الختامية في المنشأة حسب تسلسل إعدادها من الحسابات الآتية: حساب التشغيل، حساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر.

وتجدر الملاحظة أن رصيد أي من الحسابات الختامية السابقة يرد بأول بندفي الحساب الذي يليه في الجانب الدائن أو المدين بحسب الحال باستثناء حساب الأرباح والخسائر الذي ترحل نتيجته إلى الميزانية وتوضح في نهاية الموجودات أو المطالب فيما إذا حققت المنشأة خسارة أو ربحاً.

الفرع الاول : حساب التشغيل:

يعد حساب التشغيل واحداً من الحسابات الختامية المهمة في المنشآت الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي. ويتم تنظيم حساب التشغيل بنهاية مدة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام. ويهدف إعداد هذا الحساب إلى إظهار تكلفة إنتاج السلعة التي تنتجها المنشأة في مدة محددة، وتحليل هذه التكلفة وبيان مكوناتها.

ومن أجل تنظيم حساب التشغيل على أسس سليمة لا بد أن يكون للمنشأة المعنية نظام خاص لمحاسبة التكاليف. ويتم عادة تصميم محاسبة تكاليف نوعية لكل منشأة على حدة استناداً إلى الأسس والقواعد العلمية العامة لمحاسبة التكاليف من جهة، وانطلاقاً من طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة الإنتاجية وخصائص هذا النشاط من جهة أخرى. ويجري تقسيم المنشأة، لأغراض تصميم نظام محاسبة التكاليف، إلى مجموعات من مراكز النشاط تدعى مراكز التكاليف. ويراعى في تحديد مركز التكلفة أن يكون ممثلاً لنشاط معين ومحدد، وأن يكون مرتبطاً بوحدة إشراف ومسؤولية محددة ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة، كما يجب أن يراعى قدر الإمكان تجانس الآلات والمعدات المستخدمة في المركز والعاملين فيه. وينتج من مركز التكلفة منتج مميز أو خدمة مميزة قابلة للقياس، وهكذا يمكن تحديد عدد معين من مراكز التكلفة داخل كل مجموعة من مجموعات المراكز المشار إليها سابقاً وفقاً لحجم المنشأة وطبيعة النشاط الذي تمارسه¹⁰. ينظم حساب تشغيل لكل معمل أو لكل خط إنتاجي بحسب الحال. وتتجمع في الطرف المدين من حساب التشغيل النفقات المختلفة من مواد وأجور ومصاريف أخرى، المرتبطة مباشرة بالمركز الإنتاجي، إضافة إلى نصيب المركز من نفقات

مراكز الخدمات الإنتاجية بحسب نسبة استفادته من خدمات هذه المراكز، كما تسجل في الطرف المدين من حساب التشغيل قيمة الإنتاج غير التام في أول المدة.

أما في الطرف الدائن من حساب التشغيل فتسجل قيمة الإنتاج غير التام في آخر المدة. ويشكل الرصيد المدين لحساب التشغيل تكلفة إنتاج المعمل أو الخط الإنتاجي عن المدة المنتهية بتاريخ إعداد هذا الحساب. وترحل تكلفة الإنتاج التي تظهر رصيماً مديناً لحساب التشغيل إلى الطرف المدين من حساب المتاجرة.

وتجدر الإشارة انه تتبع أهمية حساب التشغيل بصفته واحداً من الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية التي تطبق نظاماً لمحاسبة التكاليف من أهمية محاسبة التكاليف نفسها.

الفرع الثاني: حساب المتاجرة:

هو أحد الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية، ويتم تنظيمه بنهاية فترة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام، حيث تتم فيه مقابلة الإيرادات المتولدة عن النشاطات الرئيسية التي أقيمت من أجلها المنشأة متمثلة بالمتاجرة بالسلع أو البضائع من جهة، بالتكاليف أو المصروفات التي أسهمت مباشرة في توليد هذه الإيرادات من جهة أخرى. والهدف من حساب المتاجرة هو إظهار نتيجة النشاط التجاري للمنشأة¹¹.

فإذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات فإن هذه الزيادة تدعى مجمل الربح أو مجمل ربح المتاجرة، وإذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات فإن النتيجة تدعى مجمل الخسارة أو مجمل خسارة حساب المتاجرة.

أما بخصوص العناصر التي يتكون منها حساب المتاجرة فيتم تنظيم حساب المتاجرة على شكل حساب له جانبان، جانب مدين وجانب دائن وتسجل في الجانب المدين من حساب المتاجرة أرصدة الحسابات الآتية:

1- البضاعة الجاهزة أول المدة: وهي عبارة عن المخزون السلعي من البضائع الباقية في المخازن في نهاية الدورة المالية السابقة والمدورة على الدورة المالية الحالية.

2- المشتريات: وتشمل البضائع المشتراة في أثناء المدة بغرض إعادة بيعها وتحقيق الأرباح.

3- مصاريف الشراء: وتضم المصاريف كلها المتعلقة بعملية شراء البضائع مثل أجور نقل وتحميل المشتريات،

4- الرسوم الجمركية، وعمولة وكلاء الشراء.

5- مردودات المبيعات: وهي البضائع التي سبق بيعها للزبائن والمعادة من قبلهم لعدم مطابقتها للمواصفات لمتفق عليها أو بسبب تلفها أو وجود عيوب فيها.

وفي المنشآت الصناعية التي تطبق نظاماً لمحاسبة التكاليف، تسجل في الطرف المدين من حساب المتاجرة، إضافة إلى ما سبق، تكلفة الإنتاج المستخرجة من حساب التشغيل الذي تعده هذه المنشآت قبل إعداد حساب المتاجرة¹².

وتظهر في الطرف الدائن من حساب المتاجرة أرصدة الحسابات الآتية:

1- البضاعة الجاهزة آخر المدة: وهي عبارة عن المخزون السلعي من البضائع الباقية في المخازن في نهاية الدورة المالية الحالية والمدورة إلى الدورة المالية القادمة.

2- المبيعات: وتشمل قيمة البضائع المباعة خلال الدورة المالية.

3- مردودات المشتريات: وتمثل قيمة المشتريات المعادة إلى الموردين بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو بسبب تلفها أو وجود عيوب فيها.

4- كما أن الاتجاهات الحديثة لتنظيم الحسابات الختامية تميل إلى دمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في قائمة واحدة تدعى قائمة الدخل.

الفرع الثالث: حساب الأرباح والخسائر

هو أحد الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية، يتم تنظيمه بنهاية مدة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام، ويهدف إلى إظهار نتيجة النشاط الذي قامت به المنشأة في تلك المدة ربحاً صافياً أو خسارة صافية¹³.

ويتم تنظيم حساب الأرباح والخسائر على شكل حساب له جانبان، جانب مدين تُقيد فيه النفقات التي تخص المدة المحاسبية المحددة، وجانب دائن تُقيد فيه الإيرادات التي ترتبط بتلك المدة، وتظهر نتيجة المدة المحاسبية، بعد جمع النفقات من جهة والإيرادات من جهة أخرى، رصيماً دائماً أو رصيماً مديناً، فإذا كان الرصيد دائماً فذلك يعني أن المنشأة قد حققت ربحاً صافياً، وإذا كان الرصيد مديناً فذلك يعني أن المنشأة قد حققت خسارة صافية، ويتم تسجيل النفقات والإيرادات في حساب الأرباح والخسائر انطلاقاً من فرض استمرار المنشأة، ومن أن المدة المحاسبية التي يعد حساب الأرباح والخسائر عنها ماهي إلا حلقة من سلسلة من الحلقات المتصلة التي تؤلف حياة المنشأة، وهو ما يمكن التعبير عنه بقاعدة سنوية المحاسبة أو دورية المحاسبة.

وتعد قاعدة مقابلة الإيرادات التي تخص مدة محاسبية محددة بالتكاليف التي تخص تلك المدة من القواعد الأساسية في قياس الربح المحاسبي، ويتحدد الربح الصافي للمنشأة من هذه المقابلة، إذ تكون النتيجة ربحاً عندما تزيد الإيرادات على التكاليف، وتكون النتيجة خسارة عندما تكون التكاليف أكبر من الإيرادات¹⁴.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية قياس الربح المحاسبي قياساً سليماً، بحساب الأرباح والخسائر، تأخذ بالحسبان سياسة الحيطة والحذر التي تقتضي تحميل المدة المحاسبية الخسائر المحتملة الحدوث عن طريق أخذ المخصصات المناسبة لمقابلة هذه الاحتمالات من جهة مثل مؤونات الديون المشكوك فيها ومؤونات انخفاض أسعار المخزونات، كما أن ضرورة المحافظة على رأس المال المستثمر للمنشأة تقتضي من جهة أخرى، التأكد من أن إيرادات هذه المدة قد حملت بالتكاليف التي ولدت هذه الإيرادات بما في ذلك تكاليف اهتلاك الأصول الثابتة.

العناصر التي يتألف منها حساب الأرباح والخسائر: تشمل النفقات والإيرادات التي يتألف منها حساب الأرباح والخسائر بنوداً متعددة ومختلفة، مما يقتضي تبويبها بطريقة تحقق أكبر قدر من الوضوح والفائدة. ويتم تبويب النفقات في الطرف المدين من حساب الأرباح والخسائر، والإيرادات في الطرف الدائن منه بأساليب مختلفة، فيما يأتي أحد هذه الأساليب الأكثر شيوعاً.

1. النفقات: تظهر النفقات في الطرف المدين من حساب الأرباح والخسائر المبوبة على النحو الآتي¹⁵:
 - أ - مصاريف البيع والتوزيع: وتشمل البنود التي تمثل النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل بيع وتوزيع منتجاتها.
 - ب - المصاريف الإدارية: وتشمل البنود التي تتحملها المنشأة للقيام بأعمالها الإدارية.
 - ج - المصاريف المالية: وتشمل البنود التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على التمويل اللازم لعملياتها المختلفة.
 - د - المصاريف العامة: وتشمل، مصاريف ونفقات السفر، رسوم تسجيل السيارات ومصاريفها، إيجارات العقارات، والمصاريف النثرية.

3- الإيرادات: بعد أن تكون إيرادات المبيعات قد سجلت في حساب المتاجرة، يحول الربح التجاري الذي يظهره هذا الحساب إلى الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر، الفعلى هذا النحو أول البنود في الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر الذي يشمل إضافة إلى ذلك بعض الإيرادات المتنوعة الأخرى.

4- وتظهر أهمية حساب الأرباح والخسائر للمنشأة من حيث إن الهدف الأساسي لمعظم الوحدات الاقتصادية هو تحقيق الربح، لأن تحقيق الربح يؤدي إلى زيادة حقوق أصحاب الملكية من جهة، ويعد أساساً لقياس العائد على الأموال المستثمرة في المنشأة من جهة أخرى. كما أن تحقيق الربح يؤدي إلى زيادة ثروة المنشآت الاقتصادية ونموها وازدهارها، وإلى نمو الاقتصاد القومي¹⁶.

ومن هنا تأتي أهمية حساب الأرباح والخسائر للمنشآت الاقتصادية، بوصفه الحساب الذي يبين نتيجة أعمال هذه المنشآت في مدة معينة، إن أطرافاً عدة، مثل مالكي ومساهمي الشركة، الدوائر المالية والرسومية، وزبائن المنشأة ومقرضيها، وجميع المتعاملين معها يتأثرون بصورة أو بأخرى بنتيجة أعمال هذه المنشأة كما تظهر من خلال حساب الأرباح والخسائر، مما يقتضي اتباع الأسس والطرق السليمة في إعداد هذا الحساب لكي يأتي معبراً تعبيراً أقرب ما يكون إلى الدقة عن نتيجة أعمال المنشأة.

المطلب الثاني: كيفية إعداد الحساب الختامي:

يبدأ الحساب الختامي للدولة بمذكرة إيضاحية يبين فيها ما قدر للإيرادات وما حصل منها وما قدر للمصروفات والمبالغ الفعلية التي تم إنفاقها، ثم النتيجة النهائية للحساب الختامي وكيفية تسوية العجز أو الفائض وغالباً ما يتم ذلك عن طريق الاحتياطي العام، ويتبع ذلك كشف تفصيلي بخصوص مفردات إيرادات ومصروفات الميزانية.

وحتى يسهل التحقق من توازن الحساب الختامي لكل وزارة أو مصلحة فإنه من الأفضل لشعبة الحسابات الختامية في وزارة المالية إعداد التقرير النهائي الذي يتعين إرفاقه بالحساب الختامي العام.

وبعد الانتهاء من إعداد ملخصات الحسابات الختامية لجميع الوزارات والمصالح يمكن تجميعها في ملخص واحد يمثل جميع الوزارات والمصالح.

وتقوم وزارة المالية برفع الحساب الختامي بعد الانتهاء من إعداده إلى مجلس الوزراء في موعد لا يتعدى الشهر الرابع من السنة التالية كما ترسل صورة منه إلى ديوان المراقبة العامة ليتسنى له تقديم تقرير عنه¹⁷.

الفرع الأول: كيفية إعداد الحساب الختامي

يتم إعداده من السجلات والدفاتر المحاسبية الآتية:

- دفتر اليومية العامة للمستندات والتسويات

- دفتر الإيرادات والمصروفات

- الدفاتر الاجمالية للحسابات المدينة والدائنة والنظامية

- دفاتر مفردات الحسابات الجارية المدينة والدائنة

ويتم اقفال الحسابات يومية وشهريا وكل ثلاثة شهور وسنوياً كما يلي

1- الإقفال اليومي: يتم تجميع العمليات الحسابية التي قيدت خلال اليوم في السجلات المحاسبية ويدرج المجموع

بالخانة المخصصة لاثبات اجمالي اليوم.

2- الإقفال الشهري: فى نهاية كل شهر تجمع الأرقام المثبتة بالخانات الفرعية فى الدفاتر المحاسبية وتجمع ايضا المبالغ المقيدة فى خانات اليوم ، ويجب تساوى مجموع الخانة الاخيرة مع مجموعات الخانات الفرعية الخاصة بها ، ويثبت المجموع الشهري فى الخانة المخصصة لذلك فى السجلات ، وبعد اقفال الحسابات الشهرية يتم إعداد الاتى¹⁸:
-ميزان مراجعة شهري يتضمن كل العمليات المدينة والدائنة التى تمت خلال الشهر
- كشف حساب شهري ويوضح المركز المالى الشهري للوحدة الحسابية ، واعتماده من رئيس الشطب ومراقب الحسابات ورئيس الجهة ويرسل صورة منه الى وزارة المالية ومجلس المحاسبة فى الجزائر .

3- الاقفال ربع السنوى

تعد الوحدة كشف حساب لمجموع العمليات التى تتم كل ثلاثة شهور ويستخرج هذا الحساب من واقع تجميع العمليات الشهرية ولا تجرى بشأنه أية عمليات حسابية بالدفاتر .

4- الاقفال السنوى

تقفل حسابات السنة المالية باقفال الشهر الأخير منها على النحو السابق الإشارة إليه فى الإقفال الشهري ، ولكن يجوز إدخال تسويات تعديلية بموافقة وزارة المالية.

الفرع الثاني: مشاكل إعداد الحساب الختامي:

يخضع الحساب الختامي للدولة للمراقبة التفصيلية من قبل هيئات الرقابة المحاسبية، وذلك بهدف التحقق من مدى مطابقة أرقام الحساب الختامي للدولة مع الحسابات الختامية الفرعية وحصر النتائج ومتابعة الاختلاف فى الأرقام والمخالفات.

كما يجب على المحاسب التحقق من مطابقة أرقام الحساب الختامي للدولة مع حسابات المحاسبين العموميين للوحدات الداخلة فى الموازنة العامة للدولة، وعليه فحص النتائج ومتابعة الاختلافات فى الأرقام، فى ضوء قواعد إعداد الحسابات الختامية والقوانين والقرارات الصادرة بكل دولة ويتم ذلك فى بعض الدول.

1 - عدم مطابقة الحسابات الجارية لبعض الوزارات بدفاتر وزارة المالية وتزويد وزارة المالية بدفاتر هذه الوزارات.

2- عدم مطابقة حسابات وتسوية المستحقات العامة بين بعض الوزارات .

3- تضخم حسابات العهد والأمانات وعدم تصفيتها أولاً بأول .

2- ارتباك حسابات السلف المستديمة فى بعض الوزارات نتيجة لعدم إتباع النظام المحاسبي

5- ضعف المستوى الفنى للعاملين بالشؤون المالية بالوزارات والمصالح.

6- تأخر مؤسسة النقد ووزارة المالية فى إرسال الإشعارات، وكذا ضغط العمل على الممثلين الماليين نتيجة للنقص فى

عدددهم .

خاتمة :

إن تطور دور الدول فى المجتمعات الحديثة خاصة منه الدور الاقتصادي، أدى إلى بروز الأهمية البالغة التى تعطي للميزانية العامة باعتبارها أداة هامة و مؤثرة فى عملية التنمية الاقتصادية و الإجتماعية.

و لقد حاولنا فى هذا المقال إبراز أهم الجوانب المتعلقة بالحساب الختامي للميزانية العامة بما تحويه من نفقات و إيرادات

وقد استخلصنا المزايا التالية :

- 1- تقييم انجازات الحكومة وبيان مدى تحقيق أهدافها.
 - 2- إظهار المركز المالي للدولة وما تحقق من فائض أو عجز نقدي.
 - 3- يحقق إحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
 - 4- التعرف على التجاوزات التي تمت على المخصصات.
- ومنه فيمكن القول انه من المهام الأساسية للحسابات الختامية هي تسهيل عملية الرقابة و تقويم الميزانية العامة السنوية للدولة ، من خلال إعداد بيانات حول النفقات والإيرادات التي تملكها أو تصرفت فيها الدولة إما كلياً أو جزئياً في نطاق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها، وبالتالي يعتبر الحساب الختامي من أهم عوامل توازن الميزانية ومنه تحقيق التوازن الاقتصادي العام للاقتصاد الوطني والمحافظة عليه، فإذا لم يتحقق مثل هذا التوازن فإن ذلك من شأنه يؤدي إلى عدم توازن اقتصادي، ومنه نخلص إلى التوصيات التالية:
- ضرورة جهاز مستقل عن مجلس المحاسبة يختص بالمراجعة و التدقيق المالي في الحسابات الختامية بحيث تكون مراجعة التقارير المالية الشهرية وليس السنوية فقط .
 - الالتزام بالشفافية المالية من خلال عدم استخدام السيولة النقدية الخاصة بالأمانات لتغطية عجز السيولة في النفقات.
 - تبنى نموذج الرقابي يدعم عمل الحسابات الختامية كنظام الحكومة المفتوحة في بريطانيا، مما يساعد في تحديد سقف زمني أقصى لتقديم المستندات يراعى فيه الغرض الأساسي من لصرف النفقات.

قائمة المراجع :

أولاً - بالعربية:

- أحمد سليمان، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- السيد عطية عبد الواحد، المالية العامة ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة - مصر ، سنة 2000.
- اسماعيل اسماعيل خليل وعدس نائل حسن ، المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري العلمية ، عمان - الأردن ، 2010 .
- بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار الهومة ، الجزائر، الجزء الأول، 2007.
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، دروس تطبيقات محلولة، دار هومه، الجزائر 2004 .
- سعيد عبد المنعم محمد و آخرون ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر 2006.
- شوبكي يونس ، عليان ابوشماله، المحاسبة الحكومية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، سنة 2012.
- حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية للنشر والتوزيع ، طبعة الثانية ، سنة 2001.
- عادل احمد ، أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية - مصر ، سنة 1996
- غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار البيارق للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، طبعة 1998.
- محمود إبراهيم الوالي ، علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى ، الجزائر ، سنة 1987.
- خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد، الأردن 1998.

ثانياً - الأجنبية:

- Filipovic, Adnan, "Impact of privatization on economic growth", Furman university, Issues in Political Economy, Vol 14, Aug, 2005.
- Oqdeh, Lubna Natheer and Abu Nassar, Mohammad, "The Effect of Privatization on Firms Financial and Operating Performance, evidence From Jordan", Dirasat Administrative Science, Volume 38, NSO1 , 2011.

-Omran, Mohammed, Detecting the performance sequences of privatizing Egyptian state-owned enterprises, Does ownership structure really matter? Working paper, the Arab academy for science and technology, College of management and technology, Alexandria, Egypt, July 2001.

ثانياً - المقالات والمذكرات:

- نواف الجندي و إبراهيم علي القاضي، أثر تنفيذ برنامج الخصخصة على الحساب الختامي لدولة الأردن ،مقال المنشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، مسيلة - الجزائر ، العدد 03 لسنة 2017.
- محمد حسين الشريف ، سنة 2017 و المعنون ب: أثر الحسابات الوسيطة على الاستخدام الأمثل للموارد في مؤسسات التعليم العالي، مذكرة لنيل ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، كلية الاقتصاد جامعة الإمام المهدي ،السودان ، سنة 2007 .

الهوامش

- 1 شوبكي يونس ، عليان ابوشماله ، المحاسبة الحكومية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان- الاردن ، سنة 2012 ، ص 213.
- 2 نواف الجندي و إبراهيم علي القاضي، أثر تنفيذ برنامج الخصخصة على الحساب الختامي لدولة الأردن ،مقال المنشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 03 لسنة 2017 ،ص5.
- 3 بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، دروس تطبيقات محلولة،دار هومه، الجزائر 2004 ، ص301.
- 4 خالد الخطيب، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ،الأردن، سنة 1998 ،ص: 29.
- 5 السيد عطية عبد الواحد ،المالية العامة ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة -مصر ، سنة 2000 ، ص1223.
- 6 محمد حسين الشريف ، سنة 2017 و المعنون ب: أثر الحسابات الوسيطة على الاستخدام الأمثل للموارد في مؤسسات التعليم العالي، مذكرة لنيل ماجستير تخصص محاسبة وتمويل ، كلية الاقتصاد جامعة الإمام المهدي ،السودان ، سنة 2007، ص ص 58 -59.
- 7 سعيد عبد المنعم محمد و آخرون ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر 2006، ص ص :

53-50

8 Omran, Mohammed, Detecting the performance sequences of privatizing Egyptian state-owned enterprises, Does ownership structure really matter? Working paper, the Arab academy for science and technology, College of management and technology, Alexandria, Egypt, July 2001,p 8 .

9 Filipovic, Adnan,"Impact of privatization on economic growth", Furman university, Issues in Political Economy, Vol 14, Aug, 2005,p13.

- 10 أحمد سليمان، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992ص233
- 11 إسماعيل إسماعيل خليل وعدس نائل حسن ، المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري العلمية ، عمان - الأردن ، 2010 ، ص 52.
- 12 عادل احمد ، أساسيات المالية العامة ،دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية - مصر ، سنة 1996 ، 230.
- 13 بن أعمار منصور ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2007،ص68.
- 14 غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي ،دار البيارق للنشر والتوزيع ، عمان- الاردن ، طبعة 1998، ص 223
- 15 حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ،دار المحمدية للنشر والتوزيع ، طبعة الثانية ، سنة 2001 ، ص121
- 16 محمود إبراهيم الوالي ، علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الاولى ، الجزائر ، سنة 1987 ، ص . 102
- 17 بن ربيع حنيفة، المرجع السابق الذكر ، ص310.

18 Oqdeh, Lubna Natheer and Abu Nassar, Mohammad , "The Effect of Privat- ization on Firms Financial and Operating Performance, evidence From Jordan" , Dirasat Administrative Sceince, Volume 38, NSO1 (2011), P 288.