

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 03 .

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس

محاسبة مالية 1 و 2

موجهة لطلبة السنة الأولى LMD

د/ زرقاني رباح

أستاذ محاضر قسم "أ" بقسم علوم التسيير

السنة الجامعية: 2024/2023

المحور الأول:

الإطار التصوري للمحاسبة المالية والدورة المحاسبية

- 1..... الفصل الأول: مدخل عام للمحاسبة.
- 7..... أولاً: نشأة وتعريف المحاسبة المالية.
- 7..... ثانياً: أهمية المحاسبة المالية وظائفها وأهدافها.
- 8..... ثالثاً: خصائص المعلومات المالية المحاسبية والمستفيدين منها.
- 9..... رابعاً: أنواع وفروع المحاسبة، فروضها ومبادئها.
- 10..... الفصل الثاني: الميزانية.
- 13..... أولاً: تعريف الميزانية.
- 14..... ثانياً: أنواع الميزانيات.
- 15..... ثالثاً: نتيجة الدورة.
- 17..... الفصل الثالث: الحساب.
- 17..... أولاً: تعريف الحساب.
- 17..... ثانياً: أشكال الحسابات.
- 18..... ثالثاً: طريقة أو آلية سير الحساب.
- 19..... رابعاً: إقفال أو ترصيد الحساب.
- 21..... الفصل الرابع: الدورة المحاسبية.
- 21..... أولاً: تعريف الدفاتر المحاسبية والغرض منها.
- 22..... ثانياً: التسجيل في دفتر اليومية.
- 23..... ثالثاً: الترحيل الى دفتر الأستاذ.
- 24..... رابعاً: إعداد ميزان المراجعة.

المحور الثاني:

دراسة المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية

- 33..... الفصل الخامس: دراسة حسابات الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال).
- 33..... أولاً: تعريف حسابات الصنف الأول رؤوس الأموال.
- 33..... ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الأول (رؤوس الأموال).
- 35..... ثالثاً: المعالجة المحاسبية في حالة الشركات.
- 40..... رابعاً: المعالجة المحاسبية في حالة المؤسسة الفردية.
- 44..... الفصل السادس: دراسة حسابات الصنف الثاني (التثبيات).

- أولاً: تعريف حسابات الصنف الثاني التثبيتات... 44.....
- ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الثاني التثبيتات..... 44.....
- ثالثاً: المعالجة المحاسبية الصنف الثاني التثبيتات المعنوية ح/20..... 45.....
- رابعاً: المعالجة المحاسبية الصنف الثاني التثبيتات المادية ح/21..... 49.....
- خامساً: المعالجة المحاسبية الصنف الثاني التثبيتات المالية ح/26 وح/27..... 57.....
- الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث (المخزونات)..... 59.....**
- أولاً: تعريف الصنف الثالث المخزونات ..... 59.....
- ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الثالث المخزونات..... 59.....
- ثالثاً: المعالجة المحاسبية لعملية الشراء وبيع المخزونات..... 59.....
- رابعاً: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA) ..... 75.....
- خامساً: المعالجة المحاسبية للتخفيضات والمردودات ..... 77.....
- سادساً: المعالجة المحاسبية للتسيقات على المخزونات والأغلفة المتداولة..... 85.....
- الفصل الثامن: دراسة حسابات الصنف الرابع (حسابات الغير)..... 95.....**
- أولاً: تعريف حسابات الغير الصنف الرابع..... 95.....
- ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية لحسابات الغير الصنف الرابع ..... 95.....
- ثالثاً: التسجيل المحاسبي لحسابات الغير الصنف الرابع..... 96.....
- الفصل التاسع: دراسات حسابات الصنف الخامس (حسابات المالية)..... 107.....**
- أولاً: تعريف حسابات الصنف الخامس الحسابات المالية"..... 107.....
- ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية والفرعية للصنف الخامس الحسابات المالية..... 108.....
- ثالثاً: المعالجة المحاسبية للصنف الخامس الحسابات المالية ..... 109.....

### المحور الثالث:

#### دراسة المعالجة المحاسبية لحسابات النتائج

- الفصل العاشر: دراسة حسابات الصنف السادس " حسابات الأعباء " (التكاليف)..... 110.....**
- أولاً: تعريف الأعباء..... 112.....
- ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف السادس الأعباء (التكاليف)..... 112.....
- ثالثاً: دراسة حسابات الصنف السادس الأعباء (التكاليف)..... 113.....
- رابعاً: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف السادس الأعباء (التكاليف) ..... 116.....
- الفصل الحادي عشر: دراسة حسابات الصنف السابع (النواتج أو الإيرادات) ..... 118.....**
- أولاً: تعريف حسابات الصنف السابع حسابات الناتج أو الإيرادات ..... 118.....
- ثانياً: قائمة حسابات الصنف السابع (النواتج)..... 118.....

119.....ثالثا: دراسة حسابات الصنف السابع الإيرادات (النواتج)

121.....رابعا: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف السابع للإيرادات (النواتج)

#### المحور الرابع:

#### أعمال نهاية السنة وتقديم القوائم المالية الختامية

124.....الفصل الثاني عشر أعمال نهاية السنة

124.....أولا: أعمال الجرد

125.....ثانيا: الاهتلاكات

130.....ثالثا: المؤونات وتدني القيم

134.....رابعا: تسويات أخرى تصحيح الأخطاء

137.....الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

137.....أولا: عرض وتقديم حسابات النتائج

143.....ثانيا: عرض وتقديم جدول تدفقات الخزينة

147.....ثالثا: عرض وتقديم جدول تغيرات الأموال الخاصة

149.....رابعا: عرض وتقديم ملحق القوائم المالية

150.....المراجع المستخدمة

## تقديم المطبوعة:

جاءت تسمية المحاسبة المالية ضمن القانون رقم 11/07 الصادر في 2007/11/25، وهذه التسمية هي التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي، وتكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة نظرا لسعيها دوما إلى المحافظة على ذمتها المالية باعتبارها تقنية ووسيلة لتسيير المخرجات الصادرة من مختلف المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة، وهذا من اجل إصدار القوائم المالية التي يستفيد منها مختلف الأطراف سواء داخل وخارج المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات مناسبة.

عليه كان من الواجب إضفاء الأساس السليم و الفعال لها و ذلك تطبيقا لمبادئ و القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المالي المحاسبي و الذي تبنته الجزائر و الساري المفعول منذ مطلع سنة 2010 و الذي يدرس حاليا في كليات علوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير حسب ما سطر من طرف وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، بالإضافة الى التعليمات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة و التي يمكن اعتبارها كإطار أساسي و مرجعي من شأنه أن يقود المؤسسة الى الاستمرارية و المحافظة على توازنها المالي في ظل التحديات الاقتصادية المعاصرة.

ومن خلال هذه المطبوعة، ارتأينا الى التطرق الى مقياس المحاسبة المالية بجانبها النظري والتطبيقي متقدين

بالبرنامج الوزاري، حيث تم تقسيم هذا البرنامج الى أربع محاور وهي:

المحور الأول: الإطار التصوري للمحاسبة المالية والدورة المحاسبية

المحور الثاني: دراسة المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية

المحور الثالث: دراسة المعالجة المحاسبية لحسابات النتائج

المحور الرابع: أعمال نهاية السنة وتقديم القوائم المالية الختامية

حيث يتخلل هذه المحاور مجموعة من الأمثلة لتثبيت وزيادة الفهم لدى الطالب.

المحور الأول:

الإطار التصوري للمحاسبة المالية

والدورة المحاسبية

**تمهيد:** تلعب المحاسبة دوراً هاماً في المجتمعات شأنها شأن المهن الأخرى مثل الطب والهندسة والرياضيات، لهذا السبب قامت الجهات المختصة بوضع دورات مهنية لتدريس مبادئها وقواعدها في الجامعات، كما تم إنشاء جمعيات مهنية وطنية ودولية وإجراء امتحانات العضوية فيها، وبذل الجهود تحسين مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني للأعضاء، وحماية استقلاليتهم والحفاظ عليها، وممارسة الرقابة المهنية، سواء من حيث الممارسة المهنية أو في الخدمات في هذا المجال، وبذلك لما من شأنه تعزيز وحماية سمعة المهنة.

### أولاً: نشأة وتعريف المحاسبة المالية:

**1- نشأة وتطور المحاسبة:** بدأ السامريون منذ حوالي 2300 سنة قبل الميلاد بكتابة البيانات على الأقراص من الطين وتجفيفها في ضوء الشمس، واستخدم الرومان الخشب المشمع، واستخدم المصريون القدماء والهنود الأمريكيون ورق البردي للتسجيل، ثم استبدل الورق بالقماش والجلد في الفترة الإسلامية، ولأهمية الاحتفاظ بأثر العمليات التي تقوم بها المؤسسة أصبحت هذه العمليات تسجل لكن في طرف واحد فقط (القيد الوحيد)، مما حال دون إعطاء صورة صادقة عن المؤسسة.

وفي عام 1494، نشر عالم الرياضيات الإيطالي **لوكا باتشيولي** LUCA PACIOLI، كتاباً بعنوان "رسالة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب" وقد قدم فيه مبادئ مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج، والتي تقوم على تسجيل جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في حسابين على الأقل وحاول وضع تصنيف لحسابات الميزانية وحساب النتائج، ولكن كتابه لك يكن النظام المحاسبي الكامل الذي نعرفه الآن.

ومع ظهور الثورة الصناعية استبدلت المشاريع الفردية والعائلية بالمشاريع الكبيرة الحجم، وتطلب الأمر مبالغ ضخمة من رؤوس الأموال لتمويل المشاريع وانفصلت الإدارة عن الملكية وتطورت المحاسبة وتنوعت أقسامها ووسائلها وأساليبها واستقلت وأنشئت المؤسسات المحاسبية لإجراء الدراسات والبحوث وتقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي تمكن هذا العلم من مواكبة كافة التطورات الاقتصادية.

**2- تعريف عام للمحاسبة العامة:** المحاسبة المالية (بالإنجليزية: **Financial Accounting**) هي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تشمل تسجيل وتلخيص العديد من المعاملات المحاسبية التي تنتج عن عمليات تجارية تحدث خلال فترة زمنية معينة، وتُلخّص كافة العمليات الخاصة بالمحاسبة المالية عن طريق الاعتماد على إعداد القوائم المالية؛ وهي قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الدخل، وقائمة الميزانية العمومية، وتساعد هذه القوائم على توضيح الأداء التشغيلي الخاص بالمنشأة خلال فترة زمنية محددة.

كما تعرف المحاسبة بأنها علم قائم على مجموعة من المبادئ والقواعد اللازمة لتبويب، وتسجيل، وتصنيف الأحداث الاقتصادية، وذلك من أجل الحصول على تقارير مالية تخدم أغراضاً أخرى، ولا بدّ من الإشارة إلى أنها ضرورية لتطور المؤسسات ونجاحها في كل جوانبها، وهي نظام متكامل يشمل الأساليب والإجراءات التي تتبع لتجميع المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

- تعريف المحاسبة المالية في النظام المحاسبي المالي: تعرف المحاسبة المالية حسب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، في المادة 03، على أنها نظام لتنظيم المعلومات المالية لتخزين معطيات قاعدية عديدة وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن البيانات المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

- من خلال التعريفات السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للمحاسبة:

هي مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم المحاسبية التي تنص على التسجيل المنظم للمعاملات المالية وتصنيفها وتلخيصها في شكل قوائم مالية من أجل تحديد نتائج أرباح وخسائر عمليات المنشأة في فترة معينة وتحديد مركزها المالي في تلك الفترة، بحيث يمكن لمستخدمي هذه القوائم المالية اتخاذ القرارات.

المدخلات	عمليات التشغيل	المخرجات
تحديد العمليات المالية وتحليلها وتسجيلها	تبويبها وتلخيصها في الدفاتر المحاسبية	توصيل المعلومات المالية الناتجة لأصحاب المشروع ومتخذي القرارات

ثانياً: أهمية المحاسبة المالية ووظائفها وأهدافها:

- 1- أهمية المحاسبة المالية: تظهر أهمية المحاسبة في عدة نقاط نذكر منها ما يلي:
  - يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية بمثابة ذاكرة المؤسسة، حيث أنها تسجل وتصنف جميع الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على البيانات المالية لها.
  - يصف البعض قسم المحاسبة بأنه العمود الفقري للمؤسسة، حيث يقوم بتوصيل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصه) من مختلف أقسام المؤسسة إلى فريق الإدارة العامة.
  - يُنظر إلى الدفاتر المحاسبية على أنها أداة لإثبات النزاعات بين المحاكم أو مصلحة الضرائب والمؤسسة.
  - تعتبر المحاسبة أحد أهم مصادر المعلومات، حيث تزود المخططين على المستوى الوطني بالبيانات التي يحتاجونها لمتابعة عملية التخطيط وتنفيذها.
  - تعتبر المحاسبة المالية من أهم مجالات المحاسبة بشكل عام، حيث توفر الكثير من المعلومات المهمة جداً لبيئة الأعمال وتساعد المؤسسات على اتخاذ القرارات المختلفة.

2- وظائف المحاسبة المالية: الوظيفة هي مجموعة من الإجراءات التي يتم تنفيذها لتحقيق هدف ما، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن للمحاسبة المالية الوظائف الأساسية التالية:

-التحديد: تحديد الأحداث الاقتصادية المراد معالجتها وتجهيزها والتعامل معها، فالمحاسبة هي لغة المال، وبالتالي فهي تختص فقط بالعمليات المالية: كبيع السلع، وتقديم الخدمات، والشراء، ودفع الأجور... إلخ، أما العمليات غير المالية مثل: اتخاذ قرار بتعيين موظف من عدمه، لا تهتم المحاسبة لأنها عملية غير المالية.

- **القياس:** بعد تحديد المعاملات المالية، يجب أن تكون قابلة للقياس بالوحدات النقدية، وأن يكون لها قيمة مالية. يتم تجاهل العمليات التي لا يمكن قياسها بالوحدات النقدية لأنها عمليات غير مالية.
- **التسجيل:** بعد أن يتم قياس العمليات المالية يجب تسجيلها في الدفاتر المحاسبية في شكل توثيق تاريخي مستمر، وذلك وفق أساليب علمية.
- **التوصيل:** لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليستندوا عليها في اتخاذ القرارات.

### 3- أهداف المحاسبة: تحاول المحاسبة المالية على تحقيق مجموعة الأهداف نذكر منها ما يلي:

- تسجيل جميع المعاملات المالية التي تحدث داخل المؤسسة عند حدوثها، وتسمى هذه الوظيفة بمسك الدفاتر في المصطلحات المحاسبية.
- تقديم المعلومات والتقارير المالية للإدارات المختلفة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.
- تساعد المحاسبة المالية المؤسسة على توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الداخلية والخارجية.
- معرفة نتائج عمليات المؤسسة من أرباح أو خسائر لفترة معينة (شهرية أو سنوية).
- تحقيق ملخص لبيان المركز المالي خلال فترة مالية ما، مما يساهم في معرفة المركز المالي للمؤسسة.
- وضع استراتيجيات محددة لتصميم السياسات المالية والمحاسبية للمؤسسة للسنة المالية التالية.
- الاحتفاظ بمجموعة من السجلات المحاسبية التي تحتوي على جميع المعاملات المالية التي حدثت في المؤسسة منذ إنشائها وحتى آخر يوم من السنة المالية.
- تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيق أهدافها من خلال القيام بسلسلة من الوظائف (تحليل وتحديد وتصنيف وقياس وتلخيص) التي تساهم في الكشف عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

### ثالثاً: خصائص المعلومات المالية المحاسبية والمستفيدين منها:

- 1- **خصائص المعلومات المحاسبية:** من بين ما تختص به المعلومات المحاسبية نذكر ما يلي:
  - **الملاءمة:** أي المعلومات التي نتحصل عليها كمخرجات للمحاسبة تكون ذات صلة بالقرار المراد اتخاذه.
  - **الوقتية:** بأن تكون حديثة وفي الوقت المناسب ويمكن أن تكون تقديرية.
  - **القدرة التنبؤية للمعلومات:** بمعنى أنها تمكن متخذ القرار من تحسين توقعات المستقبل لنتائج الأحداث.
  - **إمكانية التحقق من التوقعات:** تساعد متخذ القرار من مراجعة وتصحيح التوقعات السابقة.
  - **الموثوقية:** بمعنى إمكانية الاعتماد عليها لاتصافها بالموضوعية والحياد وصدق التعبير عن الأحداث الاقتصادية ولها ثلاث عناصر وهي الحياد، الموضوعية، صدق المعلومات.
  - **القابلية للمقارنة:** إمكانية إجراء مقارنة لنفس المؤسسة بين فترات زمنية مختلفة أو مع مؤسسات أخرى في نفس النشاط، حيث تزداد قيمة المعلومات المحاسبية مع إجراء المقارنات.

2- المستفيدين من المعلومات المالية: نذكر منهم ما يلي:

- إدارة المؤسسة: تستخدم هذه المعلومات بهدف تقييم الأداء الخاص في المؤسسة، وتطبيق التخطيط والرقابة؛ من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.
- المستثمرون الحاليون والمتوقعون: يحرص المستثمرون المنخرطون حالياً في المؤسسة على تقييم استخدام رأس المال واختيار الموقف الأمثل لاتخاذ قرار بشأن استمرار استثماراتهم أم لا، ومن ناحية أخرى، يحرص المستثمرون المحتملون على الحصول على هذه البيانات للتأكد من جدوى الاستثمار في أسهم المؤسسة.
- الدائنون الحاليون والمتوقعون: وتشكل المعلومات المالية التي توفرها المحاسبة أهمية بالغة بالنسبة للدائنين الحاليين، بما في ذلك حاملي السندات، الذين يعتمدون عليها لتقييم الوضع المالي للمؤسسة وتحديد قدرتها على سداد الديون المتوسطة والطويلة الأجل، ومن ناحية أخرى، يستخدم الدائنون المحتملون هذه المعلومات لاتخاذ قرارات فيما يتعلق بالموافقات على القروض.
- الجهات الحكومية: هي الوزارات المسؤولة عن قطاع عمل المؤسسة، وإدارة الضرائب، وغيرها من الجهات الأخرى التي تهتم بمعلومات المؤسسة المحاسبية.

رابعاً: أنواع وفروع المحاسبة، فروعها ومبادئها:

1- أنواع وفروع المحاسبة: هناك عدة أنواع من المحاسبة نذكر منها ما يلي:

- المحاسبة المالية: تعتمد المحاسبة على تحليل وتسجيل ونقل المعلومات المالية لصناع القرار خلال فترة زمنية محددة، وتعتبر هذه العملية أساسية في المجال المحاسبي وتعتبر العمود الفقري له، فجميع أنواع المحاسبة الأخرى تعتمد على هذا النوع من المحاسبة، سواء كانت تعمل ضمن نطاقها أو تعتمد على نتائجه أو بعض أجزائه، فهي تعكس أداء المؤسسة ووضعها المالي وقدراتها بشكل واضح.
- المحاسبة الحكومية: هي المحاسبة التي تهتم بإثبات كافة عمليات الصرف، والتحصيل الخاص بالموارد التي تعتمد على النشاطات الحكومية، فهي تعمل على توفير المعلومات المالية المتعلقة بالحكومة من إيرادات ومصروفات وعمل الموازنات التقديرية ومراقبة أموال الدولة.
- المحاسبة الضريبية: توفير المعلومات المالية المتعلقة بالضريبة على دخل المؤسسات والأفراد أو على السلع والخدمات، فهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد قيمة الأرباح المالية، أو نسبة الدخل الخاص بالأفراد، أو المبالغ المالية المحصلة من عملية تجارية.
- محاسبة التكاليف: تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية هي مجال المحاسبة الذي يركز على تحديد تكلفة إنتاج وحدة واحدة في بيئة عمل معينة، تهدف هذه المحاسبة إلى حساب التكلفة الإجمالية للإنتاج، بما في ذلك قيمة جميع الوحدات المنتجة وبالتالي توفر معلومات مالية حول تكلفة الإنتاج أو المنتج وتقدم التقارير الضرورية للإدارة لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الصحيحة.

- **محاسبة الشركات:** محاسبة الشركات تركز على شرح العمليات الخاصة بالشركات مثل الاكتتاب والأسهم، وكيفية دخول وخروج الشركاء في الشركات التضامنية، بالإضافة إلى شرح كيفية تصفية الشركاء وتوضيح العلاقة بين المنشأة وأصحابها وغيرها من المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية في الشركة.
- **المحاسبة الإدارية:** تهتم بإعداد الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تستخدم في جميع مستويات الإدارة، وتساهم في تعزيز دور الرقابة الإدارية على جميع عمليات المؤسسة، كما تقدم المعلومات والتقارير الضرورية للجهات الإدارية لمساعدتها في اتخاذ القرارات ومقارنة الأداء الفعلي بالخطط المحددة.
- **2- الفروض المحاسبية:** هي معلومات وأفكار لا يمكن التحقق من صحتها ولكن يجب الاتفاق عليها لفهم المعلومات والقوائم المالية، وأكثر الفروض المحاسبية قبولا نذكر ما يلي:
  - **فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة):** تقوم هذه الفرضية على أن المؤسسة لها شخصية مستقلة عن المالك، ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها، وعليه يجب أن تعكس الوضع المالي للشركة فقط في تاريخ محدد بعيداً عن العمليات الشخصية من مصاريف وإيرادات، وعندما تسجل المعاملات تجارية ويتم تحميل أي نفقات الشخصية للمالك لا يسمح لها أن تؤثر على النتائج التشغيلية للشركة.
  - **فرض استمرار المشروع:** وفق هذه الفرضية فإنه يفترض في المؤسسة التي تم تأسيسها بأنها ستستمر في ممارسة نشاطها وأعمالها لعدة سنوات ما لم تطرأ أحداث تؤدي إلى تصفيتها.
  - **فرض الدورة المحاسبية:** تنص هذه الفرضية على أن يتم تقسيم عمر المؤسسة وأنشطتها إلى فترات زمنية متساوية غالباً ما تكون سنة وتسمى السنة المالية، وذلك ليتم قياس نتيجة كل فترة لوحدها، بدلا من الانتظار حتى يتم تصفيتها.
  - **فرض وحدة القياس:** تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات، ووفق هذه الفرضية تعتمد المحاسبة وحدة النقد الوطني أساساً لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي تهم المحاسب (الأحداث النقدية)، على أن تتصف هذه الوحدة بالثبات وان لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية، وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة والقابلة لإجراء العمليات الحسابية بصورة موضوعية.
  - **فرض التوازن المحاسبي:** يفترض أن كل العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيود المحاسبية الطرف المدين والطرف الدائن، والتوازن المحاسبي يتحقق بتوازن ميزان المراجعة والميزانية العمومية.
- **3- المبادئ المحاسبية:** حددت المادة 06 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي أهم المبادئ المحاسبية المعترف بها والواجب مراعاتها لدى إعداد الكشوف المالية، وهو الإطار العام المستخدم في تسجيل العمليات المحاسبية والمعتمدة على الفروض المحاسبية، ومن أهم المبادئ المحاسبية نذكر ما يلي:

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يسمى بمبدأ التكلفة الأصلية ووفق هذا المبدأ يتم اعتماد سعر التكلفة الأصلية في تسجيل الأصول والالتزامات مهما حصل تغير في قيمته السوقية مستقبلاً، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها وذلك لأن الأسعار معروفة ومحددة بالكامل عند حدوث الصفقة وهي غير قابلة للتغيير.
- **مبدأ الاعتراف بالإيراد:** لا يسجل الإيراد حتى يتحقق ولا يتم اكتساب الإيراد إلا بتوفر شرطين من تسليم البضاعة المباعة أو تقديم الخدمة للغير، ووجود عمليه مبادلة حقيقيه بين المؤسسة والغير.
- **مبدأ مقابله الإيرادات بالمصروفات:** يتم تحديد صافي دخل المؤسسة من ربح أو خسارة على أساس هذا المبدأ من خلال الفرق بين إجمالي الإيرادات الكلية وإجمالي المصروفات المقابلة لتلك الإيرادات في نفس الفترة، وتتم هذه المقابلة من خلال قائمة الدخل ويتم تحديد الإيرادات والمصروفات خلال فترة على أساس الاستحقاق، الذي يعني الاعتراف بالإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية سواء كانت تلك الإيرادات مقبوضة أو مستحقة القبض وكذلك الأمر بالنسبة للمصروفات على أساس الفترة المحاسبية سواء كانت تلك المصروفات مدفوعة نقداً أو مستحقة الدفع. وباستخدام الأساس النقدي يتم تسجيل الإيرادات المقبوضة والمصاريف المدفوعة سواء كانت تخص الفترة المالية الحالية أو تخص فترات مالية أخرى.
- **مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ):** ويعني ذلك أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المحتملة والاحتياط لها من خلال تشكيل مخصصات ومؤونات وتجاهل الأرباح المتوقعة حتى يتم تحققها بشكل فعلي.
- **مبدأ الإفصاح:** ينص هذا المبدأ على انه يتوجب على المؤسسة تقديم المعلومات والإيضاحات والملاحظات اللازمة، وعدم كتم أي معلومات مالية تؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية.
- **مبدأ الثبات:** على المؤسسة حسب هذا المبدأ الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية بشكل ثابت على جميع الفترات المالية، وإذا ما قررت المؤسسة في تغيير الطريقة أو المبدأ المحاسبي المتبع فيجب الإفصاح عنه في القوائم المالية، وذلك ليتم مقارنة أنشطة المنشأة من فترة لأخرى بطريقة صحيحة.

**تمهيد:** يتم تمثيل الميزانية المالية في شكل جدول يحتوي على جانبين متساويين، حيث يمثل الجانب الأول أصول المؤسسة بينما يمثل الجانب الآخر الخصوم. قد يتم تمثيل الميزانية أيضًا في شكل جدول يحتوي على جانب واحد، حيث يتم سرد الأصول أولاً ثم خصوم المؤسسة، تعبر مجموعة الأصول عن الموارد الاقتصادية المتاحة المؤسسة، بينما تعبر مجموعة الخصوم وحقوق الملكية عن مصادر الأموال المستثمرة في المؤسسة.

**أولاً: تعريف الميزانية:** من تعاريف الميزانية نذكر:

تُعرف الميزانية المالية بأنها كشف يُظهر لإدارة المؤسسة أو الشركة ما تملكه من موارد (أصول) وما عليها من تكاليف (خصوم) خلال فترة زمنية محددة، ويُراعى فيه ترتيب عناصر الأصول وفق درجة السيولة، وترتيب عناصر الخصوم وفق درجة الاستحقاق مضافاً لها قيمة حقوق الملكية، على أن تُحقّق حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية توازناً في قيمتها، ويظهر هذا التوازن وفقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{إجمالي الخصوم} + \text{حقوق المساهمين}$$

- كما عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08/156 الميزانية كالتالي " تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

ومنه فالميزانية حسب النظام المحاسبي المالي هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

**2- شكل الميزانية:** بداية نورد الشكل المبسط للميزانية، خلال هذه المطبوعة على الشكل المبسط للميزانية وهو مقابلة الأصول بالخصوم دون إظهار التفاصيل وفيما يأتي توضيح لعناصر الميزانية المالية

الجدول رقم (01) شكل الميزانية

عناصر الأصول	مبلغ N	عناصر الخصوم	مبلغ N
<u>الأصول غير الجارية</u>		<u>الأموال الخاصة</u>	
		<u>الخصوم غير الجارية</u>	
<u>الأصول الجارية</u>		<u>الخصوم الجارية</u>	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

3- عناصر الميزانية: تتكون الميزانية من العناصر التالية:

أ- الأصول (الموجودات أو الاستعمالات): وهي ممتلكات المؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) وتظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها).

- تعريف الأصول في النظام المحاسبي المالي: إن المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) عرفت الأصول كالتالي: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية".

أما المادة 21 من المرسوم السابق الذكر فهي تبين تصنيف الأصول إلى:

- أصول غير الجارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة)، وتتمثل في الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات) والأصول المالية (مثل السندات والأسهم).

- أصول الجارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية. ب- الخصوم أو (استخدامات): إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

- تعريف الخصوم في (ن.م.م): فقد عرفت المادة 22 كالتالي: "تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية".

- تعريف الأموال الخاصة: وتمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية. إن الأموال الخاصة تظهر في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنها تعتبر خصوما واجبة التسديد. -توازن الميزانية: في أية لحظة فإن مجموع جانب الأصول من الميزانية يساوي مجموع جانب الخصوم.

ثانيا: أنواع الميزانيات: يتم إعداد نوعين من الميزانيات تبعا لتاريخ إعدادها نطرق إليها فيما يلي:

أ - الميزانية الافتتاحية: توضح الميزانية الافتتاحية الوضع المالي للمؤسسة في بداية السنة أو عند تأسيسها، كما أنه الميزانية الافتتاحية للسنة ن تعتبر الميزانية الختامية للسنة ن - 1.

ب - الميزانية الختامية: تُعد هذه الميزانية في نهاية الدورة المالية أو في نهاية السنة، وتحتوي على نتائج الدورة وتعتبر إلزامية قانونًا.

-أهمية إعداد الميزانية: تتمثل أهمية إعداد الميزانية فيما يلي:

- تلبية المتطلبات القانونية بحيث أن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة، تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة، بإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة.

- إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد.

- تحديد المركز المالي للمؤسسة، وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

- تمكن البنوك والدائنين والعملاء الاستفادة من القوائم المالية للاطلاع على وضع المؤسسة المالية..

**ثالثا: نتيجة الدورة والمركز المالي للمؤسسة:**

**تعريف نتيجة الدورة:** تعرف على أنها مقدار الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من العمليات التجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع أصول} - \text{مجموع خصوم.}$$

كما يمكن الحصول على عدة حالات تتشكل فيها النتيجة في نهاية الدورة وهي:

- الحالة الأولى، في نهاية السنة النتيجة هي ربح: في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم. أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{نتيجة الدورة}$$

الحالة الثانية، في نهاية السنة النتيجة خسارة: أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء ونحو الغير وعليه فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم، إن معادلة الميزانية تكون كالتالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (حيث تسجل النتيجة بجانب الخصوم وبإشارة سالبة)}$$

- المركز المالي الصافي (م.م.ص):

**تعريف:** يعرف المركز المالي الصافي على أنه القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد، ويتم حسابه بإحدى العلاقتين:

$$\text{المركز المالي الصافي} = \text{مجموع أصول} - \text{مجموع ديون}$$

وبالعلاقة التالية:

$$\text{المركز المالي الصافي} = \text{أموال خاصة} + \text{نتيجة الدورة (ربح)} \text{ أو ناقص (-) نتيجة الدورة (الخسارة).}$$

**تطبيق خاص بالميزانية:**

لتكن لدينا عناصر ميزانية مؤسسة النجاح في 2020/01/03، المطلوب منك إعداد الميزانية الافتتاحية:  
أراضي 200.000 دج، البناءات 400.000 دج، معدات نقل 500.000 دج، البضائع 150.000 دج، الزبائن 50.000 دج، البنك 150.000 دج، الصندوق 100.000 دج، موردين المخزونات والخدمات 80.000 دج، قروض بنكية 220.000 دج، رأس المال 1250.000 دج.

← الحل:

2020/01/03

المبالغ	عناصر الخصوم	المبالغ	عناصر الأصول
1250.000	<u>الأموال الخاصة</u> رأس المال	200.000	<u>الأصول غير الجارية</u> <u>التثبيات العينية</u> أراضي
220.000	<u>الخصوم غير الجارية</u> قروض بنكية	400.000	البناءات
		500.000	معدات نقل
80.000	<u>الخصوم الجارية</u> موردون المخزونات والخدمات	150.000	<u>الأصول الجارية</u> <u>المخزونات</u> البضائع
		50.000	<u>الحقوق</u> الزيائن
		150.000	<u>الخبزينة</u> البنك
		100.000	الصندوق
<b>1550.000</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1550.000</b>	<b>مجموع الأصول</b>

**تمهيد:** تم اعتماد الحساب كأداة لمتابعة حركة تدفقات كل عنصر من عناصر الذمة بشكل مستقل، الذي يعتبر نظرياً بمثابة بطاقة بجانبين موجب وسالب وعلى هذا يجب على المؤسسة أن تسجل القيود المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، ويتم كل تسجيل بحسابين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن ويحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها.

**أولاً: تعريف الحساب Account:** هو عبارة عن جدول ذو جانبين أو طرفين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، ويسجل فيه اتفاقاً كل أثر التدفقات عندما يكون هذا الحساب استخداماً. وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، ويسجل فيه اتفاقاً كل أثر التدفقات عندما يكون هذا الحساب مصدراً، ويظهر الحساب القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة، وهو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، ويتم اختصار كلمة حساب كالتالي: (ح/) وتقرأ حساب، ويشمل كل حساب " تاريخ إجراء العملية، بيان مفصل على العملية، مبلغ القيمة المبين على المستندات المحاسبية.

كما يعرف الحساب على أنه أداة محاسبية لإظهار العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على جميع الأصناف ويأخذ شكل حرف "T". وقسم النظام المحاسبي المالي الحسابات إلى سبعة أصناف:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال      الصنف الخامس: حسابات مالية  
 الصنف الثاني: حسابات التثبيتات الصنف      السادس: حسابات الأعباء  
 الصنف الثالث: حسابات المخزونات      الصنف السابع: حسابات الإيرادات  
 الصنف الرابع: حسابات الغير

- ثانياً: أشكال الحساب: يأخذ الحساب أحد الأشكال التالية:

- الشكل الكامل للحساب: ويمكن التفريق بين شكلان للحساب وهما:

\* الشكل ذو الأعمدة المتقاربة أو المتلاصقة: وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما يتضح من الشكل التالي:

#### اسم الحساب

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	مدين	دائن
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
				مجموع

\*الشكل ذو الأعمدة المتباعدة: عمليا هو غير مستخدم ويكون كالتالي لاحظ عدم تلاصق العمود المدين مع العمود الدائن

اسم الحساب

التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
المجموع			المجموع		

\* الشكل المبسط للحساب: ويكون في شكل حرف (T) باللاتينية

مدين اسم الحساب دائن


تصنيف الحسابات: الحسابات نوعان

أ - حسابات الميزانية: حسب النظام المحاسبي المالي فحسابات الميزانية تضم حسابات الأصناف من 1 إلى 5، وهي الحسابات التي تظهر في الميزانية بجانب الأصول أو الخصوم، كالأراضي، المباني، البنك، موردو، رأس المال.....".

ب - حسابات التسيير: حسب النظام المحاسبي المالي تظهر هذه الحسابات في حساب النتيجة وحسابات جدول حساب النتائج، ولا تظهر بالميزانية وحسابات التسيير تضم حسابات المصاريف (الصف 6) كالأجور والمواد المستهلكة...، وحسابات النواتج (الصف 7) كالمبيعات البضاع، مبيعات المنتجات والنواتج المالية...،

- قاعدة فتح الحسابات وتسجيل العمليات فيها: إن كل عملية تجارية تسجل في حسابين على الأقل أو أكثر فالحساب الذي يمثل مصدرا للتدفق النقدي أو العيني يكون دائنا أما الحساب الذي يمثل استخداما فإنه يكون مدينا بقيمة التدفق.

المصدر (دائن) ----- الاستخدام (مدين)

ثالثا: طريقة أو آلية سير الحساب: تم تخصيص رمز رقمي لكل حساب في مدونة الحسابات، وهي جزء من النظام المحاسبي المالي. تتألف مدونة الحسابات من خمسة أصناف رئيسية، وهي حسابات الميزانية، وتنقسم إلى حسابات الأصول وحسابات الخصوم، بالإضافة إلى صنفين إضافيين السادس والسابع يسميان حسابات التسيير. حيث يرمز للصنف عادة برقم أحادي يأتي في أقصى اليسار، وبعده تأتي أرقام الحسابات التي تنقسم إلى:



## الفصل الثالث: الحساب

- إذا كان مجموع الجانب المدين أصغر من مجموع الجانب الدائن نسجل مجموع الجانب الدائن على طرفي الحساب ثم نحسب الفرق بين المجموعين ونضعه في الجانب المدين (الجانب الأصغر) مسبوق بعبارة رصيد دائن

مبلغ مدين < مبلغ دائن ← رصيد مدين (يظهر في الجانب الدائن)

مبلغ مدين > مبلغ دائن ← رصيد دائن (يظهر في الجانب المدين)

مبلغ المدين = مبلغ الدائن ← رصيد معدوم = 0 (نقول على الحساب أنه مرصد).

مثال: خلال السنة المالية 2022 قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

- في 06/04، باعت بضاعة بقيمة 200.000 دج، تحصيل المبلغ عن طريق البنك.

- في 06/06، شراء معدات إعلام ألي بقيمة 100.000 دج، التسديد عن طريق البنك.

- في 06/08، باعت منتجات تامة الصنع بقيمة 60.000 دج، تحصيل المبلغ عن طريق البنك.

المطلوب: المطلوب فتح حساب البنك.

\* فتح حساب البنك بالشكل ذو الأعمدة المتباعدة للحساب

### ح/512 البنك

المبالغ الدائنة	البيان	التاريخ	المبالغ المدينة	البيان	التاريخ
100.000	شراء معدات	06/06	200.000	باعت بضاعة	06/04
160.000	رصيد مدين		60.000	باعت منتجات	06/08
المجموع 260.000			المجموع 260.000		

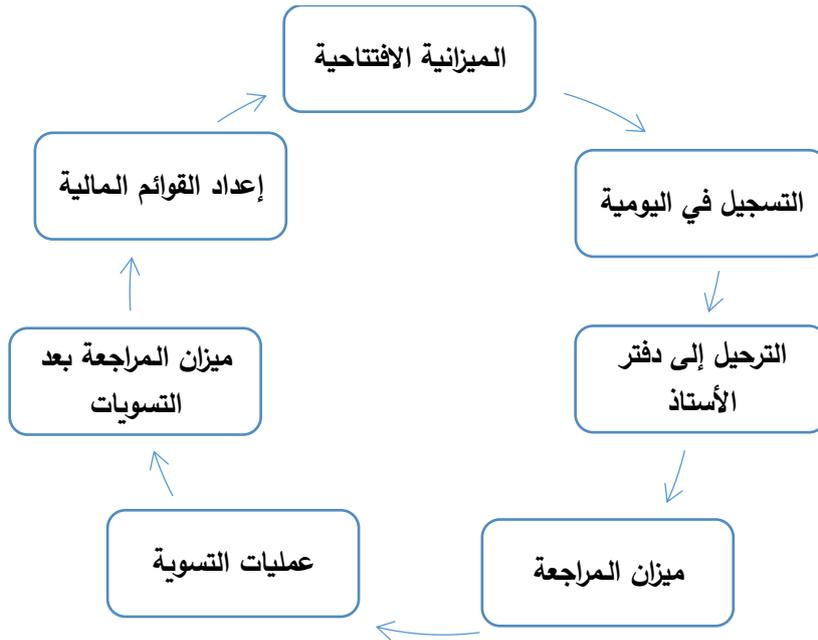
\* فتح حساب البنك بالشكل المبسط للحساب:

مدين	ح/ البنك	دائن
200.000	100.000	
60.000		
	رصيد مدين	160.000
260.000	260.000	

**تمهيد:** تبدأ الدورة المحاسبية بتسجيل العمليات في دفتر اليومية انطلاقاً من مستندات إثبات بعد ترحيل أرصدة أول مدة لحسابات الميزانية، ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة، وبعدها إعداد ميزان المراجعة قبل التسوية، ومن ثم القيام بالتسويات اللازمة، ومنه إعداد الميزانية الختامية وباقي القوائم المالية الأخرى.

**أولاً: تعريف الدفاتر المحاسبية والغرض منها:**

**تعريف:** هي مجموعة الإجراءات والطرق التي تتبعها المؤسسة في معالجة المعلومات المالية للوصول إلى مخرجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية، والشكل التالي يوضح الدورة المحاسبية للمؤسسة:



-**التنظيم المحاسبي:** هو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي، ويعرف على أنه تبنى المؤسسة لمخطط للحسابات ودعامات وإجراءات المعالجة المحاسبية.

-**أهداف التنظيم المحاسبي:** حسب نصوص المواد من 10 إلى 24 من القانون 11/07 نجد الأهداف التالية:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية.
- يجب أن يسمح التنظيم المحاسبي بالمراقبة الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.
- تحرر الكتابات وفق نظرية القيد المزدوج.
- كل عملية تسجل بوثيقة ثبوتية.
- الدفاتر الرسمية المستخدمة:** الدفاتر الرسمية التي يجب على المؤسسات مسكها هي:

- الدفتر اليومي (Le livre journal)

- دفتر الجرد (Le livre d'inventaire)

- الدفتر الكبير (Le grand livre)

- وقد نصت المادة 20 من القانون 07/11 على هذه الدفاتر: تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة. يعتمد المحاسب على مبدأ القيد المزدوج في التسجيل المحاسبي استنادا على وثائق تثبت العملية المحاسبية بالاستعانة على مجموعة من الدفاتر المحاسبية، تعتبر هذه الدفاتر مهمة للعمل المحاسبي والجانب القانوني الذي يجبر المؤسسات على الاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن 10 سنوات، وقد حدد القانون 07-11 ثلاثة أنواع من الدفاتر وهي:

ثانيا: التسجيل في دفتر اليومية:

\* **تعريفه:** وهو دفتر قانوني تسجل فيه المؤسسة عملياتها التجارية في صيغة قيود محاسبية تظهر الحساب أو الحسابات المدينة والحساب (أو الحسابات) الدائنة ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها وكذا أرقام الحسابات إن دفتر اليومية هو دفتر قانوني إجباري واجب على الكيان مسكه، حيث يسجل فيه جميع العمليات المالية بشكل واضح ومرتب ترتيبيا تاريخيا وفق صيغة معينة تسمى القيد المحاسبي. ودائما حسب القانون 07-11 فإن الدفتر اليومي يتفرع إلى عدد من الدفاتر المساعدة، كما يجب أن يكون الدفتر اليومي مرقم الصفحات ومؤشر من رئيس محكمة مقر المؤسسة.

\* **مسك دفتر اليومية:**

-تسجيل العمليات فيه حسب نظرية القيد المزدوج.

-لا يجب المسح والشطب والكشط والكتابة بين الأسطر وترك البياض.

\* **شكل دفتر اليومية:** يأخذ دفتر اليومية عدة أشكال أشهرها هو الجدول التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	من ح/ المدين إلى ح/ الدائن شرح العملية مع ذكر رقم وثيقة الإثبات	XXX	XXX

أنواع القيد المحاسبي: هناك نوعان من القيود:

- **القيد البسيط:** يتضمن حسابين أحدهما مدين والآخر دائن.

-**القيد المركب:** يتضمن أكثر من حسابين في الجانب المدين أو في الجانب الدائن أو كلاهما.

**مثال:** في 10/02/2020 سددت المؤسسة المسار مصاريف الهاتف بقيمة 1000 دج بشيك بنكي المطلوب تسجيل العملية في يومية المؤسسة.

المبالغ		2020/02/10	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1.000	1.000	من ح/ مصاريف بريد واتصالات إلى ح/ البنك تسديد مصاريف الهاتف وصل رقم...	512	626

يعرف التسجيل أعلاه بالقيود المحاسبي وهو يتكون من العناصر التالية:

**تاريخ العملية:** ويسجل في وسط القيد الحساب المدين (ويكون على اليمين) والحساب الدائن (ويكون على اليسار).  
**مبلغ العملية:** فالحساب الذي هو استخدام يكون مدينا بينما الحساب الذي هو مصدر يكون دائنا بقيمة العملية.  
**شرح العملية أو بيانها:** حيث نذكر رقم سند إثبات العملية إضافة إلى العناصر أعلاه وهي إلزامية في القيد فإنه يمكن ذكر أرقام الحسابات التي مستها العملية وهذا بهدف استخدام الحاسوب في مسك المحاسبة وفي أسفل كل صفحة يحسب مجموع المبالغ المدينة وكذلك مجموع المبالغ الدائنة وتحويل هذه المجاميع إلى الصفحة الموالية مع الإشارة إلى ذلك في نهاية اليومية يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة في القيد أعلاه لاحظ أن كلمة (من) في الطرف المدين تعني أن الحساب مدينا أما كلمة (إلى) فهي تعني أن الحساب دائنا نظرا لبداية العملية سوف لا نستخدم العبارتين (من، إلى) في القيود الموالية.

**ثالثا: التسجيل أو الترحيل إلى دفتر الأستاذ**

**تعريفه:** هو دفتر يتضمن مجموعة من الحسابات، يأخذ شكل الحرف "T"، وقد يحتوي العديد من العمليات التي يتم ترحيلها من دفتر اليومية (لا يفتح حساب جديد لكل عملية)، وهو دفتر ضروري لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية والتي يعتبر دورها قانونيا أكثر مما هو محاسبيا إن (ن.م.م) قد نص على مسك دفتر الأستاذ، تسجل فيه التدفقات انطلاقا من دفتر اليومية حسب تسلسلها الزمني، والشكل التالي يوضح ذلك:

منه اسم الحساب له


**ب - استخدام دفتر الأستاذ:** في بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ثم يسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب، وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية إلى دفتر

الأستاذ وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية وتجب الملاحظة إلى أن هذا الوصف لشكل واستخدام دفتر الأستاذ يتناسب وحالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ.

**ج - أشكال دفتر الأستاذ:** في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن هذا الدفتر قد يكون في شكل سجل عادي أو مجموعة بطاقات لها ألوان مختلفة تبعا لصنف الحساب (موردون، عملاء، تسيير...) وفي حالة المسك الآلي لدفتر الأستاذ فإنه يكون في قرص أو أي حامل آخر للبيانات كما أن تمثيل الحساب يأخذ الشكل ذو الأعمدة المتلاصقة.

**رابعا: إعداد ميزان المراجعة:**

**تعريفه:** هو جدول يلخص وضعية كل الحسابات المفتوحة بالمؤسسة حسب التدرج الوارد في مدونة الحسابات. يتم إعداده دوريا عموما في نهاية كل شهر وهم الأساس الذي نعد منه الكشوف المالية.

**- استخدام ميزان المراجعة:** يهدف ميزان المراجعة إلى ما يلي:

- التأكد من أن عمليات تحويل المبالغ من اليومية إلى دفتر الأستاذ وكذا حساب كل من مجاميع وأرصدة الحسابات تم بصورة صحيحة.

- المساعدة في البحث عن الأخطاء المرتكبة في دفتر اليومية.

- تيسير عملية إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة ذلك أن إعداد هذه الأخيرة يتم اعتمادا على ميزان المراجعة (وهذا صحيح في حالة مسك المحاسبة يدويا).

**- شكل ميزان المراجعة:** هو جدول يعد بتاريخ معين ويظهر قائمة الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ. ميزان المراجعة يحتوي على مجموع المبالغ المدينة والدائنة ورصيد كل حساب يسمى ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة ويكون على الشكل التالي:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
					1
					2
					3
					4
					5
					6
					7
ع	ع	س	س	المجموع	

ملاحظة:

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدنية = مجموع الأرصدة الدائنة

← تطبيق خاص بالدورة المحاسبية:

بتاريخ 2021/02/05 كانت عناصر الميزانية لمؤسسة "الفلاح" على النحو التالي:

معدات النقل 80 دج، أراضي 200 دج، بنك 600 دج، مباني 300 دج، حساب جاري بريدي 100 دج، صندوق  
100 دج، رأس المال 1000 دج، زبائن 60 دج، قروض بنكية 340 دج، موردو التثبيتات 140 دج، معدات  
وأدوات 100 دج، موردو المخزونات 60 دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

03/08 تم الحيابة على معدات وأدوات 40 دج، معدات نقل 30 دج، مباني 50 دج، التسديد بشيك بنكي.

03/10 شراء بضاعة بـ 80 دج وكان التسديد بشيك بنكي.

03/12 بيع بضاعة بـ 40 دج، تكلفة الشراء 18 دج تم قبض المبلغ نقدا.

03/14 تمويل الصندوق بمبلغ 20 عن طريق البنك.

16/03/ن+1 دفعت المؤسسة نقدا أجور العمال قدرت بـ 30 دج.

المطلوب:

1- إعداد الميزانية الافتتاحية في 2021/02/05.

2- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

3- الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

4- إعداد ميزان المراجعة.

5- إعداد الميزانية الختامية 2021/12/31.

← الحل:

حسب مبدأ استقلالية السنوات فإن العملية الأخيرة لا تسجل لأنها متعلقة بالسنة القادمة.

1- الميزانية الافتتاحية:

2021/02/05

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<u>الأموال الخاصة</u>		<u>الأصول غير الجارية</u>
1000	رأس المال	-	<u>التشبيات المعنوية</u>
		200	<u>التشبيات العينية</u>
	<u>الخصوم غير الجارية</u>	300	أراضي
340	قروض بنكية	100	البناءات
		80	معدات وأدوات
		-	معدات نقل
			<u>التشبيات المالية</u>
	<u>الخصوم الجارية</u>		<u>الأصول الجارية</u>
140	موردو التشبيات		<u>المخزونات</u>
60	موردو المخزونات		<u>الحقوق</u>
		60	الزبائن
		600	<u>الخبزينة</u>
		100	البنك
		100	الحساب الجاري البريدي
		100	الصندوق
<b>1540</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1540</b>	<b>مجموع الأصول</b>

2- تسجيل العمليات في اليومية:

المبالغ		2021/02/05	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	200	أراضي	211	
	300	مباني	213	
	100	معدات وأدوات	215	
	80	معدات نقل	218	
	60	الزبائن	411	
	600	البنك	512	
	100	ح ج ب	515	
	100	الصندوق	53	
1.000		رأس المال	101	
340		قروض بنكية	164	
140		موردو المخزونات	401	
60		موردو التثبيتات	404	
		03/08		
	40	مباني	213	
	30	معدات وأدوات	215	
	50	معدات نقل	218	
120		البنك		
		الحياسة على معدات وأدوات...، التسديد بشيك بنكي.	512	
		03/10		
	80	مشتريات بضاعة	380	
	15.2	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع	4456	
95.2		مورد المخزونات والخدمات	401	
		فاتورة شراء		

	80	//		30
80		بضاعة	380	
		مشتريات بضاعة		
		إدخال بضاعة		
95.2	95.2	//		401
95.2		مورد المخزونات والخدمات	512	
		البنك		
		التسديد بالبنك		
40	47.6	03/12		411
7.6		الزبائن	700	
		مبيعات بضائع	4457	
		الرسم على القيمة المضافة محصلة		
		فاتورة بيع		
18	18	//		600
18		مشتريات بضائع مبيعة	30	
		بضائع		
		إخراج بضائع		
47.6	47.6	//		53
47.6		الصندوق	411	
		الزبائن		
		تم قبض المبلغ نقدا.		
20	20	03/14		53
20		الصندوق	512	
		البنك		
		تمويل الصندوق عن طريق البنك.		

3-الترحيل إلى دفتر الأستاذ

ح 213		ح 211		ح 164		ح 101	
300		200		340		1000	
350 رم	50	200 رم			340 رد		رد
							1000
350	350	200	200	340	340	1000	1000
ح 404		ح 401		ح 218		ح 215	
140		60			80		100
	رد		60 رد	110 رم	30	رم	40
	140					140	
140	140	60	60	110	110	140	140
ح 530		ح 515		ح 512		ح 411	
	100		100	120	600		60
	40				80		
160 رم	20	100 رم		80 رم	20	60 رم	
160	160	100	100	700	700	60	60
ح 700		ح 600		ح 380		ح 30	
40			18	80	80	18	80
	40 رد	18 رم				62 رم	
40	40	18	18	80	80	80	80

4-ميزان المراجعة:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
1000	-	1000	-	رأس المال	101
340	-	340	-	قروض بنكية	164
-	200	-	200	أراضي	211
-	350	-	350	مباني	213
-	140	-	140	معدات وأدوات	215
-	110	-	110	معدات نقل	218
-	62	18	80	بضاعة	30
-	-	80	80	مشتريات	380
60	-	60	-	موردو المخزونات	401
140	-	140	-	موردو التثبيتات	404
-	60	-	60	زيائن	411
-	380	220	600	البنك	512
-	100	-	100	الحساب الجاري البريدي	515
-	160	-	160	الصندوق	530
-	18	-	18	مشتريات مستهلكة	600
40	-	40	-	مبيعات بضاعة	700
<b>1580</b>	<b>1580</b>	<b>1898</b>	<b>1898</b>	<b>المجموع</b>	

5- الميزانية الختامية:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<u>الأموال الخاصة</u>		<u>الأصول غير الجارية</u>
1000	رأس المال	-	<u>التشبيات المعنوية</u>
22	نتيجة الدورة		<u>التشبيات العينية</u>
		200	أراضي
		350	البناءات
	<u>الخصوم غير الجارية</u>	140	معدات وأدوات
340	قروض بنكية	110	معدات نقل
		-	<u>التشبيات المالية</u>
	<u>الخصوم الجارية</u>		<u>الأصول الجارية</u>
140	موردو التشبيات		<u>المخزونات</u>
60	موردو المخزونات	62	بضاعة
			<u>الحقوق</u>
		60	الزبائن
			<u>الخزينة</u>
		380	البنك
		100	الحساب الجاري البريدي
		160	الصندوق
<b>1562</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1562</b>	<b>مجموع الأصول</b>

المحور الثاني:

دراسة المعالجة المحاسبية

لحسابات الميزانية

**تمهيد:** تتمثل في القيمة المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، أي فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، ويتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة من الحسابات الفرعية والتي يتم إنشاؤها على حسب الشكل القانوني للمؤسسة والطبيعة الاقتصادية لها.

#### أولاً: تعريف حسابات رؤوس الأموال:

**يعرف رأس المال:** بأنه الموجودات المالية أو قيمتها المالية مثل الأموال المحتفظ بها في حسابات الإيداع، بالإضافة إلى المعدات الملموسة والمستخدمة في بيئات المصانع، ومرافق التصنيع، والإنتاج، كما يشتمل رأس المال على المرافق مثل المباني المستخدمة لتخزين السلع المصنعة، كما يعرف رأس المال في المساهمات النقدية و/أو العينية التي يضعها الشركاء أو المساهمين تحت تصرف الكيان لتحقيق الأهداف المتفق عليها من قبلهم.

**استخدام رأس المال:** يُستخدم رأس المال من أجل توليد وزيادة الثروة من خلال الاستثمار، ومن الأمثلة على رأس المال السيارات، وبراءات الاختراع، والبرمجيات، والعلامات التجارية، حيث تعتبر كل هذه العناصر عبارة عن مدخلات يمكن استخدامها من أجل تكوين الثروة إلى جانب استخدامها في الإنتاج، بالإضافة إلى أنه يمكن استئجار رأس المال مقابل مبالغ شهرية أو سنوية لتكوين الثروة، أو يمكن بيعها عندما لا يُحتاج إليها بعد ذلك.

**العمليات الرأسمالية:** وتشمل العمليات الرأسمالية في ثلاث أنواع:

**الإيداع:** تتمثل عملية الإيداع في الأموال التي يقدمها المساهمون أو الشركاء في بداية نشاط الكيان أي عند التأسيس.

**الزيادة:** بعد مزولة النشاط يستطيع الشركاء إضافة أموال جديدة إلى الأموال التي وضعوها سابقاً في المؤسسة لمواجهة حاجة المؤسسة لاستثمارات جديدة من أجل التوسع في النشاط.

**النقصان:** قد يلجأ الشركاء إلى تخفيض رأس مال الكيان بسبب الخسائر المتتالية، أو من أجل توجيه الأموال إلى استثمارات أخرى أو إلى غير ذلك من الأسباب.

#### أنواع رؤوس الأموال: من أنواع رؤوس الأموال ما يلي:

**رأس المال المقترض:** يتم استخدام هذا النوع من رأس المال في الأعمال التجارية مع إدراك أنه يجب سداؤه في تاريخ محدد مسبقاً، بالإضافة إلى أنه يجب تحديد الفائدة التي يجب دفعها لمالك رأس المال مقابل استخدام ماله، ويتم تعريف هذه الفائدة بأنه تكلفة استئجار رأس المال من أجل توسيع الأعمال، ويعتبر هذا النوع من رؤوس الأموال هو الأنسب للشركات الصغيرة خاصةً، وذلك لأنه يسهل التوسع ويمكن فهمه بسرعة من قبل العمال بفضل ملكية المنازل وطبيعة البنوك القائمة على المجتمع.

**رأس المال الأسهم:** يُعرف هذا النوع باسم القيمة الصافية أو القيمة الدفترية، وهو النوع المفضل من قبل معظم الشركات لأنهم لا يضطرون لتسديده، إلا أنه يمكن أن يكون باهظاً كونه يتطلب قدرًا هائلاً من العمل من أجل

تنمية مشاريعهم في حال تم تمويلهم بهذه الطريقة، كما يُعرف هذا النوع بأنه رأس مال سهمي لأنه يتم استثماره نقداً من قبل المساهمين والمالكين في الشركة التي ليس لديها أي التزامات موازية.

**رأس المال العامل:** يعرف رأس المال العامل بأنه مقياساً للسيولة قصيرة الأجل للشركة، وهو الفرق بين الأصول المتداولة للشركة والالتزامات الجارية، كما يعرف بشكل خاص بأنه قدرة الشركة على تغطية ديونها والحسابات مستحقة الدفع وغيرها من الالتزامات الواجب دفعها في غضون عام.

**رأس المال التجاري:** يشير هذا النوع من رؤوس الأموال إلى مقدار الأموال المخصصة لشراء وبيع الأوراق المالية، ويختلف رأس المال التجاري عن رأس المال الاستثماري كونه محفوظ للمشاريع المجازفة، ويشار إليه أحياناً باسم التمويل، وقد يحاول المستثمرون تحقيق أفضل رأس مال تجاري من خلال توظيف مجموعة متنوعة من طرق تحسين التجارة، بحيث تعمل هذه الطرق على تحقيق أفضل استخدام لرأس المال من خلال تحديد النسبة المئوية المثلى للأموال المخصصة للاستثمار.

#### ثانياً قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الأول (رؤوس الأموال):

يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة حسابات رئيسية خاصة بالصنف الثاني **التشبيطات** تنتج عنها حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/10 رأس المال والاحتياجات وما يماثلها.	ح/138 نواتج أخرى وأعباء مؤجلة.
ح/101 رأس المال المصدر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال	ح/15 مؤونة للأعباء - خصوم غير جارية.
ح/103 علاوات مرتبطة برأسمال الشركة	ح/153 مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
ح/104 فارق التقييم.	ح/155 مؤونة للضرائب.
ح/105 فارق إعادة التقييم	ح/158 المؤونات الأخرى للأعباء - خصوم غير جارية.
ح/106 الاحتياطات "قانونية، نظامية، منظمة"	ح/16 القروض والديون المماثلة:
ح/108 حساب المستغل	ح/161 السندات التساهمية
ح/109 رأس المال المكتتب غير المطلوب.	ح/162 سندات القروض القابلة للتحويل.
ح/11 الترحيل من جديد (نواتج رهن التخصيص في المخطط القديم)	ح/163 سندات قروض أخرى
ح/12 نتيجة الدورة.	ح/164 اقتراض لدى مؤسسات القرض.
ح/120 النتيجة ربح	ح/165 ودائع وكفالات مقبوضة
ح/129 النتيجة خسارة.	ح/167 ديون مترتبة على عقد إيجار التمويل.
ح/13 النواتج والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال:	ح/168 اقتراضات أخرى وديون مماثلة
ح/131 إعانات التجهيز	ح/169 علاوات تسديد السندات.
ح/132 إعانات أخرى للاستثمار.	ح/17 الديون المرتبطة بالمساهمات.
	ح/18 حسابات ارتباط بين المؤسسات (الوحدات) والشركات بالمساهمة.

### ثالثا المعالجة المحاسبية في حالة الشركات

يتم التسجيل المحاسبي في الشركات التجارية باستعمال ح/101 أموال الاستغلال، والذي يعبر عن القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها وفق الحالات التالية:

**1- دفع كامل للحصص:** تتم المعالجة المحاسبية في حالة ما دفع الشركاء كل رأس المال المتفق عليه دفعة، كما يلي:

\***المرحلة الأولى الوعد بالدفع:** ويشار إلى هذه المرحلة بمرحلة الوعد بالدفع، حيث يتم تسجيل اكتتاب الأعضاء الموعودين برأس المال ويصبح ح/456 مدينا ويصبح ح/101 دائنا، وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	المساهمات العينية		45611
	xxx	المساهمات النقدية		45615
Xxx		رأس المال الاجتماعي الوعد بالدفع	101	

\***لمرحلة الثانية الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة:** هي مرحلة تنفيذ الوعد من طرف الشركاء، عندما يؤدي الشركاء ما عليهم من التزامات نحو المؤسسة، يسجل المحاسب هذه العملية وذلك بجعل ح/456 دائنا وجعل ح/مساهمات الشركاء النقدية و/أو العينية في الجانب المدين، وذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيات		2xx
	xxx	المخزونات		3xx
	xxx	أحد حسابات الخزينة		5xx
Xxx		المساهمات العينية	45611	
Xxx		المساهمات النقدية	45615	
		الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة		

**مثال:** اتفق بعض الشركاء على تأسيس شركة يوم 2020/05/10 برأس مال قدره 400.000 مقسمة إلى 4.000 سهم نصفها مساهمات نقدية والنصف الآخر عيني مقسم كالاتي: معدات وأدوات 240.000، معدات نقل 60.000، بضاعة 20.000. وبتاريخ 2020/05/15 تم استلام جميع المساهمات النقدية وجميع المساهمات العينية.

**المطلوب:** تسجيل العمليات الرأسمالية في دفتر اليومية؟

**الحل:**

**المرحلة الأولى الوعد بالدفع:**

المبالغ		2020/05/10	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	200.000	المساهمات العينية		45611
	200.000	المساهمات النقدية		45615
400.000		رأس المال الاجتماعي	101	
		الوعد بالدفع		

**المرحلة الثانية الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة**

المبالغ		2020/05/10	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	240.000	معدات وأدوات		215
	60.000	معدات نقل		218
	20.000	بضاعة		30
200.000		المساهمات العينية	45611	
200.000		المساهمات النقدية	45615	
		الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة		

**دفع جزئي للحصص:**

يسمح القانون التجاري الجزائري لبعض أنواع الشركات التجارية بعدم دفع كامل المساهمات النقدية مثل شركات ذات المسؤولية المحدودة (SPA). في هذه الحالة يصبح لدينا نوعين من رأس المال:

- رأس مال مستحق في الحال يسجل كالعادة في د/101 أموال الاستغلال.
- رأس مال غير مستحق في الحال يسجل في د/109 رأس مال مكتتب غير مطلوب.

ومنه تتم المعالجة المحاسبية عبر المراحل التالية:

**\*المرحلة الأولى: الوعد بالدفع:** وهي مرحلة يتم الاتفاق فيها بين الشركاء على تأسيس شركة برأسمال معلوم مع تأخير دفع جزء من الأموال النقدية (الحد القانوني هو 25%)، ويتم تسجيل د/109 رأس المال مكتتب غير مطلوب إضافة إلى د/456 الشركاء العمليات على رأس المال في الجانب المدين يقابلها د/101 أموال الاستغلال دائنا وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	المساهمات عينية (100%)		45611
	xxx	المساهمات نقدية (ما بين 100% و25%)		45615
	xxx	رأس المال المكتتب غير المطلوب (في حالة كانت المساهمات النقدية المطلوبة اقل من 100% يجعل هذا الحساب بالفرق)		109
Xxx		رأس المال الاجتماعي الوعد بالمساهمة	101	

\*المرحلة الثانية: تنفيذ الوعد: يسجل المحاسب عندما يؤدي الشركاء ما عليهم من التزامات نحو المؤسسة، ما يلي وذلك بجعل ح/456 دائنا الشركاء العمليات على رأس المال وجعل ح/مساهمات الشركاء النقدية و/أو العينية في الجانب المدين.

\* بالنسبة للمساهمات العينية:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيتات		2xx
	xxx	المخزونات		3xx
xxx		المساهمات العينية إثبات تسديد قيمة المساهمات العينية المطلوبة	45611	

\* بالنسبة للمساهمات النقدية: حالة المساهمات النقدية المطلوبة (ما بين 100% و25%)

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	البنك		512
xxx		المساهمات النقدية إثبات تسديد قيمة المساهمات النقدية المطلوبة	45615	

**\*المرحلة الثالثة: استدعاء المساهمات المؤجلة:** عندما يحين وقت دفع الجزء المتبقي المتفق عليه سابقا من قبل الشركاء، يسجل المحاسب حق الشركة الجديد على الشركاء وذلك بجعل ح/109 رأس المال المكتتب غير المطلوب في الجانب الدائن يقابله ح/456 الشركاء العمليات على رأس المال في الجانب المدين، حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	المساهمات النقدية		45615
xxx		رأس المال المكتتب غير المطلوب طلب المساهمات المؤجلة	109	

**\*المرحلة الرابعة: دفع المساهمات المؤجلة:** وحتى يتسنى للشركاء الوفاء بالتزاماتهم الجديدة تجاه الكيان، يجعل ح/456 الشركاء العمليات على رأس المال هم الدائنون والمساهمات النقدية للشركاء هم المدينون، حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	البنك		512
Xxx		المساهمات النقدية الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المؤجلة	45615	

**مثال:** في يوم 2021/05/10 تأسست شركة برأس مال قدره 400.000 مقسمة إلى 4.000 سهم، نصفها مساهمات عينية متمثلة في معدات وأدوات 120.000، معدات نقل 60.000، بضاعة 20.000، والنصف الآخر نقدي اتفق الشركاء على دفع 60% منه حالا، وبتاريخ 2021/05/15 تم استلام المساهمات النقدية. وفي 2021/05/20 تم استلام جميع المساهمات العينية. أما في يوم 2021/06/30 تم استلام باقي المساهمات النقدية.

**المطلوب:** تسجيل العمليات الرأسمالية في دفتر اليومية؟

الحل:

-المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	200.000	2021/05/10		45611
		المساهمات عينية		
	120.000	المساهمات نقدية (60%)		45615
	80.000	رأس المال المكتتب غير المطلوب 40%		109
400.000		رأس المال الاجتماعي	101	
		الوعد بالمساهمة		

-المرحلة الثانية: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المطلوبة عند التأسيس

\*المساهمات العينية

المبالغ		2021/05/15	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	120.000	معدات وأدوات صناعية		215
	60.000	معدات نقل		218
	20.000	بضاعة		30
		المساهمات العينية	45611	
200.000		إثبات تسديد قيمة المساهمات العينية المطلوبة		

\*المساهمات النقدية

المبالغ		2021/05/20	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	120.000	بنك		
		المساهمات النقدية		512
120.000		إثبات تسديد قيمة المساهمات النقدية المطلوبة	45615	

\*المرحلة الثالثة: طلب المساهمات المؤجلة

المبالغ		2021/06/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
80.000	80.000	المساهمات النقدية رأس المال المكتتب غير المطلوب طلب المساهمات المؤجلة	109	45615

\*المرحلة الرابعة: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المؤجلة

المبالغ		2021/06/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
80.000	80.000	البنك المساهمات النقدية الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المؤجلة	45615	512

رابعاً: المعالجة المحاسبية في حالة المؤسسة الفردية " حساب المستغل"

وهي المؤسسات التي يملكها فرد واحد ولا تتمتع بالشخصية المعنوية (أي أن أموال المؤسسة تمثل أموال المالك)، ويستعين المحاسب في هذا النوع من المؤسسات بحسابين:

\* حساب 101 أموال الاستغلال: يجعل ح/ 101 أموال الاستغلال في الجانب الدائن في الحالات التالية:

- عند إيداع (التأسيس) المستغل لأمواله في بداية النشاط يقابله في الجانب المدين مختلف العناصر التي وضعها المستغل (التاجر) تحت تصرف المؤسسة.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	من ح/ قيم ثابتة (مساهمات عينية)		2xx
	xxx	من ح/ المخزونات (مساهمات نقدية)		3xx
	xxx	من ح/ النقديات (مساهمات مالية)		512
xxx		حساب المستغل تأسيس المؤسسة فردية	101	

- عند زيادة التاجر إسهامات أخرى إلى المؤسسة بعد فترة من مزاوله النشاط.  
- الرصيد الدائن لـ ح/ 108 حساب المستغل عند إقفال السنة المالية.  
- كما يسجل ح/ 101 أموال الاستغلال في الجانب المدين في نهاية السنة في حالة ما أن رصيد ح/ 108 حساب المستغل كان مدينا.

**\* حساب 108 حساب المستغل:**

يسجل في هذا الحساب المعاملات التي تتم بين المؤسسة والمستغل خلال السنة المالية (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية ن-1، ...)، كما يسجل الأجر العادي للمستغل المرتبط بعمله. وفي نهاية السنة المالية يحول الرصيد الباقي إلى الحساب 101 أموال.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	من ح/ قيم ثابتة (مساهمات عينية)		2xx
	XXX	من ح/ المخزونات (مساهمات نقدية)		3xx
	XXX	من ح/ النقديات (مساهمات مالية)		512
XXX		حساب المستغل تأسيس شركة فردية	101	

وباختصار فإن هذا الحساب يستعمل للفصل بين المساهمات التي بدأ بها صاحب الشركة "المستغل" وكذا العمليات التي يقوم بها وبين المدفوعات والمسحوبات التي يقوم بها لحاجاته الشخصية، والقيد المحاسبي حسب كل حالة يكون كما يلي:

**\* حالة المدفوعات:**

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	من ح/ قيم ثابتة (مساهمات عينية)		2xx
	XXX	من ح/ المخزونات (مساهمات نقدية)		3xx
	XXX	من ح/ النقديات (مساهمات مالية)		512
XXX		أموال الاستغلال الدفع من أمواله الشخصية للمؤسسة	108	

\* حالة المقبوضات:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	حساب المستغل		108
xxx		من ح/ قيم ثابتة (مساهمات عينية)	2xx	
xxx		من ح/ المخزونات (مساهمات نقدية)	3xx	
xxx		من ح/ النقديات (مساهمات مالية)	512	
		سحب من أمواله الشخصية للمؤسسة		

مثال:

بتاريخ 2020/07/18 بدأ "سعيد" نشاطه التجاري بالعناصر التالية:  
أراضي 40.000، معدات وأدوات 20.000، معدات نقل 20.000، بضاعة 10.000، وخلال سنة ن قام التاجر بالعمليات التالية:

07/15 تنازل التاجر عن منزله الخاص قيمته 60.000 دج لاستعماله كإدارة للمؤسسة.

07/30 سحب سعيد ما قيمة 10.000 دج من البضاعة لاستعمال الشخصي.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية؟

الحل:

قيد تأسيس المؤسسة:

المبالغ		2021/07/18	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	40.000	أراضي		211
	20.000	معدات وأدوات		215
	20.000	معدات نقل		218
	10.000	بضاعة		30
90.000		حساب المستغل	108	
		تأسيس شركة فردية		

\* حالة المدفوعات:

2021/07/15 تنازل التاجر عن منزله الخاص قيمته 60.000 دج لاستعماله كإدارة للمؤسسة.

المبالغ		2021/07/15	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
60.000	60.000	أموال الاستغلال الدفء من أمواله الشخصية "منزله" للمؤسسة	108	213

\* حالة المقبوضات:

2021/07/30 سحب سعيد 10.000 دج من البضاعة لاستعمال الشخصي.

المبالغ		2021/07/20	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10.000	10.000	حساب المستغل بضاعة سحب من أمواله الشخصية "بضاعة"	30	108

**تمهيد:** حسب النظام المحاسبي المالي يتضمن الصنف الثاني جميع الممتلكات المادية والمعنوية والمالية التي تحوزها المؤسسة أو تم إنجازها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال بصورة مستمرة في نشاطات المؤسسة لمدة تزيد عن السنة.

### أولاً: تعريف التثبيتات

**تعريف:** حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذا الصنف يعبر عن مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال الدائم حيث يجب توفر مجموعة من الشروط لاعتبار أصل من الأصول تثبيتاً معنوياً.

كما تعرف التثبيتات على أنها كل الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة، نتيجة أحداث سابقة، وموجبة لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، والسيطرة عليها تعني القدرة عمى الحصول على منافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، وحتى يعتبر الأصل أصلاً يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط نذكر منها ما يلي:

- **مدة الاستعمال** وتكون مدة الاستعمال لأكثر من دورة محاسبية.، وكذا **قيمة الأصل** التي يجب أن تكون معتبرة نسبياً وأخيراً **الغرض من حيازته:** الغرض من إنتاجه أو اقتنائه استعماله في الدورة التشغيلية وليس لاستهلاكه أو إعادة بيعه

**ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الثاني (التثبيتات):** يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة حسابات رئيسية خاصة بالصنف الثاني التثبيتات تنتج عنها حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات	ح/20 التثبيتات المعنوية
ح/261 سندات الفروع	ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتطوير
ح/262 سندات مساهمة أخرى	ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها
ح/265 سندات مساهمة مقومة بواسطة المعادلة	ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة رخص، علامات
ح/269 دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة	ح/207 فارق الاقتناء
ح/27 سندات تثبيتات مالية أخرى	ح/208 تثبيبات معنوية أخرى
ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الخاصة بنشاط المحفظة	ح/21 التثبيتات العينية
ح/272 سندات ممثلة لحق الدين	ح/211 الأراضي
ح/273 سندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة	ح/212 عمليات تهيئة وترتيب الأراضي
ح/274 القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل	ح/213 مباني
ح/275 ودائع وكفالات مدفوعة	ح/215 منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية
	ح/218 تثبيبات عينية أخرى
	ح/22 تثبيبات في شكل امتياز

ح/276 حسابات دائنة أخرى	ح/23 تثبيبات قيد الإنجاز
ح/279 تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير محررة	ح/232 تثبيبات عينية قيد الإنجاز
ح/28 اهتلاك التثبيتات	ح/237 تثبيبات معنوية قيد الإنجاز
ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات	ح/238 تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات

ثالثا: المعالجة المحاسبية الصنف الثاني التثبيتات المعنوية ح/20:

1- تعريف ح/ 20: التثبيتات المعنوية: عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 121-2 التثبيتات المعنوية كالتالي: " التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي.. ومنها العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجاريا مصاريف البحث القابلة للتثبيت... الخ

2- دراسة الحساب 20: بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عنظ الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا تعتبر أصولا معنوية في نظر (ن.م.م) والذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية (مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيتات المادية.

ح/ 203 مصاريف التنمية القابلة لتثبيت: تسجل تكاليف التطوير المسجلة- من وقت استيفائها وفيما يلي الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية:

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.

- أن المؤسسة ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.

- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة. ويتم تسجيل في هذا الحساب مصاريف المؤسسة المتعلقة بالتنمية عبر مرحلتين:

-المرحلة الأولى: تسجل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة، وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	المصاريف		6xx
xxx		مورد المخزونات والخدمات	401	
xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		

## الفصل السادس: الصنف الثاني التثبيتات

-المرحلة الثانية: يتم إدراج المصاريف السابقة في حساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت يقابله حساب 731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تسجيل المصاريف كتثبيت معنوي	731	203

مثال: بتاريخ 2022/03/15 قصد تطوير أحد منتجاتها قامت مؤسسة الفلاح بشراء مواد أولية بقيمة 90.000 دج، كما دفعت بشيك بنكي أجور عمال بقيمة 30.000 دج، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.  
-المرحلة الأولى: تسجل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة، وفق القيد التالي:

المبالغ		2022/03/15	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	90.000	مواد أولية مستهلكة		601
	30.000	أجور المستخدمين		631
90.000		مواد ولوازم	31	
30.000		البنك	512	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		

المرحلة الثانية: يتم إدراج المصاريف السابقة في ح/ 203 "يقابله ح/731 وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
120.000	120.000	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول معنوية تسجيل المصاريف كتثبيت معنوي	731	203

## الفصل السادس: الصنف الثاني التثبيتات

ح/ 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها: يسجل جميع التكاليف القابلة للتنشيط المتعلقة بشراء البرامج أو إنتاجها من قبل الشركة.

\* الحالة الأولى: في حالة الحيازة عن طريق الشراء يجعل ح/204 في الجانب المدين بتكلفة الشراء يقابله حساب إما ح/ 404 "موردو التثبيتات" أو أحد حسابات الخزينة ويتم التسجيل المحاسبي حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
xxx		مورد التثبيتات	404	
Xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		شراء برمجيات المعلوماتية		

مثال: بتاريخ 2022/12/10 قامت المؤسسة بشراء برنامج إعلام آلي بقيمة 200.000 دج، التسديد بشيك بنكي، الرسم على القيمة المضافة 19 % .  
الحل:

المبالغ		2022/12/10	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	200.000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
	38.000	TVA قابلة للتحويل.		4456
238.000		البنك	512	
		شراء برمجيات المعلوماتية بشيك بنكي		

\* الحالة الثانية: قيام المؤسسة بإنتاج البرمجيات بوسائل الخاصة بالمؤسسة (بالمؤسسة)، فالمصاريف التي يتحملها لإنتاج هاته البرمجيات تسجل في حساباتها الخاصة، ثم نجعل ح/ 204 في الجانب المدين يقابله ح/ 731 في الجانب الدائن وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
Xxx		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		إنتاج البرمجيات بوسائل المؤسسة الخاصة		

الفصل السادس: الصنف الثاني التثبيتات

مثال: بتاريخ 2022/10/12، قام مهندس المؤسسة بإنجاز برنامج خاص بالأجور قيمته 350.000 دج.  
الحل:

المبالغ		2022/10/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
350.000	350.000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إنتاج البرمجيات بوسائل المؤسسة الخاصة	731	204

ح/ 205: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات أو الرخص العلامات: عند الحيابة على أحد هذه التثبيتات يجعل ح/205 في الجانب المدين يقابله إما حساب 404 "موردو التثبيتات" أو أحد حسابات "الخبزينة" في الجانب الدائن بتكلفة الحيابة، وكذلك يمكن للمؤسسة إنجاز هذا التثبيت بوسائلها الخاصة، ويكون التسجيل في حالتين:  
\*الحالة 1: الحيابة على الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات أو الرخص العلامات من الغير: وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxx	xxx	الامتيازات والحقوق المماثلة ...	404	205
xxx		موردو التثبيتات أو	5xx	
		أحد حسابات الخبزينة		
		الحيابة على الامتيازات.....		

مثال: بتاريخ 2022/07/08 قامت المؤسسة بشراء براءة اختراع بقيمة 100.000 دج، التسديد بشيك بنكي، الرسم على القيمة المضافة 19 %.

المبالغ		2022/07/08	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
119.000	100.000	براءة اختراع	512	205
	19.000	TVA قابلة للتحويل.		4456
		البنك		
		الحيابة على براءة اختراع التسديد بالبنك		

\***الحالة الثانية:** قيام المؤسسة بإنتاج الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات...بوسائل المؤسسة الخاصة بها، فالمصاريف التي يتحملها لإنتاج هذا التثبيت تسجل في حساباتها الخاصة، ثم نجعل ح/ 205 في الجانب المدين يقابله ح/ 731 في الجانب الدائن وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات... الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إنتاج التثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة	731	205

مثال: بتاريخ 2022/06/18، قام مخبر البحث والتطوير التابع للمؤسسة بالتوصل إلى اختراع جديد، وقد تحصلت مقابل ذلك على براءة اختراع قدرت قيمتها ب 500.000 دج.  
**الحل:**

المبالغ		2022/06/18	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
500.000	500.000	براءة اختراع الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إنتاج براءة اختراع بوسائل المؤسسة الخاصة	731	205

ح/ 207 فارق الاقتناء: إن ح/ 207 يسجل فيه فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ويظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية. هذا الحساب يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو اندماج، وتبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية وذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.

رابعا: المعالجة المحاسبية الصنف الثاني التثبيتات المادية ح/21:

- تعريف ح/ 21 التثبيتات العينية: عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 221-1 التثبيتات العينية (أي المادية) على أنها "التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية " ومن بين الحسابات الفرعية للحساب 21 نذكر منها ما يلي:

ح/ 211 الأراضي: وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها  
فقد نجد:

-أراضي تشتري بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفقتها مخزون.

-أراضي تقتني لوجود مناجم فيها كالحجارة وأخرى تسمى المقالع.

-أراضي وجدت لغرض إقامة المباني صناعية وهنا واجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى، لأن الأراضي غير قابلة للإهلاك عكس المبنى

ح/ 212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي: يسجل في هذا الحساب أدوات التي لا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء الأراضي كحفر آبار ومياه السقي، حيث يعالجها النظام المحاسبي كتثبيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب.

ح/ 213 البناءات: هي كل العقارات المستحدثة والمقتنيات لغرض تحصيل التدفق النقدي،

ح/ 215 التركيبات التقنية والمعدات والأدوات صناعية: تتمثل في معدات صناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها على الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج،

ح/ 218 تثبيبات مادية أخرى والتثبيتات التي ليست مذكورة آنفا كمعدات النقل، أثاث المكتب ومعدات مكتب، معدات الإعلام الآلي وأغلفة قابلة للاسترجاع.

التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية: تتم معالجة التثبيتات العينية عند تاريخ شرائها أو إنتاجها على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج وذلك بجعل ح/ 21 التثبيتات العينية في الجانب المدين يقابله ح/ 404 موردو التثبيتات أو أحد حسابات الخزينة أو ح/ 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية في الجانب الدائن، ومنه نقول أن هناك حالتان يتم تسجيل التثبيتات العينية محاسبيا وهما:

الحالة الأولى - شراء التثبيتات من الغير: في هذه الحالة تكون حسابات التثبيتات المعنية مدينة وأحد الحسابات الخزينة أو موردو التثبيتات (ح/404) دائما بتكلفة شراء التثبيتات ويكون ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيتات العينية		21x
xxx		مورد التثبيتات	404	
xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		شراء التثبيتات العينية		

مثال: بتاريخ 2022/06/12 قامت مؤسسة الكوثر بشراء معدات مكتب بقيمة 300.000 دج خارج الرسم، علما أن قيمة TVA 19% وتم التسديد بشيك بنكي.

الحل:

المبالغ		2022/06/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	300.000	معدات مكتب		218
	57.000	TVA قابلة للتحويل.		4456
357.000		البنك	512	
		شراء معدات مكتب التسديد بشيك بنكي		

الحالة الثانية - إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة: في هذه الحالة نسجل قيدين

القيد 1 - ونسجل فيه المصاريف المتحتملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية الأصل ويكون ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	الأعباء		6xx
Xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		

القيد 2 - ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل حيث نجعل حساب الأصل المعني مدينا وحساب إنتاج مثبت

لأصول عينية (ح/ 732) دائنا بتكلفة إنتاج الأصل ويكون ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيت		21x
xxx		الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	732	
		إنتاج التثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة		

ملاحظات-إنّ تكلفة الحيازة تشمل كل من سعر الحيازة زائد المصاريف المتعلقة بعملية الحيازة مثل النقل والتركيب والرسوم غير المسترجعة...؛

-تكلفة إنتاج التثبيتات تشمل كل التكاليف المباشرة (من مواد أولية، أجور وغيرها) وغير مباشرة، إلا أنه يستثنى أعباء المرحلة التجريبية للتجهيزات والأعباء الإدارية.

مثال: بتاريخ 2022/09/12 قامت مؤسسة النجاح بإنجاز مبنى إداري بوسائلها الخاصة تمثلت في مواد أولية بقيمة 30.000 دج وأجور سددت بشيك بنكي بقيمة 20.000 دج، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

**الحل: القيد 1 -** ونسجل فيه المصاريف المتحملة لإنجاز التثبيتات بصورة عادية:

المبالغ		2022/09/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
50.000	30.000	مواد أولية مستهلكة	601	
	20.000	أجور المستخدمين	631	
		البنك	512	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		

**القيد 2-** ويسجل بعد الإنجاز الكلي للأصل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
50.000	50.000	مباني	213	
		الإنتاج المثبت للأصول العينية إنجاز مبنى بوسائل المؤسسة الخاصة	732	

- دراسة ح/ 23- التثبيتات قيد الإنجاز أو " التثبيتات الجاري إنجازها": كما ورد في النظام المحاسبي المالي، وتعرف على أنها التثبيتات المادية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة كما نسجل بهذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لموردي التثبيتات، وهذا النوع من التثبيتات سمي بالجاري إنجازها كونها غير متاحة أي ستمتلكها المؤسسة في المستقبل، ويظهر من خلالها عدة حسابات وهي التثبيتات غير المكتملة، والحسابات المتعلقة بالتسبيقات والمدفوعات التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، والتثبيتات الجاري إنجازها.

أ- الحسابات الفرعية لـ ح/ 23 التثبيتات الجاري إنجازها: إن الحسابات الفرعية الواردة في النظام المحاسبي المالي هي كالتالي:

ح/232 تثبيات عينية قيد الإنجاز

ح/237 تثبيات معنوية قيد الإنجاز

ح/238 تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات

ب- المعالجة المحاسبية ح/232 تثبيات عينية قيد الإنجاز وح/237 تثبيات معنوية قيد الإنجاز "الجاري إنجازها": فنميز بين حالتين وهما كالتالي:

- الحالة الأولى حالة إنجاز المشروع من أطراف خارج المؤسسة: التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/ 23 مدينا بقيمة التثبيتات التي سيتم اقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف،

ومنه يقوم المحاسب في نهاية السنة بتسجيل نسبة تقدم الأشغال بجعل ح/ 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها أو ح/ 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن ح/ 404 موردو التثبيتات أو أحد حسابات الخزينة، ويكون القيد كما يلي:

المبالغ		.../12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيتات الجاري إنجازها		23x
xxx		مورد التثبيتات	404	
Xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		تسجيل نسبة تقدم الأشغال		

\* وعند الانتهاء تماما من الأشغال وتستلم المؤسسة التثبيت للاستغلال، يقوم المحاسب بترصيد ح/ 232 أو ح/ 237 بجعله دائن وجعل حساب التثبيت الذي تم الانتهاء منه مدين. وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيتات		2xx
Xxx		التثبيتات الجاري إنجازها	23x	
		الانتهاء من الأشغال واستلام التثبيتات		

- الحالة الثانية: حالة إنجاز المشروع من طرف المؤسسة: التثبيتات التي ينشئها المؤسسة بوسائله الخاصة والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية وفي نهاية السنة يجعل ح/ 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن ح/ 732 إنتاج مثبت للأصول العينية، أو ح/ 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن ح/ 731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية، ويكون ذلك حسب القيود التالية:

**القيد 1:** ونسجل فيه المصاريف المحتملة لإنجاز التثبيتات في حساباتها الخاصة بتاريخ وقوعها ويكون ذلك وفق القيد التالي:

## الفصل السادس: الصنف الثاني التثبيتات

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	الأعباء أحد حسابات الخزينة تسجيل المصاريف حسب طبيعتها	5xx	6xx

**القيد 2:** يتم تسجيل في نهاية كل سنة نسبة التقدم في إنجاز التثبيت وذلك وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	إنتاج مثبت للأصول العينية		232
	xxx	إنتاج مثبت للأصول المعنوية		237
Xxx		الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
xxx		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		نسبة التقدم في الأشغال		

**القيد 3:** وعند الانتهاء تماما من الأشغال وتسلم المؤسسة التثبيت للاستغلال، يقوم المحاسب بترصيد حساب 232 أو حساب 237 بجعله دائن وجعل حساب التثبيت الذي تم الانتهاء منه مدين. وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxx	التثبيت العيني		21x
	Xxx	التثبيت المعنوي		20x
xxx		إنتاج مثبت للأصول العينية	232	
Xxx		إنتاج مثبت للأصول المعنوية	237	
		استلام التثبيتات		

**مثال:**

تم الاتفاق بين مؤسسة الأمال ومقاول لإنجاز مبنى إداري بتكلفة 1.000.000 دج، وذلك عبر عدة مراحل بتاريخ 2023/01/02 تم استلام 20% من المشروع وتم التسديد بشيك بنكي؛  
بتاريخ 2023/04/10 تم إسلام 30% أخرى من المشروع وتم بشيك بريدي؛  
بعدها توقف المقاول عن الأشغال فقررت المؤسسة إكمال المشروع بوسائلها الخاصة حيث:  
بتاريخ 2023/08/07 تم إتمام الجزء المتبقي من المبنى الإداري بوسائلها الخاصة، مع استلامه ودخوله النشاط.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
200.000	200.000	<b>2023/01/02</b>		
		التثبيتات المادية الجاري إنجازها البنك	512	232
		استلام جزء من المبنى الإداري الجاري إنجازه		
300.000	300.000	<b>2023/04/10</b>		
		التثبيتات المادية الجاري إنجازها الحساب الجاري البريدي	515	232
		استلام جزء من المبنى الإداري الجاري إنجازه		
500.000	500.000	<b>2023/08/07</b>		
		التثبيتات المادية الجاري إنجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	232
		إنجاز الجزء المتبق من المبنى الإداري بوسائل المؤسسة		
500.000 500.000	1.000.000	<b>2023/08/07</b>		
		البناءات التثبيتات المادية الجاري إنجازها	232	213
		الإنتاج المثبت للأصول العينية استلام المبنى الإداري كاملا	732	

- دراسة ح/ 238، تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات بالتثبيتات: اقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد كالتالي:
- تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 ح/ تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات فنجعله مدينا بجعل أحد حسابات الخزينة دائنا
- تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين (أو أحد حساباته الفرعية) بجعله مدينا وأحد حسابات الخزينة دائنا بقيمة التسبيق المسدد، وفي نهاية السنة يرصد ح/ 409 (بجعله دائنا) مع ح/ 238 بجعله مدينا إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتجنب عملية ترصيد ح/ 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني.
- قد يصادف أن تقدم المؤسسة مبلغا ماليا كتسبيق من أجل الحيازة على تثبيت ما، يجعل هذا المبلغ مدينا في ح/ 238 التسبيقات المدفوعة يقابله أحد حسابات الخزينة في الجانب الدائن. وعند استلام التثبيت يرصد هذا الحساب، ومنه يسجل القيد كالتالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	التسبيقات والحسابات المدفوعة ...		238
XXX		أحد حسابات الخزينة دفع تسبيق على التثبيتات	5xx	

بعد إتمام العملية والحصول على التثبيتات يرصد ح/238 وذلك بجعله دائنا بقيمة التسبيقات التي دفعت، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	التثبيتات		2xx
XXX		التسبيقات والحسابات المدفوعة ...	238	
XXX		أحد حسابات الخزينة الحصول على التثبيتات وترصيد التسبيق	5xx	

مثال: إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة النجاح، المطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- بتاريخ 2023/08/15 قامت المؤسسة بإرسال طلبه لشراء معدات وأدوات صناعية بقيمة 100.000 دج مرفقة بشيك بنكي بقيمة 10.000 دج كتسبيق.
- بتاريخ 2023/10/20 تم استلام المعدات، وتم الدفع بشيك بنكي.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
10.000	10.000	<b>2023/08/15</b>	512	238
		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن التثبيتات بنك دفع تسبيق بشيك بنكي		
10.000 109.000	100.000 19.000	<b>2023/10/20</b>	238 512	215 4456
		معدات وأدوات صناعية		
		TVA قابلة للاسترجاع		
		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن التثبيتات		
		بنك		
		الحصول على المعدات وترصيد التسبيق		

خامسا: المعالجة المحاسبية الثاني التثبيتات المالية ح/26 وح/27:

- تعريف: ح/ 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بها وح/ 27 تثبيات مالية أخرى: التثبيتات المالية: وهي عقد ينتج عنه حق لاستلام نقد أو أصل مالي في أجل أكثر من سنة، ولا تنوي المؤسسة بيع هذا الحق في الأجل القصير، وقد تم تصنيفها إلى:

\* أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27.

\* أصول مالية جارية: وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (ح/ قيم منقولة للتوظيف) وحيث أن محاسبة الأوراق المالية ستتم دراستها بصورة مفصلة في مقياس المحاسبة المعمقة ارتأينا أن تكون دراسة هذا الموضوع مختصرة وبسيطة قدر الإمكان.

لما تشتري المؤسسة مساهمات مالية طويلة الأجل يجعل الحساب الخاص بالتثبيتات المالية في الجانب المدين من اليومية بتكلفة الحيازة، يقابله أحد حسابات الخزينة في الجانب الدائن، وفق القيد المحاسبي التالي:

الفصل السادس: الصنف الثاني التثبيتات

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات	5xx	26
	xxx	التثبيتات المالية الأخرى		27
		أحد حسابات الخزينة		
		الحصول على التثبيتات المالية		

مثال:

بتاريخ 2022/12/14 قامت مؤسسة الكمال بشراء 1.500 سهم بقيمة 150.000دج، تمثلت كمساهمة في مؤسسة الجمال، من الملاحظ أن الأسهم التي تم شراؤها تتمثل في حصة من رأس المال الشركة فهي إذن سندات مساهمة.

الحل:

المبالغ		2022/12/14	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150.000	150.000	سندات مساهمة البنك شراء على سندات مساهمة	512	261

مثال: تاريخ 2022/12/14 قامت مؤسسة بشراء 100 سند تخص الشركة المقام بقيمة 100.000دج بشيك وأن الهدف من الشراء هو تحقيق مردودية مالية وليس كسب نفوذ.

الحل:

المبالغ		2022/12/14	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
100.000	100.000	السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة البنك شراء سندات	512	273

**تمهيد:** يكتسي موضوع المخزونات أهمية بالغة في منظور المعايير الدولية للمحاسبة وهي من الأصول الجارية التي تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع ولأن مصدر الإيراد من هذا الأصل كالمبيعات وغيرها من الإيرادات التي تشتق من بيع المخزون.

#### أولاً: تعريف المخزونات

تمثل المخزونات مجموع المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها في وقت لاحق بهدف تحقيق الربح أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال، وحسابات المخزونات هي حسابات أصول، ويتم حساب تكلفة شراء البضاعة بإضافة التكاليف الملحقة لوصول المخزون إلى المخزن إلى ثمن شراء البضاعة، أما المنتجات فتقيم بتكلفة إنتاجها.

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{التكاليف الملحقة}$$

**ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية للصنف الثالث المخزونات:** تنقسم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي إلى عدة حسابات نذكر منها ما يلي:

30/د مخزونات البضائع.	35/د مخزونات المنتجات
31/د مواد أولية ولوازم.	351/د منتجات وسيطة
32/د تموينات أخرى	355/د منتجات مصنعة (تامة الصنع)
321/د مواد قابلة للاستهلاك	358/د بقايا منتجات ومواد.
322/د لوازم قابلة للاستهلاك،	36/د مخزونات متأتية من التثبيتات
326/د أغلفة مستهلكة.	37/د مخزون لدى الغير (قيد الاستلام، في مستودعات الغير)
33/د سلع قيد الإنتاج	38/د المشتريات المخزنة
331/د منتجات قيد الإنتاج	380/د بضاعة مخزنة
335/د أشغال قيد الإنجاز.	381 المواد الأولية واللوازم المخزنة،
34/د خدمات قيد الإنتاج	382/د تموينات أخرى مخزنة
341 /د دراسات قيد الإنجاز	39/د خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
345/د خدمات قيد التقديم.	

**ثالثاً: المعالجة المحاسبية لعملية شراء وبيع المخزونات:**

#### 1-ح/ 30 مخزون البضاعة:

وهي السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها، وقاعدة مسكه وفق الجرد الدائم.

\* عملية الشراء: تعالج عملية شراء البضائع محاسبيا عبر ثلاث مراحل:

- القيد الأول: يمثل استلام فاتورة شراء البضاعة، حيث نجعل ح/ 380 "مشتريات مخزنة" مدينا، وح/ موردو المخزونات دائنا، فيتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مشتريات البضاعة/المواد الأولية/ التموينات الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع مورد المخزونات والخدمات شراء البضاعة/المواد الأولية/ التموينات الأخرى	401	382/381/380
	XXX			4456
	XXX			

- القيد الثاني: قيد استلام البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى ودخولها مخازن المؤسسة، حيث نجعل ح/ 30 "مخزون بضاعة" مدينا وحساب 380 دائنا، وبهذا يرصد هذا الأخير

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى مشتريات البضاعة/المواد الأولية/ التموينات الأخرى استلام ودخول المشتريات إلى المخازن	380	32/31/30

- القيد الثالث: وفيه يتم تسديد مبلغ البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى للمورد، بجعل ح/401 موردو المخزونات مدينا، يقابله أحد حسابات الخزينة دائنا، فيتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى أحد حسابات الخزينة تسديد المبلغ	5XX	401

ملاحظة:

-مع العلم أنه لا يشترط الترتيب في المراحل الثلاثة السابقة.

## الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

-تم تسجيل ح/31 وح/32 مع ح/30 ضمن التسجيل المحاسبي في القيود السابقة نظرا لأن لهم نفس عملية التسجيل المحاسبي، لذلك لا يتم إعادة تسجيلهما فيما بعد في شكل قيود.

مثال: بتاريخ 2022/02/15، قامت مؤسسة المرجان بشراء بضاعة بقيمة 20.000دج، التسديد عن طريق البنك، استلام البضاعة والفاتورة معا، TVA 19%، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

الحل:

المبالغ		2022/02/15	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	20.000	مشتريات البضاعة		380
	3.800	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
23.800		مورد المخزونات والخدمات	401	
		فاتورة شراء		

-القيود الثاني:

المبالغ		//	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	20.000	البضاعة		30
20.000		مشتريات البضاعة	380	
		استلام ودخول المشتريات إلى المخازن		

-القيود الثالث:

المبالغ		//	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	23.800	مورد المخزونات والخدمات		401
23.800		البنك	512	
		تسديد المبلغ بشيك بنكي		

2 بيع البضائع: تعالج عملية بيع البضائع هي الأخرى عبر ثلاث مراحل:

-القيود الأول: وفيه يتم تسليم فاتورة البيع إلى الزبون بعد إعدادها من طرف المؤسسة، متضمنة كل المعلومات الخاصة بالبضاعة "سعر البيع لكل وحدة مع المبلغ الإجمالي الواجب الدفع..."، ومنه نقوم بجعل ح/411 الزبائن مدينا يقابله ح/700 مبيعات من البضائع دائنا وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
XXX		المبيعات من البضائع	700	
XXX		الرسم على القيمة المضافة محصلة بيع البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى	4457	

**القيد الثاني:** ويتم فيه تسجيل خروج البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى من المخزن بتكلفة الشراء إلى الزبون، فيتم تسجيل ح/600 مشتريات بضائع مبيعة مدينا، يقابله ح/30 البضائع دائنا، حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مشتريات البضائع المبيعة		600
XXX		البضاعة/المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى تسليم وخروج المبيعات من المخازن	32/31/30	

**القيد الثالث:** ويتم فيه تسجيل قبض الأموال من الزبائن، وذلك بجعل ح/411 الزبائن دائن، وأحد حسابات الخزينة مدينا، وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	أحد حسابات الخزينة		5XX
XXX		الزبائن تحصيل أموال	411	

**مثال:** بتاريخ 2022/03/20، قامت مؤسسة المرجان ببيع بضاعة بقيمة 40.000 دج، تكلفة الشراء 20.000 دج، التحصيل عن طريق البنك، تسليم البضاعة والفاتورة معا، TVA 19%، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

الحل:

- القيد الأول:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
40.000	47.600	الزبائن		411
7.600		المبيعات من البضائع	700	
		الرسم على القيمة المضافة محصلة	4457	
		فاتورة البيع		

- القيد الثاني:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20.000	20.000	مشتريات البضائع المباعة		600
		البضاعة	30	
		تسليم وخروج المبيعات من المخازن		

- القيد الثالث:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
47.600	47.600	البنك		512
		الزبائن	411	
		تحصيل أموال بشيك بنكي		

2- ح/ 31 مواد أولية ولوازم:

تعريف: هي المواد واللوازم التي اشترتها المؤسسة ليتم تحويلها إلى منتجات، وتكون قاعدة مسك الحساب كالتالي:

\* عملية شراء المواد واللوازم: تعالج هذه عملية محاسبيا مثل البضاعة عبر ثلاث مراحل:

القيد الأول: يمثل قيد الشراء، حيث نجعل الحساب 381 "مشتريات مواد ولوازم مخزنة" مدينا، يقابله ح/401 موردو المخزونات دائنا، وهذا بتكلفة شراءها.

- القيد الثاني: قيد استلام المواد واللوازم ودخولها مخازن المؤسسة، حيث نجعل ح/ 31 "مواد ولوازم" مدينا

وحساب 380 دائنا، وبهذا يرصد هذا الأخير.

-**القيد الثالث:** وفيه يتم تسديد مبلغ المواد واللوازم للمورد، بجعل ح/401 مورد المخزونات مدينا، يقابله أحد حسابات الخزينة دائنا.

\***عملية بيع المواد واللوازم:** تعالج عملية بيع المواد واللوازم هي الأخرى عبر ثلاث مراحل:

-**القيد الأول:** وفيه يتم تسليم فاتورة البيع إلى الزبون بعد إعدادها من طرف المؤسسة، متضمنة كل المعلومات الخاصة بالمواد واللوازم "سعر البيع لكل وحدة مع المبلغ الإجمالي الواجب الدفع..."، ومنه نقوم بجعل ح/411 الزبائن مدينا يقابله ح/700 مبيعات من المواد واللوازم دائنا.

-**القيد الثاني:** ويتم فيه تسجيل خروج المواد واللوازم من المخزن بتكلفة الشراء إلى الزبون، فيتم تسجيل ح/601 مشتريات المواد واللوازم مبيعة مدينا، يقابله ح/31 المواد واللوازم دائنا.

-**القيد الثالث:** ويتم فيه تسجيل قبض الأموال من الزبائن، وذلك بجعل ح/411 الزبائن دائن، وأحد حسابات الخزينة مدينا.

ملاحظة 01: يمكن للمؤسسة في بعض الحالات الخاصة ببيع مواد أولية، في هذه الحالات لا يتغير التسجيل المحاسبي إلا في المرحلة الثانية (مرحلة خروج المخزون) وذلك بتغيير حساب 30 "البضاعة" بما تم إخرجه من المخزن ح/31 مواد ولوازم.

ملاحظة 02: عند ما يتم استهلاك المواد واللوازم خلال العملية الإنتاجية يتم تسجيلها في قيد واحد، حيث نجعل ح/601 "مواد ولوازم مستهلكة" مدينا وح/31 مود ولوازم دائنا، وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	المواد الأولية المستهلكة		601
xxx		المواد الأولية خروج من المخازن لغرض الاستخدام (نحو الورشات)	31	

### 3- ح/32 تموينات أخرى:

**تعريف:** هي المواد التي تم شراؤها من طرف المؤسسة قصد مساهمتها في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال، دون أن تدخل في تكوين المنتجات كمواد التنظيف، الكؤوس الورقية، الزجاجات البلاستيكية... إلخ، وعادة ما تكون تحت الحسابات التالية:

ح/321 **المواد القابلة للاستهلاك:** هي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعمالها كمواد التنظيف وزيت التشحيم للألات ووسائل نقل المؤسسة...

ح/ 322 نوازم قابلة للاستهلاك: وهي موجهة مباشرة للاستهلاك كالكؤوس الورقية والملاعق البلاستيكية... أوراق الطباعة

ح/ 326 أغلفة قابلة للاستهلاك: وهي الأغلفة الغير قابلة للاسترجاع والمستهلكة مباشرة بمجرد استعمالها.

\* عملية الشراء: تعالج عملية شراء تموينات أخرى محاسبيا مثل البضاعة عبر ثلاث مراحل:

القيد الأول: يمثل قيد الشراء، حيث نجعل ح/382 مدينا، يقابله ح/401 دائنا، وهذا بتكلفة شراءها.

-القيد الثاني: قيد استلام تموينات أخرى ودخولها مخازن المؤسسة، حيث نجعل ح/ 32 مدينا وح/ 382 دائنا، وبهذا يرصد هذا الأخير.

-القيد الثالث: وفيه يتم تسديد مبلغ تموينات أخرى للمورد، بجعل ح/401 مدينا، يقابله أحد حسابات الخزينة دائنا.

\* عملية البيع: تعالج عملية بيع تموينات أخرى هي الأخرى عبر ثلاث مراحل:

-القيد الأول: وفيه يتم تسليم فاتورة البيع إلى الزبون بعد إعدادها من طرف المؤسسة، متضمنة كل المعلومات

الخاصة تموينات أخرى "سعر البيع لكل وحدة مع المبلغ الإجمالي الواجب الدفع..."، ومنه نقوم بجعل ح/411 مدينا يقابله ح/700 مبيعات من تموينات أخرى دائنا.

-القيد الثاني: ويتم فيه تسجيل خروج تموينات أخرى من المخزن بتكلفة الشراء إلى الزبون، فيتم تسجيل ح/602 مشتريات تموينات أخرى مبيعة مدينا، يقابله ح/32 تموينات أخرى دائنا.

-القيد الثالث: ويتم فيه تسجيل قبض الأموال من الزبائن، وذلك بجعل ح/411 الزبائن دائنا، وأحد حسابات الخزينة مدينا.

ملاحظة 01: يمكن للمؤسسة في بعض الحالات الاستثنائية بيع تموينات أخرى، في هذه الحالات لا يتغير التسجيل المحاسبي إلا في المرحلة الثانية (مرحلة خروج المخزون) وذلك بتغيير ح/ 30 "البضاعة" بما تم إخراجها من المخزن ح/32 تموينات أخرى.

ملاحظة 02: عند ما يتم استهلاك تموينات أخرى خلال العملية الإنتاجية يتم تسجيلها في قيد واحد، حيث نجعل ح/ 602 " تموينات أخرى مستهلكة" مدينا وح/ 32 تموينات أخرى دائنا، وفق القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التموينات الأخرى المستهلكة		602
xxx		التموينات الأخرى خروج من المخازن لغرض الاستخدام (نحو الورشات)	32	

#### 4-ح/ 33 سلع قيد الإنتاج

**تعريف:** يضم هذا الحساب السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج في نهاية السنة أي عند إقفال حسابات الدورة المالية، وهي تخزن بتكلفة مستوى إنتاجها وهي:

- ح/ 331 منتجات قيد الإنتاج
- ح/ 335 أشغال قيد الإنجاز

في نهاية السنة وبعد الجرد المادي للسلع قيد الإنتاج يسجل ح/33 سلع قيد الإنتاج في الجانب المدين بتكلفة نسبة الإنتاج مقابل ح/ 723 "تغير المخزونات الجارية" في الجانب الدائن، على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة المالية بتسجيل عكس القيد، وذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	السلع قيد الإنتاج		33
xxx		تغير المخزونات الجارية الجرد المادي للسلع قيد الإنتاج	723	

في بداية السنة ن + 1 نقوم بترصيد الحساب على النحو التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	تغير المخزونات الجارية		723
xxx		السلع قيد الإنتاج ترصيد ح/33 السلع قيد الإنتاج	33	

#### 5- ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز

في المؤسسات الخدمائية يكون أنواع عديدة من الخدمات التي لم تستكمل وعادة ما يكون هذا النوع من النشاط عند مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الدراسات المعمارية ومكاتب الإعلام الآلي وقسمت إلى نوعين:

- ح/ 341 دراسات قيد الإنجاز
- ح/ 345 خدمات قيد الإنجاز

ومنه تقوم المؤسسة بتسجيل ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز في الجانب المدين بتكلفة نسبة الإنجاز مقابل ح/ 723 "تغير المخزونات الجارية" في الجانب الدائن، على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة الموالية بتسجيل عكس القيد، ويكون ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	خدمات قيد الإنجاز		34
XXX		تغير المخزونات الجارية الجرد المادي للخدمات قيد الإنجاز	723	

في بداية السنة ن+ 1 نقوم بترصيد ح/ خدمات قيد الإنجاز على النحو التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	تغير المخزونات الجارية		723
XXX		خدمات قيد الإنجاز ترصيد ح/ 34 خدمات قيد الإنجاز	34	

6- ح/ 35 مخزون المنتجات : وهي السلع التي تم إنتاجها من قبل المؤسسة والتي توجه إلى التخزين بتكلفة الإنتاج وينقسم هذا الحساب إلى عدة فروع وهي :

- الحساب 351 منتجات وسيطة : وهي منتجات نصف مصنعة سيتم تحويلها إلى منتجات تامة الصنع.
- الحساب 355 منتجات تامة : وهي المنتجات النهائية القابلة للبيع، تخزن بتكلفة إنتاجها.
- الحساب 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة : وهي البقايا والمهملات التي لا تصلح لأي استخدام في المؤسسة

تنتج الأنواع السابقة عن عملية الإنتاج، وسوف ندرس الآن كيفية التسجيل المحاسبي لهذه العملية، تتم عملية هذه المنتجات بما فيها الوسيطة، التامة الصنع أو المتبقية عبر مرحلتين رئيسيتين وهما:

- مرحلة الإنتاج: تعالج المخزونات الناتجة عند عملية الإنتاج هي الأخرى عبر مرحلتين:
  - أ- البدء بالتصنيع: تبدأ مرحلة التصنيع بإخراج المواد الأولية والتموينات من مخازن المؤسسة إلى ورشات التصنيع لتحويلها بتكلفة شراء، ويتم تسجيل ذلك كما يلي:
  - بالنسبة للمواد الأولية يتم تسجيل القيد التالي:

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مواد ولوازم مستهلكة		601
XXX		مواد ولوازم إخراج مواد ولوازم من المخزن إلى الورشات	31	

بالنسبة للتموينات الأخرى يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	تموينات أخرى مستهلكة		602
XXX		تموينات أخرى إخراج تموينات أخرى من المخزن إلى الورشات	32	

مثال: بتاريخ 2022/10/22، قامت مؤسسة المرجان بإخراج من المخازن مواد أولية بقيمة 20.000 دج، والتموينات أخرى يمة 10.000 دج، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

الحل:

- بالنسبة للمواد الأولية يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	20.000	مواد ولوازم مستهلكة		601
20.000		مواد ولوازم إخراج مواد ولوازم من المخزن إلى الورشات	31	

بالنسبة للتموينات الأخرى يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		2022/10/22	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	10.000	تموينات أخرى مستهلكة		602
10.000		تموينات أخرى إخراج تموينات أخرى من المخزن إلى الورشات	32	

ب- **مرحلة الانتهاء من التصنيع:** يتم في نهاية هذه المرحلة إدخال المخزونات الناتجة عن عملية التصنيع إلى مخازن الكيان بتكلفة إنتاجها، ومنه يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	المنتجات الوسيطة		351
	XXX	المنتجات المصنعة		355
	XXX	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة النفايات، السقطات		358
XXX		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		<b>دخول منتجات بأنواعها إلى المخازن</b>		

مثال: بتاريخ 2022/02/30، قامت مؤسسة فراح بإدخال إلى المخازن المنتجات الوسيطة بقيمة 30.000دج، المنتجات المصنعة بقيمة 20.000دج، المنتجات المتبقية بقيمة 10.000دج، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

**الحل:**

المبالغ		2022/02/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	30.000	المنتجات الوسيطة		351
	20.000	المنتجات المصنعة		355
	10.000	المنتجات المتبقية		358
60.000		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		<b>دخول منتجات بأنواعها إلى المخازن</b>		

ج- **مرحلة البيع:** عند قيام الكيان ببيع المخزونات الناتجة عن عملية التصنيع يقوم المحاسب بتسجيل العملية عبر ثلاث مراحل:

\***القيد الأول:** أو **قيد الفاتورة:** تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بتحرير فاتورة بيع للزبون وبموجب ذلك يتم انتقال ملكية المخزون إلى الزبون وينتج حق للمؤسسة اتجاه الزبون، ونسجل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
XXX		المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة	701	
XXX		المبيعات من المنتوجات الوسيطة	702	
XXX		المبيعات من المنتوجات المتبقية	703	
XXX		الرسم على القيمة المضافة محصلة		
XXX		بيع المنتجات بأنواعها	4457	

\***القيد الثاني: أو قيد إخراج المنتجات من المخزن:** ومن خلاله يتم تسليم المنتجات إلى الزبون بإخراجها كمن مخازن المؤسسة ويكون ذلك على أساس تكلفة الإنتاج إلى الزبائن، ومنه نقوم بتسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	تغير المخزونات من المنتجات		724
XXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXX		المنتجات المصنعة	355	
XXX		المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة النفايات	358	
		تسليم وخروج المبيعات من المخازن		

\***القيد الثالث: أو قيد تحصيل الأموال:** ومن خلاله يتم استلام ثمن مبيعات المنتجات من الزبائن، وذلك بترصيد ح/411 بجعله دائنًا يقابله أحد حسابات الخزينة، ومنه نقوم بتسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	أحد حسابات الخزينة		5XX
XXX		الزبائن	411	
		تحصيل الأموال		

## الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

مثال: بتاريخ 2022/02/30، قامت مؤسسة فراح ببيع منتجات وسيطة بقيمة 30.000دج، منتجات مصنعة بقيمة 20.000دج، منتجات متبقية بقيمة 10.000دج، بتكلفة إنتاج على التوالي 25.000دج، 15.000دج، 7.000دج، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

القيد الأول: أو قيد الفاتورة:

المبالغ		2022/02/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	71.400	الزبائن		411
20.000		المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	701	
30.000		المبيعات من المنتجات الوسيطة	702	
10.000		المبيعات من المنتجات المتبقية	703	
11.400		الرسم على القيمة المضافة محصلة فاتورة بيع المنتجات بأنواعها	4457	

القيد الثاني: أو قيد إخراج المنتجات من المخزن:

المبالغ		//	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	47.000	تغير المخزونات من المنتجات		724
25.000		المنتجات الوسيطة	351	
15.000		المنتجات المصنعة	355	
7.000		المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة النفايات تسليم وخروج المبيعات من المخازن	358	

القيد الثالث: أو قيد تحصيل الأموال:

المبالغ		//	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	71.400	البنك		512
71.400		الزبائن تحصيل الأموال	411	

7- ح/ 36 منتجات ناتجة عن تثبيبات : وتتمثل هذه المنتجات في العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيبات عينية وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون يتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال، وعليه تقوم هذه الأخيرة بتسجيل القيد التالي :

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	منتجات ناتجة عن تثبيبات التثبيت العيني استرجاع أجزاء من التثبيت	21x	36

أما إذا قامت المؤسسة باستعمال هذه الأجزاء المسترجعة فيتم تسجيل ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	التغير في المخزونات منتجات ناتجة عن تثبيبات استعمال أجزاء المسترجعة من التثبيت	36	603

مثال: بتاريخ 2022/09/12، قامت مؤسسة فراح بتفكيك آلة إنتاج وجعلها كقطع غيار للآلات الأخرى إثر تعطلها فكانت قيمتها تقدر بـ 200.000 دج المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

الحل:

المبالغ		2022/09/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
200.000	200.000	منتجات ناتجة عن تثبيبات آلة إنتاج استرجاع أجزاء من الآلة	215	36

وبتاريخ 2022/09/20، قامت مؤسسة باستعمال هذه الأجزاء المسترجعة المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

المبالغ		2022/09/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
200.000	200.000	التغير في المخزونات منتجات ناتجة عن تثبيبات استعمال أجزاء المسترجعة من الآلة	36	603

8- ح/ 37 مخزونات لدى الغير : وهي عبارة عن مخزونات خارجية، قامت المؤسسة بعملية الشراء فوصلت الفاتورة ولم تصل البضاعة، وفي نهاية السنة على المحاسب حسب النظام المحاسبي المالي ترصيد حساب 38 "المشتريات" مع حساب 37 "مخزونات لدى الغير"، ومنه يتم تسجيل ح/ 37 مخزونات لدى الغير مدينا، يقابله أحد حسابات مشتريات المخزونات ح/38 دائئا، كما يجعل الحساب 37 دائئا مقابل حساب المخزون المناسب مدينا متى استرجعت المؤسسة المخزون المعني، ومنه يسجل ذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مخزونات لدى الغير		37
XXX		المشتريات مخزونات خارج المؤسسة	38x	

مثال: بتاريخ 2022/09/12، قامت مؤسسة الإكرام بشراء بضاعة بقيمة 10.000دج، على الحساب، وصول الفاتورة دون وصول البضاعة، المطلوب تسجيل العملية في اليومية في 2022/12/31.

الحل:

المبالغ		2022/09/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	10.000	مخزونات لدى الغير		37
10.000		مشتريات بضاعة مخزونات خارج المؤسسة" ترصيد ح/380	380	

9- ح/ 38 مشتريات مخزنة : عند قيام المؤسسة بشراء مخزونات سواء بضائع، مواد ولوازم، تموينات، تقوم باستعمال ح/ 38 كحساب وسيطي ويرصد مباشرة بعد استلام المخزونات، فإذا لم يتحقق ذلك وجبت تسوية ح/ 38 كما يلي:

الحالة الأولى: في نهاية السنة كان رصيد الحساب 38 مدينا، وهي تحدث إذا لم تستلم المشتريات، حيث نقوم بجعل الحساب 37 مدينا وح/ 38 دائئا، ويسجل محاسبيا كما رأينا من قبل مع ح/37 مخزونات لدى الغير .

الحالة الثانية: إذا كان رصيد ح/38 مشتريات مخزنة دائئا، وهي تحدث إذا تم استلام المشتريات دون استلام فاتورة الشراء، عندها نجعل هذا الحساب مدينا ح/ 408 "موردون -فواتير غير مستلمة" دائئا، ويسجل محاسبيا كما يلي:

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxx	xxx	مشتريات مخزنة فواتير قيد الاستلام فاتورة قيد الاستلام	408	38x

مثال: بتاريخ 2022/12/08، قامت مؤسسة الإكرام بشراء بضاعة بقيمة 15.000دج، على الحساب، وصول البضاعة دون وصول فاتورة الشراء، المطلوب تسجيل العملية في اليومية في 2022/12/31.

المبالغ		2022/12/08	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
15.000	15.000	مشتريات بضاعة فواتير قيد الاستلام فاتورة قيد الاستلام	408	380

الحالة الثالثة: عند قيام المؤسسة ببيع مخزون معين من الممكن ألا ترسل الفاتورة إلى الزبون قبل نهاية السنة، علما أن البضاعة أرسلت وخرجت من مخازن المؤسسة، في هذه الحالة يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد مبيعات من المخزون فاتورة قيد التسليم	700	418

مثال: بتاريخ 2022/12/08، قامت مؤسسة الإكرام ببيع بضاعة بقيمة 25.000دج، على الحساب، إرسال البضاعة دون إرسال الفاتورة، المطلوب تسجيل العملية في اليومية في 2022/12/31.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
25.000	25.000	الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد مبيعات من المخزون فاتورة قيد التسليم	700	418

10- ح/39 خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: يسجل في ح/ 39 "خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ" في الجانب الدائن يقابله ح/ 685 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية" في الجانب المدين، وذلك وفق القيد التالي" ويتم دراسة هذا الحساب ضمن مقياس المحاسبة المعممة":

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة تسجيل خسائر القيمة من المخزونات		39
xxx			685	

رابعاً: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA):

تعريف: هي ضريبة غير مباشرة يفرضها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على السلع والخدمات القابلة للاستهلاك ويتحمل عبئها المستهلك الأخير، وتكون متضمنة في سعر السلع أو الخدمات المقدمة، وتسمى معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA)، فبعضها يفرض عليها معدل عادي 19%، والبعض الآخر معدل مخفض 9%، دخلت حيز التطبيق ابتداء من 1992/04/01، يفرض القانون على المؤسسة تسوية وضعيتها الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب، حيث يتم إعداد التصريح الجبائي G50 كل شهر على أن تتم التسوية خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي، ونميز هنا بين:

- ح/4456 الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع ويكون عند عملية الشراء أو الحصول على خدمة.
- ح/4457 الرسم على القيمة المضافة محصلة ويكون عملية البيع أو تقديم خدمة.
- ح/4458 الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لإدارة الضرائب.

تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الحالة الأولى" عملية الشراء : عند قيام المؤسسة شراء سلع أو خدمات فيتم تسجيل ح/4456 في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات والخدمات أو أحد حسابات الخزينة، كما هو مبين ضمن القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	مشتريات بضائع الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع موردو المخزونات والخدمات فاتورة شراء رقم .....		380
	xxx			4456
xxx			401	

الحالة الثانية "عملية البيع": عند قيام المؤسسة بعملية بيع سلع أو خدمات فيتم تسجيل ح/4457 الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن ح/401 موردو المخزونات والخدمات أو أحد حسابات الخزينة، كما هو مبين ضمن القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	الزبائن		411
	xxx	مبيعات بضائع	700	
xxx		الرسم على القيمة المضافة محصلة	4457	
		فاتورة بيع رقم .....		

مثال: قامت مؤسسة النجاح خلال شهر أفريل من سنة 2020 بالعمليات التالية:

04/15 شراء مواد أولية بقيمة 200.000 دج، الرسم على القيمة المضافة "TVA" 19%، التسديد نقدا، استلام الفاتورة والبضاعة معا.

04/17 بيع بضاعة بقيمة 100.000 دج، تكلفة الشراء 80.000 دج، الرسم على القيمة المضافة "TVA" 19%،

تحصيل الأموال عن طريق البنك، تسليم الفاتورة والبضاعة معا.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية مؤسسة النجاح؟

الحل:

حساب الرسم على القيمة المضافة على المشتريات (قابل للاسترجاع):

\*ر.ق.م على المشتريات =  $200.000 \times 19\% = 38.000$  دج "رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع

حساب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات (المحصل):

\*ر.ق.م على المبيعات =  $100.000 \times 19\% = 19.000$  دج "رسم على ق.م الواجب الدفع(المحصل)

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2020/04/15		
	200.000	مشتريات مواد أولية		381
	38.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
238.000		مورد المخزونات والخدمات	401	
		فاتورة شراء المواد الأولية		

		//		
200.000	200.000	مواد أولية	31	
200.000		مشتريات مواد أولية إدخال المواد إلى المخزن	381	
		//		
238.000	238.000	مورد المخزونات والخدمات الصندوق	401	
238.000		تحصيل أموال نقدا	53	
		/04/17		
100.000	119.000	الزبائن	411	
19.000		مبيعات بضائع الرسم على القيمة المضافة المحصلة فاتورة بيع	700 4457	
		//		
80.000	80.000	مشتريات بضائع مبيعة بضائع	600	
80.000		إخراج البضاعة من المخزن	30	
		//		
119.000	119.000	البنك	512	
119.000		الزبائن تحصيل أموال عن طريق البنك	411	

#### خامسا: المعالجة المحاسبية للتخفيضات والمردودات

##### 1- التخفيضات:

**تعريف:** هي القيمة النقدية التي يتم التنازل عليها من طرف المورد عند قيامه ببيع المخزونات وهي نسبة محددة من سعر البيع أو مبلغ معين وعادة ما تظهر هذه التخفيضات لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة عند الشراء أو البيع ولاعتبارات متعلقة بحالة المخزون المادي، حيث تعتبر كمكسب بالنسبة للزبون وكأداة للتحفيز بالنسبة للمورد، ويتم منح هذه التخفيضات لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

- اكتشاف عيوب من طرف الزبون عند وصول البضاعة التي تم بيعها من طرف المورد.
- عدم مطابقة البضاعة المسلمة للزبون للمواصفات التي تم الاتفاق عليها من قبل في العقد المبرم بين المورد والزبون.
- رغبة التاجر في التخلص من بعض الأصناف نظرا لانتهاؤ موسمها،

- اعتبارات شخصية كمعاملة بعض الجهات بسبب صداقات أو مصالح معينة تربط التاجر بهم. وتقسم التخفيضات محاسبيا إلى نوعين:

**التخفيضات التجارية:** هي تلك التخفيضات التي تمنح لاعتبارات تجارية، وتعرف اختصارا بـ 3R أي هي ثلاث أنواع:

**التنزيل (le rabais):** يمنح هذا النوع من التخفيضات بسبب وجود عيوب في البضاعة أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

**الحسم (la remise):** يرتبط هذا التخفيض عند شراء أو بيع كمية معتبرة من المخزونات.

**الخصم (la ristourne):** يستفيد من هذا التخفيض الزبائن الذين يحققون رقم أعمال معتبر مع الموردون خلال فترة محددة (زبائن أوفياء).

للإشارة لا يوجد فرق فيما يخص المعالجة المحاسبية للأنواع الثلاثة السابقة، بل تعالج محاسبيا كتخفيضات عادية حسب ما إذا كانت ضمن الفتورة أو خارج الفتورة.

\* **ظهور التخفيضات التجارية ضمن فاتورة الشراء أو فاتورة البيع الأصلية:** إذا وردت التخفيضات التجارية

ضمن فاتورة الشراء أو البيع الأصلية فإنها لا تسجل محاسبيا، يسجل الصافي فقط أي يتم طرح مباشرة قيمة

التخفيض التجاري من ثمن البضاعة مباشرة، وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي أي يتم تسجيل ضمن

ح/380 مشتريات البضاعة، عند الشراء أي عند الزبون الصافي التجاري الأخير، كما يتم تسجيل لدى الزبون هذا

الصافي التجاري في ح/700 مبيعات البضاعة، فلا يظهر التخفيض محاسبيا.

وعليه يتم حساب التخفيض التجاري من سعر البيع خارج الرسم حيث نتحصل بعد طرح وعلى الصافي التجاري

أي:

**الصافي التجاري = سعر البيع خارج الرسم - التخفيض التجاري**

وفي حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري فان التخفيض التجاري الثاني يحسب من التخفيض التجاري الأول.

**مثال:** قامت مؤسسة الفلاح بتاريخ 2022/01/20 بشراء بضاعة قيمتها 10.000 دج، 19% TVA التسديد نقداً،

وصول البضاعة والفاتورة معا وتضمنت الفاتورة، تخفيض تجاري 01 بقيمة 1%، تنزيل 2%، حسم 3%. تكلفة

الشراء لدى المورد 8.000 دج، المطلوب: حساب الصافي التجاري؟

الحل:

$$\begin{array}{r} \text{ثمن البضاعة} \\ 10.000 \\ \text{تخفيض تجاري 01 1\%} \\ - 100 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{صافي التخفيض التجاري 01} \\ - 9900 \\ \text{تخفيض تجاري 02 حسم 2\%} \\ = 198 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{صافي التخفيض التجاري 02} \\ = 9702 \\ \text{تخفيض تجاري 03 تنزيل 3\%} \\ 291.06 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{صافي التخفيض التجاري 03} \\ = 9410.94 \end{array}$$

لدى الزبون: ومنه يتم تسجيل ضمن ح/380 مشتريات البضاعة، عند الشراء أي عند الزبون الصافي التجاري الأخير وهو 9410.94 دج.

لدى المورد: كما يتم تسجيل ضمن ح/700 مبيعات البضاعة، عند البيع أي عند الزبون الصافي التجاري الأخير وهو 9410.94 دج.

\* ظهور التخفيضات التجارية خارج فاتورة الشراء أو فاتورة البيع الأصلية "فاتورة مستقلة": إذا تم تحرير فاتورة مستقلة تتضمن تخفيض تجاري بعد تاريخ إصدار الفاتورة الأصلية، فيتم تسجيل قيمة التخفيض التجاري وكذا جزء من الرسم على القيمة المضافة المدفوع سابقا، حيث نقوم باحتساب الرسم المعاد بضرب قيمة التخفيض في معدل الرسم على القيمة المضافة، وهذا ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- عند الزبون: يتم تسجيل قيمة التخفيض التجاري ضمن ح/609: التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات في الجانب الدائن.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	مورد المخزونات والخدمات		401
xxx		التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها ..	609	
xxx		TVA قابلة للاسترجاع	4456	
		تخفيض تجاري خارج عن الفاتورة الأولى		

مثال: تكملة للمثال السابق بتاريخ 2020/01/30 قام المورد بتحرير فاتورة مستقلة تتضمن تخفيض تجاري بنسبة

1%

المطلوب تسجيل التخفيض التجاري لدى الزبون؟

الحل: حساب التخفيض التجاري:

$$\text{التخفيض التجاري} = 0.01 \times 9410.94 = 94.10$$

المبالغ		2020/01/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	111.98	مورد المخزونات والخدمات		401
94.10		التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها عن مشتريات	4456	
17.88		TVA قابلة للاسترجاع	609	
		تخفيض تجاري خارج عن الفاتورة الأولى		

- عند المورد (البائع): يتم تسجيل قيمة التخفيض التجاري ضمن ح/709 التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة مدينا.

المبالغ		2020/01/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة		709
xxx		TVA المحصلة		4457
xxx		الزبائن	411	
		تسليم تخفيض تجاري خارج عن الفاتورة الأولى		

مثال: نفس المثال السابق المطلوب تسجيل التخفيض التجاري خارج الفاتورة لدى المورد؟

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	94.10	التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة		709
	17.88	TVA المحصلة		4457
		الزبائن	411	
111.98		تسليم تخفيض تجاري خارج عن الفاتورة الأولى		

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مشتريات		38x
	XXX	TVA قابلة للاسترجاع		4456
XXX		موردو المخزونات	401	
XXX		المنتجات المالية الأخرى	768	
		شراء مخزونات (بتخفيض مالي)		

## 2- التخفيضات المالية:

**تعريف:** وهي عبارة عن قيمة نقدية يتم التنازل عليها من طرف المورد تمنح عادة على العمليات التي يتم فيها الدفع فوراً أو عند تعجيل الدفع، وتسجل التخفيضات المالية محاسبياً سواء كانت ضمن فاتورة أو في فاتورة مستقلة، عند الزبون (شراء) ضمن ح/768، المنتجات المالية الأخرى في الجانب الدائن، أما بالنسبة للمورد (البيع) فهذا التخفيض (التخفيض المالي) يعتبر تكلفة، وتسجل في حساب ح/668 الأعباء المالية الأخرى مديناً، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- **عند الزبون:** يتم تسجيل قيمة التخفيض المالي ضمن ح/ 609: التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات في الجانب الدائن.

**مثال:** بتاريخ 2020/02/02 قامت المؤسسة بشراء بضاعة بقيمة 10.000 دج، مع تخفيض مالي 2% المطلوب تسجيل قيد فاتورة الشراء لدى الزبون؟

**الحل:** حساب التخفيض المالي:  $0.02 \times 10.000 = 200$  دج

عند الزبون				
المبالغ		2020/02/02	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	10.000	مشتريات بضاعة		380
	1900	TVA قابلة للاسترجاع		4456
11700		موردو المخزونات	401	
200		المنتجات المالية الأخرى	768	
		شراء بضاعة مع تخفيضات مالية مستلمة		

- عند المورد: يتم تسجيل قيمة التخفيض المالي ضمن ح/ 668: الأعباء المالية الأخرى مدينة الممنوحة للزبون عن المشتريات في الجانب الدائن، كما يلي:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
	XXX	الأعباء المالية الأخرى		668
XXX		المبيعات	70x	
XXX		TVA المحصلة	4457	
		عملية بيع مخزونات (بتخفيض مالي)		

بتاريخ 2020/02/02 تم بيع بضاعة بـ 10.000 دج، مع تخفيض مالي 2% المطلوب تسجيل قيد فاتورة البيع لدى الزبون؟ الحل: التخفيض التجاري =  $0.02 \times 10.000 = 200$  دج

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	11700	الزبائن		411
	200	الأعباء المالية الأخرى		668
10.000		المبيعات	70x	
1900		TVA المحصلة	4457	
		بيع مخزونات (منح تخفيض مالي)		

## 2- المعالجة المحاسبية للمردودات:

**تعريف:** يمكن أن يقوم الزبون برد "إرجاع" جزء أو كل مشترياتها بعد تسجيلها محاسبيا لأسباب مختلفة من بينها عدم مطابقة المبيعات للمواصفات المتفق عليها أو تلفها أو لأسباب أخرى، فإذا تمت عملية الشراء على الحساب تقوم المؤسسة بتخفيض ديونها تجاه المورد بقيمة البضاعة المعادة والرسم عمى القيمة المضافة، حيث تتم المعالجة المحاسبية بعدة طرق نقتصر في هذه المطبوعة على طريقة القيد العكسي.

**طريقة عكس القيود:** في هذه الطريقة يتم عكس القيود الأصلية بقيمة المردودات، سواء كانت قيود الشراء أو قيود البيع أي تعكس قيود عملية الشراء في حالة مردودات المشتريات، وتعكس قيود المبيعات في حالة مردودات المبيعات، وتكون كما يلي:

- **مردودات المشتريات:** يتم التسجيل المحاسبي لمردودات المشتريات من خلال عكس القيود الأصلية لعملية الشراء بقيمة المردودات، ويكون ذلك حسب القيد التالي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	موردو المخزونات		401
	XXX	أحد حسابات الخزينة		5xx
XXX		مشتريات	38x	
XXX		TVA قابلة للاسترجاع	4456	
		مردودات بضائع		

مثال: بتاريخ 2023/08/06، قامت مؤسسة الأفاق بشراء مواد أولية بقيمة 30.000 دج، 19% TVA، التسديد نقدا، تم استلام البضاعة والفاتورة معا، التكلفة لدى المورد 25.000 دج، بتاريخ 2023/08/10، قامت المؤسسة بإرجاع كل البضاعة الخاصة بالعملية السابقة، نظرا لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها، المطلوب تسجيل العملية في يومية مؤسسة الأفاق؟

الحل:

		2023/08/06			
	30.000	مشتريات مواد أولية		381	
	5.700	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456	
35.700		مورد المخزونات والخدمات	401		
		فاتورة شراء المواد الأولية			
		//			
	30.000	مواد أولية		31	
30.000		مشتريات مواد أولية	381		
		إدخال المواد إلى المخزن			
		//			
	35.700	مورد المخزونات والخدمات		401	
35.700		الصندوق	53		
		تسديد أموال نقدا			

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

	35700	<b>2023/08/10</b>		401
30.000		مورد المخزونات والخدمات		
5.700		مشتريات المواد الأولية	381	
		TVA قابلة للاسترجاع	4456	
		فاتورة إرجاع		
30.000	30.000	//		381
		مشتريات مواد أولية		
		مواد أولية	31	
		إخراج مواد أولية من المخزن		
35700	35700	// الصندوق		53
		موردو المخزونات	401	
		تحصيل أموال عن طريق البنك		

- مردودات المبيعات: يتم التسجيل المحاسبي لمردودات المبيعات من خلال عكس القيود الأصلية لعملية البيع بقيمة المردودات، ويكون ذلك حسب القيد التالي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		411
xxx		مبيعات	70x	
xxx		TVA محصلة	4457	
		مردودات بضائع		

مثال: نفس المثال السابق المطلوب تسجيل العملية في يومية المورد؟

الحل:

	35700	<b>2023/08/06</b>		411
30.000		الزبائن		
5700		مبيعات البضائع	700	
		TVA المحصلة	4457	
		فاتورة بيع		

25.000	25.000	// مشتريات بضائع مبيعة مواد أولية إخراج المواد أولية من المخزن	31	600
35700	.35700	// الصندوق الزبائن تحصيل أموال نقدا	411	53
35700	35000 5700	<b>2023/08/10</b> مبيعات بضائع TVA محصلة الزبائن فاتورة بيع	411	700 4457
30.000	30.000	// مواد أولية مشتريات بضائع مبيعة إدخال المواد أولية من المخزن	600	31
35700	.35700	// الزبائن ا الصندوق دفع أموال نقدا	53	411

ملاحظة هامة: في حالة وجود الرسم على القيمة المضافة TVA، فإذا استخدمنا طريقة عكس القيود فإننا نقوم بنقل TVA قابلة للاسترجاع (4456) من الجانب المدين إلى الجانب الدائن ونقل TVA محصلة (4457) من الجانب الدائن إلى الجانب المدين.

سادسا: المعالجة المحاسبية التسبيقات على المخزونات والأغلفة المتداولة:

#### 1- التسبيقات:

**تعريف:** يقصد بالتسبيق مبلغ مالي تدفعه المؤسسة عند قيامها بعملية الشراء للمورد، وذلك قبل استلام فاتورة الشراء أو إعداد فاتورة البيع بالنسبة للمورد، فهذا التسبيق يعتبر دين على المورد إلى حين إرسال المشتريات وإتمام العملية، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

أ. المعالجة المحاسبية للتسبيقات لدى الزبون "الشراء": عند قيام المؤسسة بشراء مخزونات تقدم مبلغ مالي للمورد وبذلك يعتبر التسبيق حقا للزبون اتجاه المورد، وبذلك يسجل ح/ 409 "موردون مدينون تسبيقات" في

## الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية . وعند استلام فاتورة الشراء يسدد الزبون القيمة المتبقية من قيمة الفاتورة، ويتم ترصيد الحساب 409، بتسجيله في الجانب الدائن وفق القيد التالي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التسبيقات المدفوعة		409
xxx		أحد حسابات الخزينة	5xx	
		دفع تسبيق		

**مثال:** بتاريخ 20 / 10 / 2022 أرسلت المؤسسة طلبية مرفقة بشيك بنكي كتسبيق قيمته 10.00 دج، وهذا لغرض شراء مواد ولوازم، بقيمة 100.000، في 25/10/2022، وصلت الفاتورة والمواد المطلوبة، حيث تضمنت الفاتورة ما يلي: ثمن شراء المواد 80000 دج خارج الرسم، التسديد بشيك بنكي.

**الحل:**

		2022/10/20		
	10.000	تسبيقات مدفوعة		409
10.000		البنك	512	
		دفع تسبيق بشيك بنكي		
		<b>2020/10/25</b>		
	100.000	مشتريات مواد أولية		381
	19.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
109.000		مورد المخزونات والخدمات	401	
10000		تسبيقات مدفوعة	409	
		فاتورة شراء المواد الأولية		
		//		
	100.000	مشتريات مواد أولية		31
100.000		مواد أولية	381	
		إدخال المواد إلى المخزن		

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

		//		
109.000	109.000	موردو التثبيات	53	401
		الصندوق		
		تحصيل أموال نقدا		

ب- المعالجة المحاسبية للتسبيقات على عمليات بيع المخزونات لدى المورد "البيع": عند قيام المؤسسة ببيع مخزونات تستلم تقدم مبلغ مالي من الزبون وبذلك يعتبر التسبيق دينا على المورد اتجاه الزبون، ويسجل بجعل ح/ 419 "زبائن دائنون تسبيقات" دائما يقابله في الجانب المدين أحد الحسابات المالية. وعند تسليم فاتورة البيع، يتم ترصيد ح/ 419، بتسجيله في الجانب الدائن وفق القيد التالي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxx	xxx	أحد حسابات الخزينة	419	5xx
		تسبيقات مقبوضة		
		دفع تسبيق		

مثال: نفس المثال السابق المطلوب تسجيل العملية في يومية المورد؟

		2022/10/20		
10.000	10.000	البنك	419	512
		تسبيقات مقبوضة		
		استلام تسبيق بشين بنكي		
		/10/25		
100.000	109.000	الزبائن	700	411
19.000	10.000	تسبيقات مقبوضة	4457	419
		مبيعات بضائع		
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة		
		فاتورة بيع		

80.000	80.000	// مشتريات بضائع مبيعة مواد أولية إخراج مواد أولية من المخزن	31	600
119.000	119.000	// البنك الزبائن تحصيل أموال عن طريق البنك	411	512

## 2- الأغلفة القابلة للاسترجاع:

**تعريف:** هي تلك المواد التي تحوزها المؤسسة قصد استعمالها لبيع المخزونات بهدف المحافظة عليها، وكذا سهولة تسليمها لتجنب تلفها، ومنه نميز بين نوعين من الأغلفة:

**الأغلفة غير القابلة للاسترجاع:** تعتبر جزء من المنتج وتتلف بعد استعمالها مثل علب المشروبات والحليب... الخ فهي تدخل في إنتاج سلعة ما والتي لا تنتظر المؤسسة من الزبون ردها لان ثمنها تم إدراجه في ثمن السلعة، ومنه تعتبر هذه الغلافات كتموينات أخرى وتعالج مثل مشتريات المواد وتسجل محاسبيا في ح/ 326 غلافات مستهلكة كأوراق التغليف، وعلب المصبرات، وقارورات العصائر... .

**الأغلفة المسترجعة:** نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها فهي تحتاج للأغلفة تحمل فيها السلع والتي يمكن استرجاعها واستعمالها لعدة مرات وتمتد في العادة لعدة سنوات، وعند شرائها تسجل محاسبيا في ح/ 218 تشيئات مادية أخرى، (رأينا كيفية شراء التثبيت من قبل) ويتم استخدامها عدة مرات وفي هذه الحالة كلما استخدمتها تتلقى المؤسسة مبالغ مالية في شكل ضمانات لكي تسترجع هذه الغلافات وفي حالة التلف أو عدم الاسترداد فإن المؤسسة تكون قد ضمنت حقها، عند المعالجة المحاسبية للغلافات أو القابلة للاسترجاع، فإننا نميز مرحلتين:

**1- المعالجة المحاسبية لعملية شراء مخزونات داخل غلافات قابلة للاسترجاع:** عند قيام المؤسسة بشراء مخزونات (زبون) داخل أغلفة متداولة تقوم بتقديم ضمانات إلى المورد، حيث تعتبر هذه الضمانات دين على المورد إلى غاية استرداد غلافاته كاملة وسليمة، حيث يسجل ضمن ح/ 4096 موردين مدينون-أمانات مدفوعة-، يقابله ح/ 401 موردين المخزونات، ويتم التسجيل المحاسبى ما يلي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxx	xxx	مشتريات البضائع	401	38x
	xxx	TVA قابلة للاسترجاع		4456
	xxx	الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		4096
		مورد المخزونات والخدمات		
		فاتورة شراء		

\* إعادة غلافات قابلة للاسترجاع للمورد: عندما يقوم الزبون بإرجاع الأغلفة المسلمة له، نميز ثلاث حالات وهي:

الحالة 01: إرجاع كل الأغلفة للمورد في حالة جيدة مع إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون: إرجاع كل الأغلفة سالمة للمورد يقوم المورد بإعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون، يكون التسجيل المحاسبي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	موردو المخزونات والخدمات	4096	401
	xxx	أحد حسابات الخزينة		5xx
		الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		
		إعادة الأغلفة للمورد وفي حالة جيدة		

الحالة 02: إرجاع كل الأغلفة تالفة للمورد مع عدم إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون: عند قيام الزبون بإرجاع كل الأغلفة تالفة للمورد في هذه الحالة يحتفظ هذا الأخير بمبلغ الضمان ولا يقوم المورد بإعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون، ويسجل هذا الأخير المبلغ في ح/608 مصاريف الشراء التابعة، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مصاريف الشراء التابعة الموردون المدينون - أمانات مدفوعة إعادة كل الأغلفة للمورد في حالة عطب	4096	608

**الحالة 03:** إرجاع كل الأغلفة تالفة أو جزء منها به تالف: إذا قام الزبون بإرجاع الأغلفة جزء منها سليمة والجزء الآخر فيها عيوب، فإن المورد يحتفظ بجزء من الإيداع الذي تسلمه والذي يصنف ضمن الإيرادات فالزبون يعتبر هذه مصاريف إضافية، لهذا يلاحظ المبلغ الذي به الإيداع في أحد حسابات المصاريف ح/608 مصاريف الشراء التابعة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	موردو المخزونات والخدمات		401
	XXX	مصاريف الشراء التابعة		608
XXX		الموردون المدينون - أمانات مدفوعة إعادة الأغلفة للمورد جزء منها في حالة جيدة والباقي تالفة	4096	

**مثال:** بتاريخ 2020/07/07 قامت المؤسسة بشراء مواد ولوازم، بقيمة 100.000، داخل أغلفة بقيمة 20.000 دج، وصلت الفاتورة والمواد المطلوبة، التسديد بشيك بنكي، 19% TVA، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

**الحل:**

2020/07/07				
	100.000	مشتريات مواد أولية		381
	19.000	TVA قابلة للاسترجاع		4456
	20.000	الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		4096
139.000		مورد المخزونات والخدمات فاتورة شراء المواد الأولية	401	

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

		//		
100.000	100.000	مواد أولية	381	31
		مشتريات مواد أولية إدخال المواد إلى المخزن		
		//		
139.000	139.000	موردو التثبيتات	512	401
		البنك تحصيل أموال نقدا		

-تابع لنفس المثال السابق بتاريخ 2020/10/12، تم إرجاع كل الأغلفة للمورد في حالة جيدة مع إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون، المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

عند الزبون				
المبالغ		2020/10/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20.000	20.000	البنك	4096	512
		الموردون المدينون - أمانات مدفوعة إعادة الأغلفة للمورد في حالة جيدة		

2- المعالجة المحاسبية لعملية بيع مخزونات داخل غلافات قابلة للاسترجاع: عند قيام المؤسسة ببيع مخزونات (مورد) داخل أغلفة متداولة تقوم باستلام ضمانات من الزبون، حيث تعتبر هذه الضمانات المقبوضة من عند الزبون على شكل إيداع كدين يجب إرجاعه، عند استرداد المورد غلافاته كاملة وسليمة، حيث يسجل ضمن ح/4196 زبائن الدائنون - أمانات مقبوضة - دائنا، ويتم التسجيل المحاسبي ما يلي:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	الزبائن		411
xxx		المبيعات	70x	
xxx		TVA المحصلة	4457	
xxx		الزبائن الدائنون - أمانات مقبوضة	4196	
		فاتورة بيع		

\* استرجاع غلافات قابلة للاسترجاع من طرف المورد: عندما يقوم المورد باسترجاع الأغلفة المسلمة له، نميز ثلاث حالات

الحالة 01: استرجاع كل الأغلفة من طرف المورد في حالة جيدة مع إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون: استرجاع كل الأغلفة سالمة من طرف المورد يقوم هذا الأخير بإعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون، يكون التسجيل المحاسبي:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	أمانات مقبوضة		4196
XXX		أحد حسابات الخزينة	5xx	
XXX		الزبائن	411	
		استرجاع الأغلفة من طرف المورد في حالة جيدة		

الحالة 02: استرجاع كل الأغلفة تالفة من طرف المورد مع عدم إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون: عند قيام المورد باسترجاع كل الأغلفة تالفة من الزبون في هذه الحالة يحتفظ المورد بمبلغ الضمان ولا يقوم بإعادته إلى الزبون، ويسجل هذا الأخير المبلغ في ح/708 إيرادات الأنشطة الملحقة، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	أمانات مقبوضة		4196
XXX		منتجات الأنشطة الملحقة	708	
		استرجاع الأغلفة من طرف المورد تالفة كلها		

الحالة 03: استرجاع الأغلفة جزء منها في حالة جيدة والباقي تالفة من طرف المورد مع عدم إعادة جزء من الضمانات المدفوعة إلى الزبون: عند قيام المورد باسترجاع جزء من الأغلفة في حالة جيدة والباقي تالفة من الزبون في هذه الحالة يحتفظ المورد بجزء من مبلغ الضمان ولا يقوم بإعادته إلى الزبون، والباقي يرجعه ويسجل المبلغ المحتفظ به في ح/708 إيرادات الأنشطة الملحقة، يكون التسجيل كما يلي:

الفصل السابع: دراسة حسابات الصنف الثالث المخزونات

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	أمانات مقبوضة		4196
xxx		منتجات الأنشطة الملحقة	708	
xxx		الزبائن	411	
		استرجاع جزء من الأغلفة في حالة جيدة والباقي تالفة		

مثال: بتاريخ 2020/07/07 قامت المؤسسة ببيع مواد ولوازم، بقيمة 100.000، داخل أغلفة بقيمة 20.000 دج، إرسال الفاتورة والمواد المطلوبة، التحصيل بشيك بنكي، 19% TVA، تكلفة الشراء 80.000 دج، المطلوب تسجيل العملية.

عند المورد				
المبالغ		2020/07/07	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	139.000	الزبائن		411
100.000		المبيعات مواد أولية	700	
19.000		TVA المحصلة	4457	
20.000		الزبائن الدائنون - أمانات مقبوضة	4196	
		فاتورة بيع		
	80.000	//		
80.000		مشتريات بضائع مبيعة		600
		مواد أولية	31	
		إخراج المواد من المخزن		
	139.000	// البنك		512
139.000		الزبائن	411	
		تحصيل أموال عن طريق البنك		

-تابع لنفس المثال السابق بتاريخ 2020/10/12 تم استرجاع كل الأغلفة تالفة من طرف المورد مع عدم إعادة الضمانات المدفوعة إلى الزبون: المطلوب تسجيل العملية في اليومية.

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين	2020/10/12	دائن	مدين
20.000	20.000	أمانات مقبوضة منتجات الأنشطة الملحقة استرجاع الأغلفة من طرف المورد تالفة كلها	708	4196

**تمهيد:** خلال عمليات الاستغلال العادية للمؤسسة تتعامل هذه الأخيرة مع الكثير من الأطراف، سواء من داخلها كالعمال، والنقابات... إلخ، أو من خارجها كموردي المخزونات والخدمات والزبائن وغيرهم، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي الصنف الرابع ليتعامل مع هؤلاء الأطراف.

**أولاً: تعريف حسابات الصنف الرابع حسابات الغير:**

**تعريف:** تتعامل المؤسسات مع أشخاص قد يكونون من داخل المؤسسة كالشركاء أو العمال وقد يكونوا من خارجها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع المؤسسة كالموردين والزبائن وقد خص النظام المحاسبي المالي الصنف الرابع المتضمن لحسابات الغير ليتعامل مع هؤلاء الأطراف، حيث سيتم معالجة بعض حسابات الغير التي تهم طلبة السنة أولى.

**ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية والفرعية للصنف الرابع لحسابات الغير:**

يتضمن الصنف الرابع مجموعة من الحسابات الرئيسية وفرعية حسب النظام المحاسبي المالي وتتمثل فيما يلي:

د / 441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها	د / 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها
د / 442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى	د / 401 موردو المخزونات والخدمات
د / 443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية	د / 403 موردو السندات الواجب دفعها
د / 444 الدولة-الضرائب على النتائج	د / 404 موردو التثبيتات
د / 445 الدولة-الرسوم على رقم الأعمال	د / 405 موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها
د / 446 الهيئات الدولية	د / 408 موردو الفواتير التي لمتصل إلى صاحبها
د / 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	د / 409 الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات الواجب الحصول عليه، على الحساب والديون الدائنة الأخرى.
د / 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها خارج الضرائب	د / 41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
د / 45 المجمع والشركاء	د / 411 الزبائن
د / 451 عمليات المجمع	د / 413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها
د / 455 الشركاء-الحسابات الجارية	د / 416 الزبائن المشكوك فيهم
د / 456 الشركاء العمليات عن رأس المال	د / 417 الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها
د / 457 الشركاء-الحصص الواجب دفعها	د / 418 الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد
د / 458 الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع	د / 419 الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.
د / 46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون	

<p>د/ 462 الديون الدائنة عن عمليات بيع تشييات</p> <p>د/ 464 الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة</p> <p>د/ 465 الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية، وصكوك مالي مشتقة</p> <p>د/ 67 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة</p> <p>د/ 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها</p> <p>د/ 47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية</p> <p>د/ 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات</p> <p>د/ 481 الأرصدة - الخصوم الجارية</p> <p>د/ 486 الأعباء المعاينة سلفا</p> <p>د/ 487 المنتجات المعاينة سلفا</p> <p>د/ 49 خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى</p> <p>د/ 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن</p>	<p>د/ 42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم</p> <p>د/ 421 العاملون-الأجور المستحقة</p> <p>د/ 422 أموال الخدمات الاجتماعية</p> <p>د/ 423 مشاركة الأجراء في النتيجة</p> <p>د/ 425 المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة</p> <p>د/ 426 المستخدمون-الودائع المستلمة</p> <p>د/ 427 المستخدمون-الاعتراضات</p> <p>د/ 428 المستخدمون-الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها</p> <p>د/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها</p> <p>د/ 431 الضمان الاجتماعي</p> <p>د/ 432 الهيئات الاجتماعية الأخرى</p> <p>د/ 438 الهيئات الاجتماعية-الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها</p> <p>د/ 44 الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها</p>
--	---

### ثالثا: التسجيل المحاسبي للصنف الرابع حسابات الغير:

تتعامل المؤسسة مع أشخاص قد يكونون من داخل المؤسسة كالشركاء أو العمال وقد يكونوا من خارجها الهيئات العمومية والخاصة، كالموردين والزبائن، ومنه نعرض بعض الحسابات الرئيسية والفرعية للصنف الرابع منها:

ح/ 40 الموردون والحسابات الملحقة: يتضمن هذا الحساب مجموع التزامات المؤسسة الناتجة عن علاقاتها مع الغير والمتمثلة في الموردين في حالة الشراء على الحساب أو التسبيقات... إلخ، ويتضمن هذا الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية نذكر منها ما يلي:

ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات: وهم الأشخاص أو المؤسسات التي تقوم بتوريد السلع والخدمات للمؤسسة بصفة مباشرة، ويظهر هذا الحساب إذا تم اقتناء السلع والخدمات على الحساب أي دون تسديد ثمنها للمورد وعادة ما يسجل بمجرد استلام الفواتير التي تثبت عقد الشراء واستحقاقية المورد لدينه، فيتم تسجيل هذا المبلغ في ح/موردو المخزونات والخدمات في الجانب الدائن ضمن قيد فاتورة الشراء، ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله مدينا عند تسديد ثمن الشراء، ويتم بذلك تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مشتريات البضاعة		380
	XXX	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
XXX		مورد المخزونات والخدمات فاتورة شراء البضاعة	401	

ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله مدينا عند تسديد ثمن الشراء، ويتم التسجيل المحاسبي ما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	موردو المخزونات والخدمات		401
XXX		أحد حسابات الخزينة تسديد المبلغ	5XX	

مثال: بتاريخ 22 / 10 / 2020 قامت المؤسسة بشراء مواد ولوازم، بقيمة 100.000، وصلت الفاتورة، التسديد بشيك بنكي، 19% TVA، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية. الحل:

		2020/07/07			
	100.000	مشتريات مواد أولية			381
	19.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع			4456
119.000		مورد المخزونات والخدمات فاتورة شراء المواد الأولية	401		
	119.000	//			
	119.000	مورد التثبيات			401
119.000		البنك تحصيل أموال نقدا	512		

ح/403 موردون، أوراق الدفع: تقوم المؤسسة بعملية شراء سلع وخدمات على الحساب لكن بوثائق تضمن هذا الحق كالسفتجة أو السند الأذني هذين الوثيقتين يعتبران أوراق دفع وعندما يتم الدفع كما قلنا يسجل ح/ 403 دائنًا، بعد تسديد قيمة الورقة التجارية يتم ترصيد ح/ 403 بجعله مدينًا، ويتم بذلك تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
xxx		موردون، أوراق الدفع تسديد الدين بورقة دفع	403	

ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله مدينا عند تسديد ثمن الشراء، ويتم التسجيل المحاسبي ما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	موردون، أوراق الدفع		403
xxx		أحد حسابات الخزينة تسديد قيمة الورقة التجارية	5XX	

مثال: بتاريخ 2020/10/22 قامت المؤسسة بشراء مواد ولوازم، بقيمة 100.000، وصلت الفاتورة، التسديد بورقة تجارية، 19% TVA. المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

الحل:

		2020/10/22		
	100.000	مشتريات مواد أولية		381
	19.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
119.000		مورد المخزونات والخدمات فاتورة شراء المواد الأولية	401	
	119.000	//		
119.000		مورد التثبيات موردون، أوراق الدفع تحصيل أموال نقدا	403	401

وبتاريخ 2020/10/30 تم تسديد الورقة التجارية بشيك بنكي، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

المبالغ		رقم الحساب
دائن	مدين	
		2020/10/30
119.000	119.000	موردون، أوراق الدفع البنك تسديد قيمة الورقة التجارية
		403 512

ح/404 موردو التثبيات: وهم الأشخاص أو المؤسسات التي تزود المؤسسة بالتثبيات ويسجل ح/404 دائنا بقيمة التثبيات المشتراة غير مسدد ثمنها ويسجل مدينا عند تسوية مستحقات فواتير الاقتناء ويتم بذلك تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيات		2xx
	xxx	TVA قابلة للاسترجاع		4456
xxx		موردو التثبيات فاتورة شراء	404	

ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله مدينا عند تسديد ثمن الشراء، ويتم التسجيل المحاسبي ما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	موردو التثبيات		404
xxx		أحد حسابات الخزينة تسديد المبلغ	5XX	

مثال: بتاريخ 2020/11/23 قامت المؤسسة بشراء برنامج إعلام آلي بقيمة 200.000 دج، على الحساب، الرسم على القيمة المضافة 19 %، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

الحل:

المبالغ		رقم الحساب
دائن	مدين	
		<b>2022/11/23</b>
	200.000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
	38.000	TVA قابلة للتحويل.
238.000		مورو التثبيات
		شراء برمجيات المعلوماتية بشيك بنكي
		404
		204
		4456

وبتاريخ 2020/11/30 قامت بتسديد المبلغ بشيك بنكي، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

المبالغ		رقم الحساب
دائن	مدين	
		<b>2020/11/30</b>
	238.000	موردو التثبيات
238.000		البنك
		تسديد المبلغ
		512
		404

ح/ 41 العملاء والحسابات الملحقة: عند قيام المؤسسة ببيع السلع والخدمات للغير "زبائن" يسجل ذلك في أحد فروع هذا الحساب، ويظهر حساب 41 في جانب الأصول الجارية من الميزانية ما عدا ح/ 419 الذي يظهر في الخصوم الجارية، وينقسم هذا الحساب في النظام المحاسبي المالي إلى حسابات فرعية منها:

ح/ 411 الزبائن: يظهر هذا الحساب عند قيام المؤسسة ببيع السلع والخدمات دون تحصيل ثمنها، فيتم تسجيله في الجانب المدين بثمان السلع على أن يسجل في الجانب الدائن عند قبض المبلغ من الزبون، ويتم التسجيل حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
XXX		المبيعات من البضائع	700	
XXX		الرسم على القيمة المضافة محصلة	4457	
		بيع البضاعة		

ويتم ترصيد ح/ 411 عند قبض الأموال من الزبائن، وذلك بجعل ح/ 411 الزبائن دائن، وأحد حسابات الخزينة مدينا، وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	أحد حسابات الخزينة الزبائن تحصيل أموال	411	5XX

مثال: بتاريخ 2020/11/17 قامت المؤسسة ببيع معدات نقل بقيمة 100.000 دج، على الحساب، الرسم على القيمة المضافة 19 %، إرسال الفاتورة فقط، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.  
الحل:

المبالغ		2020/11/17	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
100.000 19.000	119.000	الزبائن المبيعات من البضائع الرسم على القيمة المضافة محصلة بيع البضاعة	700 4457	411

وبتاريخ 2020/11/30 قامت تحصيل المبلغ نقداً، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

المبالغ		2020/11/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
119.000	119.000	الصندوق الزبائن تحصيل أموال	411	53

ح/413 الزبائن، أوراق القبض: يظهر هذا الحساب عند قيام المؤسسة ببيع السلع والخدمات دون تحصيل ثمنها، فتستلم مقابل ذلك هذه الأوراق التجارية من عملائها تسديداً لديونهم ويسجل في الجانب المدين، على أن يسجل دائن عند عملية تحصيل الورقة التجارية ويتم التسجيل حسب القيد التالي:

الفصل الثامن: دراسة حسابات الصنف الرابع حسابات الغير

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	الزبائن، أوراق القبض		413
xxx		الزبائن تحصيل المبلغ بورقة القبض	411	

ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله مدينا عند تسديد ثمن الشراء، ويتم التسجيل المحاسبي ما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	أحد حسابات الخزينة		5XX
xxx		الزبائن، أوراق القبض تحصيل قيمة الورقة التجارية	413	

مثال: بتاريخ 2020/10/18 قامت المؤسسة ببيع معدات نقل بقيمة 100.000 دج، التحصيل عن طريق ورقة تجارية، الرسم على القيمة المضافة 19 %، إرسال الفاتورة فقط، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.  
الحل:

المبالغ		2020/10/18	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	119.000	الزبائن، أوراق القبض		413
100.000		المبيعات من البضائع	700	
19.000		الرسم على القيمة المضافة محصلة بيع البضاعة	4457	

وبتاريخ 2020/11/12 قامت بتسديد قيمة الورقة التجارية نقدا، المطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

المبالغ		2020/11/12	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	119.000	الصندوق		53
119.000		الزبائن، أوراق القبض تحصيل أموال بتسديد قيمة الورقة التجارية نقدا	413	

**ح/42 المستخدمين والحسابات الملحقة:** يسجل ضمن هذا الحساب وفروعه حقوق وديون اتجاه أهم العناصر المتعاملة مع المؤسسة والتي تتمثل في الرواتب المستحقة، أموال الخدمات الاجتماعية، مساهمة الأجراء في النتيجة، التسبيقات والمدفوعات الممنوحة، ... إلخ، وينقسم هذا الحساب لعدة فروع منها.

**ح/421 المستخدمين الأجور المستحقة:** يسجل ضمن هذا الحساب المقابل الذي يتقاضاه المستخدمون لقاء عملهم داخل المؤسسة متضمن جميع الأعباء كالضرائب على الأجور والاقطاعات واجبة الدفع ويسجل في الجانب الدائن ويرصد عند تسديد المبلغ الإجمالي بإحدى الحسابات النقدية

**ح/422 صناديق الخدمات الاجتماعية:** وهي مصلحة أو هيئة تنشؤها المؤسسة تعمل على تقديم خدمات اجتماعية من مساعدات وإعانات كتقديم السلفيات للعمال ويسجل ح/422 في الجانب الدائن بقيمة المبالغ المستحقة للخدمات الاجتماعية مقابل ح 637 أعباء اجتماعية أخرى مدينا.

**ح/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:** تقوم المؤسسة بتأمين عمالها تحسبا لأي طارئ بما يضمن صحته عن طريق التكفل بمصاريف العلاج، أو يضمن حقوقه في سن التقاعد عن العمل وعادة ما يتكفل بهذا الأمر مصلحة الضمان الاجتماعي، ومنه يتم تسجيل مبلغ الاشتراك في الجانب المدين من ح/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة، سواء كانت مساهمة المؤسسة أو مساهمة المستخدمون، يقابله حساب الصنف السادس الموافق له أو ح/ 421، وعند التسديد يرصد ح/ 43 بأحد حسابات الخزينة، وينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية نذكر منها:

**ح/431 الضمان الاجتماعي:** يتم دفع مبلغ الضمان الاجتماعي من طرف كل من العامل ورب العمل وكلاهما يعتبر التزام على المؤسسة، ويتم تسجيله محاسبيا ضمن ح/ الضمان الاجتماعي في الجانب الدائن يقابله ح/ 635 اشتراكات الهيئات الاجتماعية مدينا. وعند التسديد يرصد هذا الحساب في الجانب المدين مقابل الحسابات النقدية دائنة.

**ح/432: الهيئات الاجتماعية الأخرى:** من بين الهيئات الأخرى نجد التعاضديات التي توفر خدمات أخرى ما لا توفرها صناديق الضمان الاجتماعي كالعلاجات، ويسجل ضمن ح/432 الهيئات الاجتماعية الأخرى، الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الأخرى كالنقابات والجمعيات، ويتم تسجيل هذه العملية في قيدين (التصريح والتسديد).

**ح/ 44 الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة:** يسجل ضمن هذا الحساب الضرائب والرسوم التي تمثل إيرادات عمومية والإعانات فالعمليات المسجلة في هذا الحساب هي على العموم العمليات التي جرت مع مؤسسات تعتبر كسلطة عمومية مثل فرض الضرائب والرسوم على رقم الأعمال والنتائج، ومن بين فروع هذا الحساب ما يلي:

**ح/441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى والإعانات:** عند منح هذه الإعانة من الدولة يسجل هذا الحساب مدينا بقيمة الإعانات والمساعدات الممنوحة من الدولة والجماعات العمومية الأخرى الإدارة المحلية يقابله ح/ 74

إعانات الاستغلال دائنا ح/ 131 إعانات التجهيز، ح/ 132 إعانات الاستثمار الأخرى، ويتم ترصيد هذا الحساب بجعله دائنا مقابل حسابات النقديات مدينا عند قبض مبلغ الإعانات.

**4456 رسم قيمة المضافة قابل للاسترجاع (يقطع وخاصة بالمشتريات):** يظهر هذا الحساب في حالة الشراء يسجل في الجانب المدين بقيمة الرسم على القيمة المضافة

**ح/4457 رسم قيمة المضافة على المبيعات (يجمع في حالة البيع):** يظهر هذا الحساب في حالة البيع ويسجل في الجانب الدائن بقيمة الرسم على القيمة المضافة.

**ح/ 45 المجمع والشركاء:** يتم تسجيل ضمن هذا الحساب العمليات التي تتم بين الشركة والشركاء أو بين الشركات فيما بينهم، كما يظهر هذا الحساب في الميزانية حسب رصيده، في الأصول الجارية إذا كان الرصيد مدين، في الخصوم الجارية إذا كان الرصيد دائن، ومن بين فروع هذا الحساب نذكر ما يلي:

**ح/451 عمليات المجمع:** يتضمن هذا الحساب كل العمليات التي تتم بين المؤسسات التابعة للمجموعة من شركات وفروع فيما يتعلق بالديون والمديونيات الناتجة عن التحويلات المالية، ويسجل مدينا بالمبالغ المالية التي تقدمها الشركة الأم إلى أحد الفروع، ويتم تسجيل هذا الحساب دائنا إذا تم دفع أحد الفروع أموال للشركة الأم، في مقابل أحد حسابات النقديات.

**ح/456 الشركات العمليات على رأس المال:** هي كل الديون والمديونيات الناتجة عن عمليات رأس المال ذلك في ح/ حسابات رأس المال المكتتب غير المدفوع سوءا بالوعد عند بداية النشاط أو بزيادة أو نقص رأس مال خلال عميات نشاط المؤسسة، ويسجل مدينا مقابل ح/ 109 عند الوعد بالمساهمة على أن يرصد في الجانب الدائن عند وفاء الشركاء بالمساهمات مقابل حسابات المساهمات مدينة.

**ح/46 مختلف الدائنين والمدينين:** يتم تسجيل في هذا الحساب حقوق وديون الأطراف الأخرى التي تتعامل معها المؤسسة.

**ح/ 47: الحسابات الانتقالية أو الانتظرية:** تسجل المؤسسات العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين إلى غاية التأكد من صفة المعلومات التي بحوزته أو لاحتياجه لمعلومات إضافية، وبين الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر:

**ح/471 أعباء رهن التعيين:** يسجل في الجانب المدين بقيمة أعباء مجهولة المصدر مقابل أحد حسابات النقديات دائنا ثم يرصد الحساب في الجانب الدائن مقابل حسابات الأعباء أو الحساب المناسب عند اكتشاف طبيعة العبء.

**ح/475 نواتج رهن التعيين:** تسجل المؤسسة ضمن هذا الحساب في الجانب الدائن بمبلغ الإيراد مجهول المصدر مقابل حساب النقديات المناسب مدين على أن يرصد مدينا مقابل أحد حسابات النواتج دائنا عند اكتشاف مصدر الإيراد.

**ح/48 الأعباء والإيرادات المعاينة مسبقا:** يعمل هذا الحساب على ربط السنة المالية الحالية بالسنوات السابقة أو اللاحقة، حيث يتم تسجيل فيه المبالغ في هذه السنة وهي متعلقة بالسنوات الأخرى، مكرسا بذلك مبدأ استقلالية السنوات.

ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير:

نظرا لوجود بعض الأخطار كعدم دفع الدائنين لالتزاماتهم، وهذا ما يكبد المؤسسة خسائر في الحقوق في حالة إثبات هذه الخسائر على الزبائن، الشركاء، المدينين الآخرين يجعل ح/ 49 في الجانب الدائن يقابله حساب 685 في الجانب المدين.

مثال: قامت مؤسسة الفلاح خلال شهر سبتمبر من سنة 2022، بالعمليات التالية، يطلب منك تسجيلها في اليومية.

-02/09 قامت مؤسسة الفلاح بشراء بضاعة بقيمة 20.000 دج، استلام الفاتورة فقط تم الدفع عن طريق أوراق الدفع.

-04/09 تم تمويل البنك بالصندوق بقيمة 25.000 دج.

-06/09 الحيازة على آلة إنتاجية بقيمة 200.000 دج، دفع بأوراق الدفع.

-12/09 بلغت الضريبة على الأرباح مؤسسة الفلاح بقيمة 20.000 دج

-16/09 توقعت المؤسسة عدم حصول مبلغ بقيمة 30.000 دج من الزبون بسبب مروره بأزمة مالية.

الحل:

المبالغ		2022/09/02	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
23.800	20.000 3.800	مشتريات بضائع TVA قابلة للاسترجاع أوراق الدفع فاتورة شراء	403	380 4456
25.000	25.000	2022/09/04 البنك الصندوق تمويل البنك بالصندوق	53	512
238.000	200.000 38.000	2022/09/06 معدات وأدوات TVA قابلة للاسترجاع أوراق القبض الحيازة على آلة إنتاجية الدفع النصف بأوراق الدفع.	413	215 4456

الفصل الثامن: دراسة حسابات الصنف الرابع حسابات الغير

20.000	20.000	2020/09/12 ضريبة على الأرباح إدارة الضرائب تسديد لإدارة الضرائب الضريبة على الأرباح	444	695
30.000	30.000	2022/09/16 مخصصات خسائر القيمة خسائر القيمة عن الزبائن تسجيل مؤونة الخسائر القيمة.	491	685

**تمهيد:** يتضمن النظام المحاسبي المالي على حسابات الصنف الخامس والمتمثلة في الحسابات المرتبطة بالعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى هذا الصنف من خلال التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة المالية.

#### أولاً: تعريف حسابات الصنف الخامس الحسابات المالية

يضم الصنف الخامس "الحسابات المالية" كل ما هو حساب مالي سواء كان ملموس أو معنوي يحتفظ فيه بالأموال أو الأموال في حد ذاتها كوسيلة للتعامل سواء كانت في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة التعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها.

#### ثانياً: قائمة الحسابات الرئيسية والفرعية للصنف الخامس الحسابات المالية

يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة حسابات رئيسية خاصة بالصنف الخامس الحسابات المالية تنتج عنها حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

د/ 518 الفوائد المنتظرة	د/ 50 قيم التوظيف المنقولة
د/ 519 المساهمات المصرفية الجارية	د/ 501 القسط في المؤسسات المرتبطة
د/ 52 الأدوات المالية المشتقة	د/ 502 الأسهم الخاصة
د/ 53 صندوق الأموال	د/ 503 الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية
د/ 54 وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية	د/ 506 السندات، قسائما لخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأمد
د/ 541 وكالات التسبيقات المالية	د/ 508 قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة
د/ 542 الاعتمادات	د/ 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة
د/ 58 التسديدات الداخلية	د/ 51 البنك المؤسسات المالية، وما شابهها
د/ 581 تحويلات الأموال	د/ 511 قيم التحصيل
د/ 581 التحويلات المالية الداخلية	د/ 512 بنوك الحسابات الجارية
د/ 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	د/ 515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
د/ 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	د/ 517 الهيئات المالية الأخرى
د/ 594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والاعتمادات	

**ثالثاً: المعالجة المحاسبية للصنف الخامس الحسابات المالية.**

يتضمن الصنف الخامس حسب النظام المحاسبي المالي القيم النقدية، وكذا المعاملات مع البنوك والمؤسسات المالية، وسوف نتطرق إلى بعض هذه الحسابات بشرح بسيط وهي:

**ح/50 القيم المنقولة للتوظيف:** تعتبر الأصول المالية كأصول مالية تحوزها المؤسسة قصد تحقيق أرباح في الأجل القصير، تعتبر القيم المنقولة للتوظيف أصول مالية تكتسبها المؤسسة، وتسجل في الميزانية على أنها أصول جارية ذات رصيد مدين، وتسجل في الجانب المدين لحساب القيم المنقولة للتوظيف تكلفة اقتناء سندات في مقابل حسابات الخزينة وحسابات الغير، ولهذا الحساب عدة حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

-ح/501 الحصاص في المؤسسات المرتبطة.

-ح/502 الأسهم الخاصة.

-ح/503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقاً في الملكية.

-ح/506 قيم توظيف أخرى وحسابات ديون مماثلة.

-ح/508 قيم التوظيف المنقولة الأخرى وحسابات الديون المماثلة.

-ح/509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة:"

**ح/ 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها:** تقوم المؤسسة بتسجيل ضمن هذا الحساب والحسابات الفرعية له كل المؤسسات المالية ذات الصبغة المصرفية أي التي لها صفة الاحتفاظ بأموال الغير سواء كالحسابات جارية تسمح بدخول وخروج الأموال أو كالودائع، ويمثل الرصيد المدين لـ ح/51 وفروعه الأموال المتاحة للمؤسسة، في حين يمثل الرصيد الدائن لفروع حساب 51 السحب على المكشوف (ديون قصيرة الأجل). وقد تعاملنا كثيراً مع هذا الحساب في الفصول السابقة وتتمثل الحسابات الفرعية لهذا الحساب ما يلي:

ح/511 قيم للتحويل.

ح/512 بنوك حسابات جارية.

ح/515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية.

ح/517 هيئات مالية أخرى.

ح/518 فوائد منتطرة.

ح/519 مساهمات بنكية جارية.

**ح/53 الصندوق:** تستعمل المؤسسة هذا الحساب بوضع السيولة والتي تتمثل في الأموال المحتفظ بها في المؤسسة في شكلها النقدي لتكون موضع إنفاق أو تحويل إلى حساب آخر، بحيث يتم التسجيل المحاسبي للمبالغ التي تدخل إلى الكيان في شكل سيولة في الجانب المدين، في حين تجعل المبالغ الخارجة من الكيان على شكل سيولة في الجانب الدائن.

ح/ 54: وكالات التسبيقات والاعتمادات: ويتم التسجيل المحاسبي في فروع هذا الحساب المبالغ المسلمة إلى محاسبي الوكالات في الجانب المدين يقابله أحد حسابات الخزينة في الجانب الدائن.

ح/ 58: التحويلات الداخلية: تستعمل المؤسسة هذا الحساب لتحويل الأموال داخليا كتحويل الأموال من وإلى، ويتم ترصيده بمجرد انتهاء العملية لأنه حساب وسيط

ح/ 59: خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية: تستعمل المؤسسة هذا الحساب في تصحيح القيمة المحاسبية للأصول المالية الجارية وذلك بجعلها مساوية إلى قيمتها التحصيلية، بعد تسجيل نقص القيمة في الحسابات المالية الجارية، وينقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية وهي:

ح/ 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية

ح/ 594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والاعتمادات

ثالثا: المعالجة المحاسبية للصنف الخامس الحسابات المالية.

يحتوي الصنف الخامس جميع الحسابات المالية مثل: خزينة المؤسسة، بما فيها الحساب البنكي، الحساب الجاري البريدي، الصندوق... الخ، فالحسابات الضرورية في هذا المستوى "سنة أولى جامعي" تم التطرق لها في الفصول السابقة أو سيتم التطرق لها في دروس أخرى.

مثال: قامت مؤسسة الفلاح خلال شهر أفريل من سنة 2022، بالعمليات التالية، يطلب منك تسجيلها في اليومية.

03/04/ - قدمت المؤسسة إلى البنك الجزائري طلب بفتح اعتماد لفائدة المورد أحمد بقيمة 300.000 دج.

05/04 - حررت المؤسسة شيك بنكي للمورد بقيمة 20.000 دج

07/04 - قامت المؤسسة بشراء آلة إنتاجية بقيمة 200.000 دج، التسديد بصك بريدي، TVA 19%

10/04 - اشترت المؤسسة 500 سند توظيف بسعر 1000 دج للسند الواحد، حيث كان التسديد لنصف بشيك والنصف الآخر نقدا.

12/04 - قامت المؤسسة بشراء بضاعة بقيمة 20.000 دج، TVA 19% التسديد بصك بريدي، وصول الفاتورة فقط.

الحل:

المبالغ		2022/09/02	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
300.000	300.000	الاعتمادات المالية البنك فتح اعتماد لمورد أحمد	512	542

20.000	20.000	2022/04/05 موردو المخزونات الاعتمادات المالية تسديد دين لمورد باستخدام الاعتمادات لمورد أحمد	542	401
238.000	200.000 38.000	2022/09/06 معدات وأدوات TVA قابلة للاسترجاع حساب جاري بريدي الحياسة على آلة إنتاجية الدفع بـ ح ج ب.	515	215 4456
250.000 250.000	500.000	2020/04/10 سندات التوظيف البنك الصندوق شراء سندات توظيف بشيك ونقدا	512 53	508
23.800	20.000 3.800	2022/09/16 مشتريات بضائع TVA قابلة للاسترجاع موردو المخزونات فاتورة شراء.	401	380 4456
23.800	23.800	موردو المخزونات حساب جاري بريدي التسديد بصك بريدي	515	401

المحور الثالث:

دراسة المعالجة المحاسبية

لحساب النتائج

**تمهيد:** يتضمن النظام المحاسبي المالي على حسابات الصنف السادس وهي أحد أصناف حسابات التسيير والمتمثلة في الأعباء، والهدف من هذا الصنف هو تحديد النتيجة بمختلف أنواعها، كما يتم حسب النظام المحاسبي المالي عرض الأعباء حسب الطبيعة يعتبر إجباريا مع إمكانية عرضها حسب الوظيفة في الملاحق، وسنتطرق للمعالجة المحاسبية للصنف السادس، من خلال التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة المالية.

#### أولا: تعريف الأعباء:

- يعرف النظام المحاسبي المالي الأعباء على أنها انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات خارجة، أو نقص في قيمة الأصول، أو زيادة التزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، وتشمل هذه الأعباء كل من مخصصات الاهتلاكات، الاحتياطات (المؤونات) وخسارة القيمة.

وكذلك تعرف على أنها المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية، مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية، ومنها ما هو غير نقدي مثل الاهتلاكات والمؤونات.

**ثانيا: قائمة الحسابات الرئيسية والفرعية للصنف السادس (التكاليف):** يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة حسابات رئيسية خاصة بالصنف السادس الأعباء تنتج عنها حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

د/637 الأعباء الاجتماعية الأخرى	د/60 المشتريات المستهلكة
د/638 أعباء المستخدمين الأخرى	د/600 مشتريات بضاعة مبيعة
د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	د/601 المواد الأولية المستهلكة
د/641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجر	د/602 التموينات الأخرى المستهلكة
د/642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	د/603 تغيرات المخزون
د/645 الضرائب والرسوم الأخرى (باستثناء الضرائب على النتائج)	د/604 مشتريات الدراسات والخدمات
د/65 الأعباء العملياتية (التشغيلية) الأخرى	د/605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
د/651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة	د/607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
د/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	د/608 مصاريف الشراء التابعة
د/653 أتعاب الحضور	د/609 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصل عليها عن المشتريات
	د/61 الخدمات الخارجية
	د/611 مناولة عامة
	د/613 الإيجارات
	د/614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة

<p>د/654 خسائر ديون غير قابلة للتحصيل (ديون معدومة)</p> <p>د/656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات</p> <p>د/657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري - 658 أعباء أخرى للتسيير الجاري</p> <p>د/66 الأعباء المالية</p> <p>د/661 أعباء الفوائد</p> <p>د/664 خسائر عن الديون المرتبطة بالمساهمات</p> <p>د/665 فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة</p> <p>د/666 خسائر الصرف</p> <p>د/667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية</p> <p>د/668 الأعباء المالية الأخرى</p> <p>د/67 العناصر غير العادية (الأعباء)</p> <p>د/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة</p> <p>د/69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها</p> <p>د/695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية</p> <p>د/698 الضرائب الأخرى على النتائج قائمة الحسابات: العبارة بين قوسين لم ترد في (ن.م.م) وتمت إضافتها لتسيير فهم الحساب</p>	<p>د/ 615 الصيانة والتصليلات والرعاية</p> <p>د/ 616 أقساط التأمين</p> <p>د/ 617 الدراسات والأبحاث</p> <p>د/ 618 التوثيق ومصاريف متنوعة</p> <p>د/ 619 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية</p> <p>د/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى</p> <p>د/ 621 أجور العاملون الخارجيون عن المؤسسة</p> <p>د/ 622 أجور الوسطاء والأتعاب</p> <p>د/ 623 الإشهار، النشر والعلاقات العامة</p> <p>د/ نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين</p> <p>د/ 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات</p> <p>د/ 626 مصاريف البريد والاتصالات</p> <p>د/ 627 الخدمات المصرفية وما شابهها</p> <p>د/ 628 اشتراكات ومصاريف متنوعة</p> <p>د/ 629 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى</p> <p>د/ 63 أعباء المستخدمين</p> <p>د/ 631 أجور المستخدمين</p> <p>د/ 634 أجور المستغل الفردي</p> <p>د/ 635 اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية</p> <p>د/ 636 أعباء اجتماعية للمستغل الفردي</p>
---	---

### ثالثا: دراسة حسابات الصنف السادس الأعباء (التكاليف):

يعتبر النظام المحاسبي المالي حسابات الصنف السادس الأعباء من حسابات التسيير وتتميز بأنها غير قابلة للانعكاس، وبذلك تكون أرصدها دائما مدينة، وسوف نتطرق إلى بعض الحسابات الرئيسية لهذا الصنف نذكر منها ما يلي:

### ح/ 60 مشتريات مستهلكة:

تستعمل المؤسسة هذا الحساب في تسجيل البضائع المستهلكة المباعة، المواد الأولية المستهلكة، التموينات الأخرى المستهلكة ويتفرع هذا الحساب إلى عدة حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/600 مشتريات البضائع المباعة: تقوم المؤسسة بتسجيل قيمة تكاليف البضاعة المباعة بناء على إذن بخروج البضاعة من المخزن، وذلك في الجانب المدين.

ح/601 المواد والأولية المستهلكة: يستعمل المؤسسات الصناعية هذا الحساب ويسجل ضمنه جميع المبالغ المتمثلة في تكلفة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية.

ح/ 602 التموينات الأخرى المستهلكة: يتضمن تكلفة جميع التموينات الأخرى المستهلكة خلال الدورة.

ح/ 603 تغيرات المخزون: يسجل فيه مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون بسبب يعتبر عادي بالرغم من أنه لم يخرج خروجاً عادياً كالْبضاعة المستهلكة، ويتمثل أحياناً في خسارة الوزن بسبب التخزين

ح/ 604 مشتريات الدراسات والخدمات: ويسجل فيه تكاليف الخدمات والدراسات التي تحملها المؤسسة خلال عملية النشاط العادي كمصاريف الضمان والتحاليل على البضائع المستهلكة.

ح/607 مشتريات غير مخزنة من المواد واللوازم: يسجل فيه جميع المشتريات غير القابلة للتخزين كالماء، الغاز والكهرباء.

ح/ 608 مصاريف الشراء الملحقة: يسجل فيه جميع التكاليف المرتبطة بعملية الشراء والتي تكون لاحقة وليست سابقة للشراء، فتضاف على أنها تكلفة الشراء.

ح/609 تخفيضات، تنزيلات والحسومات المحصلة على المشتريات: تسجل فيه المؤسسة جميع التخفيضات والتنزيلات والحسومات التي منحا للمؤسسة من طرف المورد وقت الشراء، فتسجل في الجانب الدائن لأنها تكلفة معكوسة، أي إيراد غير مباشر.

### ح/ 61 الخدمات الخارجية: يتم تسجيل فيه:

جميع مشتريات الخدمات التي تدخل ضمن تكلفة تصنيع المنتجات، وينقسم إلى حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/611 المناولة العامة: الأعباء المدفوعة للغير لقاء قيامهم بإنجاز عمليات للمؤسسة.

ح/613 الإيجارات: مبالغ تأجير العقارات والمنقولات.

ح 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة: الأعباء المتعلقة بتسيير وإدارة المرافق المشتركة وأعباء الخدمات الجماعية.

ح/ 615 الصيانة والتصليلات والرعاية: الأعباء التي يكون الهدف منها هو المحافظة على الأداء الحالي للأصل، دون زيادة في قيمته.

ح/ 616 أقساط التأمينات: أيسجل ضمنه التأمين الإيجاري على الأصول.

ح/617 الدراسات والأبحاث: الأعباء المدفوعة للغير لقاء الدراسات والأبحاث.

ح/618 التوثيق ومتفرقات: أعباء الوثائق المتحصل عليها من طرف الغير كالأفلام الوثائقية

ح/619 التخفيضات والتتزيلات والحسومات المحصلة عن الخدمات الخارجية

### ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

ح/621 العمال الخارجين عن المؤسسة: أعباء العاملين غير التابعين للمؤسسة.

ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب: العمولات المدفوعة للوسطاء كالمحامين والمحاسبين.

ح/623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة: الأعباء المتعلقة بالإشهار التجاري....

ح/624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين: الأعباء المدفوعة للغير بغرض نقل السلع والأفراد.

ح/625 التنقلات والاستقبالات والمهمات: أعباء تنقل الأفراد، استقبال الوفود وأحياء الحفلات.

ح/626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية: كالتطابع البريدية، الفاكس والأنترنت.

ح/627 الخدمات المصرفية وما شبهها: كخدمة التحويلات في البنك.

ح/628 الاشتراكات والمتفرقات: أعباء الاشتراكات باستثناء الاشتراكات الاجتماعية.

ح/629 التخفيضات والتتزيلات والحسومات المحصلة عن الخدمات الخارجية الأخرى.

### ح/63 أعباء المستخدمين:

ويتضمن حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/631 أجور المستخدمين: تقوم المؤسسة بتسجيل في هذا الحساب جانبه المدين كتلة الأجور الخاصة بالعاملين.

ح/634 أجور المستخدم الفردي: يتم تسجيل فيه الأجر الخاص بمالك المؤسسة الفردية كمسيرها.

ح/635 اشتراكات الهيئات الاجتماعية:

ح/636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي:

ح/637 أعباء اجتماعية أخرى:

ح/638 أعباء المستخدمين الأخرى: يسجل ضمنه الأعباء المستخدمين الأخرى مدينا

### ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

وتقوم المؤسسة بتسجيل فيه الضرائب والرسوم المباشرة التي تفرض على بعض عمليات المؤسسة كالضرائب

والرسوم على الأجور والضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال كالرسم على النشاط المهني... إلخ.

### ح/65 أعباء عملياتية (تشغيلية) أخرى:

نذكر من بين الحسابات التي تتفرع من ها الحساب الرئيسي ما يلي:

ح/651 إتاوات مترتبة عن امتيازات، ورخص، وبرامج (إعلام آلي) والقيم المماثلة

ح/652 نواقص القيمة عن خروج التثبيات غير المالية (أي عندما يتم بيع تثبيات عينية أو معنوية بسعر أقل

من قيمتها المحاسبية الصافية)

ح/653 أتعاب حضور (أي مرتبات أعضاء مجالس الإدارة والتسيير) ...

ح/654 خسارة الديون غير المحصلة (أو الديون المعدومة)

ح/ 656 غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات

ح/ 657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري

ح/ 658 أعباء أخرى للتسيير الجاري

ح/ 66 الأعباء المالية

نذكر من بين الحسابات التي تتفرع من ها الحساب الرئيسي ما يلي:

ح/ 661 أعباء فوائد (مثل فوائد القروض)

ح/ 664 خسارة ديون خاصة بمساهمات

ح/ 665 فارق التقييم لأصول مالية - انخفاض قيمة

ح/ 666 خسارة الصرف

ح/ 667 خسارة صافية على التنازل عن الأصول المالية

ح/ 668 أعباء مالية أخرى (وسنستخدمه لتسجيل الحسم الممنوح مثلا)

ح/ 67 - العناصر غير العادية - الأعباء:

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه لا يتم استخدام هذا الحساب إلا في الحالات الاستثنائية مثل حالة نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية التي قد تتعرض لها ممتلكات المؤسسة.

ح/ 68 مخصصات اهتلاكات، مؤونات، وخسارة القيمة:

دراسة هذا تكون في الفصل الخاص بالأعمال المحاسبية في نهاية الدورة.

ح/ 69 لضرائب على النتائج:

تخضع المؤسسات يتم تسجيل ضمن هذا الحساب الضرائب على النتائج قبل توزيع النتيجة وفق ما ينص عليه القانون الجزائري إلى، وذلك بجعل قيمتها في الجانب المدين من حساب 69.

رابعا: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف السادس الأعباء (التكاليف)

حسابات الصنف السادس الأعباء هي من حسابات التسيير وتكون أرصدها مدينة غير قابلة للانعكاس

مثال: قامت مؤسسة الأفاق خلال شهر مارس من سنة 2020 بالعمليات التالية، يطلب منك تسجيلها في اليومية.

03/01 دفعت مؤسسة الأفاق مصاريف الإشهار بقيمة 20.000، 19% TVA، التسديد بالبنك.

03/03 دفعت المؤسسة مصاريف التأمين 10.000 دج، التسديد نقدا.

03/05 تم دفع مصاريف الكهرباء بقيمة 10.000 دج بالبنك

03/07 وصلت فاتورة لتصليح معدات النقل بقيمة 10.000 دج، 19% TVA، التسديد نقدا.

03/09 بلغت مصاريف كراء مبنى إداري 100.000 دج، الدفع عن طريق الحساب الجاري البريدي.

الحل:

المبالغ		2020/03/01	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
23.800	20.000	مصاريف الإشهار		623
	3.800	TVA قابلة للاسترجاع		4456
		البنك	512	
		<b>دفع مصاريف إشهار بالبنك</b>		
11.900	10.000	2020/03/03		
	1.900	مصاريف التأمين		616
		TVA قابلة للاسترجاع	53	4456
		الصندوق		
		<b>دفع مصاريف التأمين بالصندوق</b>		
11.900	10.000	2020/03/05		
	1.900	مصاريف الكهرباء		607
		TVA قابلة للاسترجاع	512	4456
		البنك		
		<b>دفع مصاريف الكهرباء بالبنك</b>		
11.900	10.000	2020/03/07		
	1.900	الصيانة والتصلية		615
		TVA قابلة للاسترجاع		4456
		الصندوق	512	
		<b>دفع مصاريف الصيانة بالصندوق</b>		
119.000	100.000	2020/02/10		
	19.000	مصاريف الإيجار		614
		TVA قابلة للاسترجاع		4456
		حساب جاري بريدي	515	
		<b>دفع مصاريف الكراء بالتح ج ب</b>		

**تمهيد:** يتضمن النظام المحاسبي المالي على حسابات الصنف السابع وهي أحد أصناف حسابات التسيير والمتمثلة في النواتج (الإيرادات)، والهدف من هذا الصنف هو تحديد النتيجة بمختلف أنواعها، وتتضمن النواتج العادية كمبيعات البضائع وتقديم الخدمات للغير، وهي تسجل بمختلف أنواعها بالجانب الدائن، وسنتطرق للمعالجة المحاسبية للصنف السادس، من خلال التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة المالية.

#### أولاً: تعريف حسابات الصنف السابع حسابات النواتج أو الإيرادات

**تعريف النواتج أو الإيرادات:** هي المبالغ المالية المستلمة من طرف المؤسسة نظير بيعها السلع المنتجة من طرفها وكذلك المشتراة منها بغرض إعادة البيع، أو تقديم الخدمات المتفق عليها بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها أو استخدام الغير لأصول المؤسسة بما ينتج عنها عائد أو أتوات أو توزيعات للأرباح.

ويعرفها المعيار المحاسبي رقم 11 بإنها التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء، وفيما يخص إيرادات الأنشطة العادية، فهي الإيرادات التي تأتي من ممارسة المؤسسة لأنشطتها العادية من المبيعات والأتعاب والفوائد وتوزيعات الأرباح.

#### ثانياً: قائمة حسابات الصنف السابع الإيرادات (النواتج)

يتضمن النظام المحاسبي المالي على عدة حسابات رئيسية خاصة بالصنف السابع الإيرادات (النواتج) تنتج عنها حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

د/754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية	د/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة
د/755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة	د/700 المبيعات من البضائع
د/756 المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة	د/701 المبيعات من المنتجات المصنعة
د/757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	د/702 المبيعات من المنتجات الوسيطة
د/758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري	د/703 المبيعات من المنتجات المتبقية
<b>د/76 المنتوجات المالية</b>	د/704 مبيعات الأشغال
د/761 منتوجات المساهمات	د/705 مبيعات الدراسات
د/762 عائدات الأصول المالية	د/706 تقديم الخدمات الأخرى
د/765 فارق التقييم عن الأصول المالية-فوائض القيمة	د/708 منتجات الأنشطة الملحقة
د/766 أرباح الصرف	د/709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة
	<b>د/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون</b>
	د/723 تغيير المخزونات الجارية
	د/724 تغيير المخزونات من المنتجات

د/767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	د/73 الإنتاج المثبت
د/768 المنتوجات المالية الأخرى	د/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية
د/77 إيرادات غير عادية:	د/732 الإنتاج المثبت للأصول العينية
د/78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	د/74 إعانات الاستغلال
د/781 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية	د/741 إعانة التوازن
د/785 إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول الجارية	د/748 إعانات الاستغلال الأخرى
د/786 إسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.	د/75 المنتوجات العملياتية الأخرى
د/79 متاح	د/751 الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة
	د/752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية
	د/753 أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير

### ثالثاً: دراسة حسابات الصنف السابع الإيرادات (النواتج).

يعتبر النظام المحاسبي المالي حسابات الصنف السابع الإيرادات (النواتج) من حسابات التسيير وتتميز بأنها غير قابلة للانعكاس، وبذلك تكون أرصدها دائماً دائنة، وسوف نتطرق إلى بعض الحسابات الرئيسية لهذا الصنف نذكر منها ما يلي:

#### ح/ 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والنواتج الملحقه:

يسجل فيه مبلغ الصافي (بعد نزع التخفيضات) للمبيعات في الجانب الدائن، ويتضمن حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/ 700 مبيعات البضاعة: يمثل ثمن البيع الصافي خارج الرسم بعد خصم التخفيضات والحسومات، ويسجل مدينا يقابله الزبائن مدينا.

ح/ 701 مبيعات المنتجات التامة الصنع. يسجل في الجانب الدائن بقيمة مبيعات المنتجات التامة، بثمن البيع الصافي خارج الرسم بعد الخصومات والحسومات، بمقابل الزبائن مدينا.

ح/702 مبيعات المنتجات الوسيطة. يسجل في الجانب الدائن بقيمة مبيعات، المنتجات الوسيطة، بثمن البيع الصافي خارج الرسم بعد الخصومات والحسومات، بمقابل الزبائن مدينا.

ح/ 703 مبيعات المنتجات المتبقية: يسجل في الجانب الدائن بقيمة مبيعات المنتجات المتبقية، بثمن البيع الصافي خارج الرسم بعد الخصومات والحسومات، بمقابل الزبائن مدينا.

ح/ 704 مبيعات الأشغال: كإنجاز طرق وجسور وسدود وتهيئة عمرانية.

ح/ 705 مبيعات الدراسات: مثل إنجاز دراسات تقنية وهندسية أو دراسة السوق.

ح/706 خدمات أخرى مقدمة: وهي الإيرادات في المؤسسات نظير تقديم خدمات للغير.

ح/708 نواتج الأنشطة الملحقة: وهي مبالغ الخدمات الملحقة بنشاط الرئيسي للمؤسسة وتشمل خدمات الإيجار والصيانة، وفائض قيمة التنازل على الأغلفة المسترجعة.

ح/709 التخفيضات والتزيلات والحسومات الممنوحة: يسجل مدينا بالمبالغ الممنوحة على المبيعات سواء تخفيضات أو تزيلات أو حسومات.

#### ح/ 72 الإنتاج المخزن:

تقوم المؤسسة بتسجيل هذا الحساب دائنا ويتضمن النواتج الناتجة عن عملية التصنيع، ويسمح بمتابعة حركة المنتجات من الورشات إلى المخازن أو العكس، أو من المخازن للزبائن وله حسابات فرعية نذكر منها ما يلي:

ح/ 723 تغير المخزون الجاري: يسجل ضمن هذا الحساب تكلفة الخدمات التي لم تصل لمرحلة تسمح بتخزينها.

ح/ 724 تغير مخزون المنتجات: يسجل هذا الحساب دائنا بقيمة المنتجات عند دخولها للمخازن، على أن يسجل عكس القيد عند خروجها من المخزن.

#### ح/ 73 الإنتاج المثبت:

يتم تسجيله دائنا ويتضمن تكلفة إنتاج التثبيتات العينية والمعنوية من طرف المؤسسة لاستخداماتها الخاصة والمصاريف الملحقة التي تتحملها بعد إتمام التثبيتات، ولع عدة فروع منها:

ح/731 الإنتاج المثبت للأصول معنوية.

ح/732 الإنتاج المثبت للأصول مادية.

ح/ 74 إعانات الاستغلال: يسجل بهذا الحساب جميع الإيرادات أو الإعانات التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسة خلال دورة الاستغلال عكس إعانات الاستثمار التي تهلك على عدة دورات ويقيد في الجانب الدائن في مقابل أحد حسابات الغير أو حسابات المالية مدينا، ويتفرع إلى:

ح/ 741 إعانات التوازن: تقوم المؤسسة بتسجيل ضمن هذا الحساب الإعانات الممنوحة لها بقصد تغطية خسارة.

ح/ 748 إعانات الاستغلال الأخرى: تقوم المؤسسة بتسجيل ضمن هذا الحساب الإعانات الممنوحة لها لتشجيعها للاستثمار في مشاريع معينة كالكينانات التي تنشط في الفلاحة في المناطق الصحراوية.

#### ح/ 75 النواتج العملياتية الأخرى:

يسجل ضمن هذا الحساب في الجانب الدائن النواتج الأخرى التي تحققها المؤسسة خلال نشاطها التشغيلي ويشمل الحسابات الفرعية التالية:

ح/751 إتاوات الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة:

ح/752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.

ح/753 أتعاب الحضور وأجور الإداريين.

ح/ 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة.

ح/754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة.

ح/755 قسط النتيجة من العمليات المنجزة بصفة مشتركة.

ح/756 مداخيل نتيجة تحصيل حقوق مهتلكة.

ح/757 نواتج استثنائية عن عمليات التسيير.

ح/758 نواتج أخرى للتسيير الجاري.

ح/76 النواتج المالية:

تسجل المؤسسة ضمن هذا الحساب نواتج الدورة ذات الطبيعة المالية، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/761 نواتج المساهمات.

ح/762 عائدات الأصول المالية.

ح/763 عائدات الحسابات الدائنة.

ح/765 فوارق التقييم عن الأصول المالية-فوائض قيمة.

ح/766 أرباح الصرف.

ح/767 الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.

ح/768 نواتج مالية أخرى.

ح/77 العناصر غير العادية- النواتج:

يسجل هذا الحساب دائنا المبالغ الإيرادات غير العادية وغير المتكررة وغير متوقعة للكيان لسبب من الأسباب خارج دروة الاستغلال.

ح/78 استرجاع خسائر القيمة والمؤونات:

يسجل هذا الحساب دائنا للمبالغ التي اعتبرت سابقا كأعباء متوقعة أو خسائر متوقعة الحدوث، والتي حملت على ميزانيات المؤسسة لفترات سابقة، إذا اثبت أن التوقع بالخسارة لم يتم فتسترجع المبالغ التي سجلت كخسارة على السنوات السابقة وتعتبر العملية كلها كقيد للتوازن وليس حقيقيا، ويتفرع هذا الأخير إلى حسابات فرعية التالية:

ح/781 استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات: (الأصول غير الجارية).

ح/785 استرجاعات الاستغلال على القيمة والمؤونات (الأصول الجارية).

ح/786 استرجاعات مالية على خسائر القيمة والمؤونات.

رابعا: المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف السابع للإيرادات (النواتج)

تعتبر من حسابات التسيير وتتميز بأنها غير قابلة للانعكاس أي إن استخدامها نهائي تكون أرصدها دائنة.

مثال: قامت مؤسسة الكوثر خلال شهر فيفري من سنة 2020 بالعمليات التالية، يطلب منك تسجيلها في اليومية.

2020/02/02 تحصل مؤسسة الكوثر على إيرادات مالية تقدر بـ 20.000 دج، عن طريق البنك.

02/04 استلمت المؤسسة عن طريق الدولة إعانة بقيمة 10.000 دج، لتغطية الخسائر.

## الفصل الحادي عشر: دراسة حسابات الصنف السابع النواتج

02/06 باعت المؤسسة منتجات تامة الصنع بقيمة 80.000 دج، تكلفة الإنتاج 60.000 دج، إرسال الفاتورة فقط.

02/08 أرسلت المؤسسة إلى الزبون العملية السابقة تخفيض تجاري بقيمة 2%.

02/10 تبين للمؤسسة أن المؤونة التي خصصتها لأحد الزبائن والمقدرة بـ 15.000 دج، قد أصبحت غير مبررة.  
الحل:

المبالغ		2020/02/02	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20.0000	20.000	البنك إيرادات مالية تحصيل على إيرادات مالية بالبنك	768	512
10.000	10.000	2020/02/04 الدولة إعانات مالية استلام إعانات مالية لتغطية خسائر	741	441
80.000 15.200	95.200	2020/02/06 الزبائن مبيعات منتجات تامة الصنع TVA محصلة فاتورة بيع	701 4457	411
1.600	1.600	2020/02/08 تخفيضات ممنوحة الزبائن منح تخفيض تجاري	411	709
15.000	15.000	2020/02/10 مؤونة على الزبائن استرجاع مؤونات غير مبرر إلغاء مؤونة	785	491

المحور الرابع:

أعمال نهاية السنة

**تمهيد:** تقوم المؤسسة في نهاية السنة المالية بما يسمى بأعمال نهاية السنة المالية، الغرض منها تحديد نتيجة الدورة المالية، بالاعتماد على ما تقوم به بداية من التسجيل في دفتر اليومية لترحل الى دفتر الأستاذ ثم التأكد من صحتها في نهاية السنة عن طريق إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، ولا يمكن الاعتماد على هذه المعطيات في حساب النتيجة كونها غير معالجة نهائيا لذلك لا بد من إحصاء كل الموجودات للتأكد منها ميدانيا، وإجراء قيود تسوية الانحرافات وتصحيح الأخطاء والعمليات التي لم تسجل أصلا وتتمثل أعمال نهاية السنة فيما يلي:

#### أولا - أعمال الجرد:

**\*تعريف الجرد:** تنص المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي بإجراء جرد، ويعرف هذا الأخير على أنه مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل مراجعة معظم الحسابات الواردة في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع ما هو موجود فعلا نتيجة الجرد الفعلي، ثم تحديد الفرق بينهما والبحث عن أسبابها، استنادا على عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة خلال الدورة.

**\*توقيت أعمال الجرد:** تبدأ أعمال نهاية السنة وهذا انطلاقا من آخر ميزان مراجعة الخاص بالدورة قبل الجرد بحيث تقوم المؤسسة بسلسلة من الأعمال التي تم تسجيلها في دفتر اليومية.

**\*أنواع الجرد:** هناك نوعين من أنواع الجرد هما:

1- **الجرد المادي:** ويقصد به المعاينة والإثبات المادي والكمي لعناصر أصول المؤسسة وكذا مراجعة الوثائق الثبوتية، ومنه نجد:

أ- **الجرد المادي للثبوتيات** تقوم كل مؤسسة بوضع بطاقة لكل تثبيت تحتوي على تاريخ شرائها للتثبيت، رقم فاتورة الشراء، العمر الإنتاجي، نوعية التثبيت، معدل الاهتلاك، وفي نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بمقارنة هذه المعلومات المحاسبية وما هو موجود فعليا.

ب- **الجرد المادي للمخزونات** تقوم المؤسسة بعملية الإحصاء المادي والتحقق من كمية وعدد كل نوع من أنواع المخزونات (بضائع، مواد ولوازم، تموينات، أغلفة مستهلكة، منتجات مصنع....)، التي تمتلكها أي شركة في مخازنها ووضع ذلك في قوائم ومقارنة ذلك بما هو موجود في سجلات المخازن بهدف ضمان الدقة، ومعرفة ما تمتلك المؤسسة فعليا من المخزون الذي يمكن أن يلبي طلبات الزبائن؛ كما يمكن أن تساعد عملية الجرد للمخزون أيضا في تحديد المشكلات المتعلقة بالسرقة أو التلف أو عدم الكفاءة في عمليات إدارة المخزون.

ج- **جرد الأصول الجارية:** من بين الأصول الجارية التي يتم عليها الجرد نذكر ما يلي:

- **الصندوق:** تقوم المؤسسة بالجرد المادي للصندوق عن طريق التعرف على القيمة النقدية الفعلية الموجودة بالصندوق.

- **البنك والحساب الجاري البريدي:** تعمل المؤسسة بالحصول من البنك ومن مركز الصكوك البريدية على كشف عند تاريخ الجرد للقيام بالمقارنة بين كشفي الحساب البنكي والحساب البريدي مع حساب البنك المحاسبي.

- **الزبائن:** يتم إعداد قائمة بأسماء الزبائن، من حيث ديونهم، تواريخ الاستحقاق، أسماء الزبائن، ثم تصنف حسب قدرة كل واحد منهم على السداد إلى زبائن عاديين، زبائن مشكوك فيهم، وزبائن مفلسون.

2-الجرد المحاسبي: تقوم المؤسسة بتسجيل القيود الجردية وفقا للنتائج التي أسفرت عليها عمليات الدورة وفق المراحل التالية:

- إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد
- تسجيل فروق الجرد والتسويات اللازمة
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد
- إعداد القوائم المالية

#### ثانيا: الاهتلاكات

**تعريف:** عرف النظام المالي المحاسبي ضمن المادة 121 على أنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها. ويعرف كذلك الاهتلاك محاسبيا على أنه إثبات محاسبي للتدهور الذي يحدث في قيمة الأصول غير الجارية، ناتج الاستعمال أو التقادم.

للإشارة الاهتلاكات لا تطبق على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير إيجارا بسيطا وليس إيجارا بالتمويل، كما لا تطبق على التثبيات قيد الإنجاز، في حين يمكن أن تكون لها خسارة في القيمة، وحسب قانون الضرائب فإنه يقترح على المؤسسة بدء حساب الاهتلاك ابتداء من تاريخ استخدام التجهيزات أي لا تقوم المؤسسات باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ في استخدامها بعد، وفي نهاية كل دورة تقوم المؤسسة ضمن أعمال الجرد المحاسبي بتسجيل الاهتلاكات وخسائر القيمة لمختلف التثبيات بغرض تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية بكل موضوعية وعليه فإن:

$$\text{المبلغ القابل للاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}$$

بحيث:

- تكلفة الأصل: هي المبلغ المدفوع للحصول على الأصل بتاريخ الحيازة.
- القيمة المتبقية: هي القيمة المتوقعة للأصل في نهاية عمره التشغيلي.
- مدة الاهتلاك: وهي مدة استعمال الأصل أو العمر المفيد وتقاس إما بالفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل، أو بعدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من استعمال الأصل.

**معدلات الاهتلاك:** لكل تثبيت معدل امتلاك خاص به وفيما يلي نذكر معدلات الاهتلاك لبعض التثبيات:

التثبيات	مدة المنفعة T	معدل الاهتلاك N
البناءات	25-50 سنة	4% - 2%
المعدات والأدوات الصناعية	05-10 سنة	20% - 10%
معدات النقل	04-05 سنة	25% - 20%
أثاث المكتب	10 سنة	10%
تجهيزات المكتب ومعدات الإعلام الآلي	05-10 سنة	20% - 10%

- طرق الاهتلاك: لدى المؤسسة عدة طرق من الاهتلاكات لتحديد تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل وإذا تعذر على المؤسسة تحديدها بموثوقية نبنى على طريقة الاهتلاك الثابت، وتتمثل طرق الاهتلاك في:  
أ. طريقة الاهتلاك الثابت: تقوم هذه الطريقة على الاهتلاك الأصل الثابت بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال (العمر المفيد) فهو يؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل ويحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة الاستعمال بالأشهر}$$

حيث أن:

$$\text{معدل الاهتلاك هو } 100 / \text{العمر الإنتاجي} = \text{أو } n/100$$

$$\text{مدة الاستعمال } n = \text{إذا تعلق الأمر بالسنوات}$$

$$n / 12 = \text{إذا تعلق الأمر بالأشهر}$$

ففي حالة الحياة:

- من 01 إلى 15 يوم يحسب الشهر كاملاً

- من 16 فما فوق لا يحسب الشهر

- في حالة التنازل:

- من 01 إلى 15 يوم لا يحسب الشهر كاملاً

- من 16 فما فوق يحسب الشهر

في حالة مدة الاستعمال لسنوات يمكن تحديد قسط الاهتلاك كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية} / \text{العمر الإنتاجي}$$

يجب على المؤسسة إعداد بطاقتين لكل أصل ثابت أحدهما تحتوي على معلومات فنية على الأصل والأخرى تحتوي على معلومات تقنية (جدول الاهتلاك) ويأخذ جدول الاهتلاك الشكل التالي:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1					
2					

حيث أن

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة الأصل} - \text{مجموع الاهتلاك}$$

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

مثال: قامت مؤسسة الفلاح بشراء آلة إنتاجية بمبلغ 360.000 دج القيمة المتبقية معدومة، والعمر الإنتاجي هو 5 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك الثابت؟

الحل:

$$\text{معدل الاهتلاك} = 1 / 5 = 20\%$$

$$\text{قاعدة الاهتلاك} = 360.000$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = 360.000 / 5 = 72.000$$

ومنه جدول الاهتلاك يكون كما يلي:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	360.000	20%	72.000	72.000	288.000
2	360.000	20%	72.000	144.000	216.000
3	360.000	20%	72.000	216.000	144.000
4	360.000	20%	72.000	288.000	72.000
5	360.000	20%	72.000	360.000	00

ب- طريقة الاهتلاك المتناقص (التنازلي): هذه الطريقة تؤدي إلى توزيع عبء متناقص على المدة المنفعية للأصل أي أن الاهتلاك يعتبر تكلفة متناقصة من سنة إلى أخرى، إلى أن يصبح قسط الاهتلاك المتناقص اقل من قسط الاهتلاك الثابت (أي معدل الاهتلاك المتناقص اصغر من معدل الاهتلاك الثابت)، وبعد تحديد قسط الاهتلاك السنة الأولى تصبح القيمة الباقية (القيمة المحاسبية الصافية هي قاعدة الاهتلاك بالنسبة للسنوات المتبقية) ويتم تحديد معدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة:

$$\text{معدل الاهتلاك المتناقص} = \text{معدل الاهتلاك الثابت} \times \text{المعامل الضريبي}$$

حيث المعامل الضريبي يحدد حسب الجدول التالي:

المعامل الضريبي	السنوات
1.5	3-4 سنوات
2	5-6 سنوات
2.5	أكثر من 6 سنوات

-قاعدة الاهتلاك في بداية كل سنة هو القيمة المحاسبية الصافية لنهاية السنة السابقة بحيث يكون متغير كل سنة.

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

-عندما يصبح المعدل المتناقص أصغر من معدل الاهتلاك الثابت يتم الانتقال إلى تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي حيث يحسب قسط الاهتلاك للسنوات المتبقية كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة المتبقية الصافية} / \text{عدد السنوات المتبقية}$$

مثال: قامت مؤسسة الأفاق بتاريخ 2018/01/03، بشراء معدات وأدوات صناعية بمبلغ 360.000دج، مدة المنفعة 5 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك المتناقص؟

الحل:

$$\text{معدل الاهتلاك المتناقص} = 20\% \times 2\% = 40\%$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018	360.000	40%	144.000	144.000	216.000
2019	216.000	40%	86.400	230.400	129.600
2020	129.600	40%	51.540	282.240	77.760
2021	77.760	50%	38.880	321.120	38.880
2022	38.880	50%	38.880	360.000	00

ج-طريق الاهتلاك المتزايد: عندما تطبق المؤسسة هذه الطريقة في حساب الاهتلاك تحصل على أقساط اهتلاك سنوية متزايدة خلال مدة استعمال الأصل. بحيث:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{معدل الاهتلاك المتزايد} \times \text{المبلغ المقابل للإهلاك}$$

بحيث:

$$\text{معدل الاهتلاك المتزايد} = \text{رقم السنة} / \text{مجموع أرقام سنوات مدة المنفعة}$$

أو يحسب عن طريق القانون التالي:

$$\text{معدل الاهتلاك المتزايد} = \frac{2}{(1+n)} \times n$$

مثال:

تقدر تكلفة حياة معدات وأدوات صناعية بـ 360.000دج، مدة الاستعمال 5 سنوات، تاريخ الحياة 2019/01/05.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك المتزايد؟

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

معدل الاهتلاك المتزايد =  $15 = 5+4+3+2+1$  أو  $15 = 2/30 = 2/(1+5) \times 5$

5	4	3	2	1	سنة الاستعمال
15/5	15/4	15/3	15/2	15/1	معدل الاهتلاك المتزايد

### جدول الاهتلاك المتزايد:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2019	360.000	15/1	240.000	240.000	336.000
2020	360.000	15/2	48.000	72.000	264.000
2021	360.000	15/3	72.000	144.000	192.000
2022	360.000	15/4	96.000	240.000	120.000
2023	360.000	15/5	120.000	360.000	00

ج. طريقة الاهتلاك على أساس وحدات الإنتاج: تقوم المؤسسة على أساس هذه الطريقة بتحديد العمر الإنتاجي المفيد للأصل الثابت بعدد الوحدات، فمثلا يتم تحديد العمر الإنتاجي المفيد لمحرك الطائرة بعدد ساعات الطيران أو بعدد الكيلومترات بالنسبة للسيارات أو بعدد الوحدات المنتجة بالنسبة للآلات الإنتاجية... الخ، ويتم حساب المعدل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \text{تكلفة التثبيت} / \text{عدد الوحدات المنتجة}$$

مثال: قامت مؤسسة الورود بتاريخ 2019/01/12 بشراء آلة إنتاجية بقيمة 1000.000 دج، مدة الاستعمال 5 سنوات، مع العلم أن العمر الإنتاجي المفيد يقدر بعدد الوحدات والمقدرة ب 2000.000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي وأن عدد الوحدات المنتجة خلال العمر الإنتاجي هو:

السنوات	2019	2020	2021	2022
عدد وحدات الإنتاج	400.000	450.000	600.000	550.000

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة عدد وحدات الإنتاج؟

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 2019} = 1.000.000 \times (2.000.000 / 400.00) = 200.000$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 2020} = 1.000.000 \times (2.000.000 / 450.00) = 225.000$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 2021} = 1.000.000 \times (2.000.000 / 600.00) = 300.000$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة 2022} = 1.000.000 \times (2.000.000 / 550.00) = 275.000$$

جدول الاهتلاك وفق طريقة عدد وحدات الإنتاج:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2019	1000.000	200.000	200.000	800.000
2020	1000.000	225.000	425.000	575.000
2021	1000.000	300.000	725.000	275.000
2022	1000.000	275.000	1000.000	00

- التسجيل المحاسبي للاهتلاك: يسجل الاهتلاك مهما كانت الطريقة المتبعة في حسابه عند نهاية الدورة ( 31 / 12 /ن)، في ح/ 28xx قيم الاهتلاك الثابتة الذي يجعل دائنا ويقابله في الجانب المدين ح/ 681 أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة قيم اهتلاك التثبيت تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	28XX	681

مثال: تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2020 الخاص بمعطيات المثال السابق.

المبالغ		2020/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
225.000	225.000	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة قسط اهتلاك الألة الإنتاجية تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	215	681

ثالثا: المؤونات وتدني القيم

خلال قيام المؤسسة بشتى نشاطاتها تتعرض أصولها وخصومها لعدة مخاطر وأحداث متوقعة وغير متوقعة يمكن أن تؤثر على أدائها وعلى علاقاتها مع مختلف المتعاملين معها وهذا التغير يؤثر في القيمة الحقيقية لأصولها وخصومها، ومنه فالمؤسسة تحتاط لأي أخطار أو خسائر محتملة الوقوع فتعمل على بتكوين مؤونات لمواجهتها، وذلك حتى لا تبتعد المؤسسة عن النتائج المعتادة بسبب هذه الخسائر وان تعكس قوائمها المالية صورة صادقة وموثوقة لمركزها المالي.

### 1- المؤونات:

**تعريف:** هي مبالغ مالية تخصص لمواجهة الخسائر أو التكاليف أو النقصان في قيمة الأصول التي تسمح باستخراج القيم الحقيقية فهي بذلك تعتبر تكلفة من التكاليف تحمل على الدورة المحاسبية ولا بد من خصمها من الربح قبل الوصول إلى صافي الربح الموزع حيث تكون المؤونة بغض النظر عن نتيجة أعمال المؤسسة ( ربح أو خسارة ) لذلك لا بد من تحميل هذا العبء إلى نتيجة الدورة من اجل تسوية القيمة الدفترية لعناصر الأصول حتى تظهر بقيمتها الحقيقية ومن اجل أن تكون النتيجة المحصلة محددة قدر الإمكان.

**شروط تسجيل المؤونة:** تسجل المؤونة إذا توفرت كل الشروط التالية:

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي ناجم عن حدث سابق .
- من المحتمل إن يحدث تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدية.
- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية .

إذا لم تجتمع هذه الشروط الثلاث لا يمكن تشكيل أية مؤونة

**التسجيل المحاسبي للمؤونات** يتم التسجيل المحاسبي للمؤونات عبر عدة قيود وهي:

**\*المرحلة الأولى:** إثبات المؤونة

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	المخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية إثبات المؤونة في نهاية السنة	15x	68x

**\*المرحلة الثانية:** تعديل المؤونة

**حالة الرفع:** القيمة الجديدة للمؤونة أكبر القيمة القديمة للمؤونة

**حالة الخفض:** القيمة الجديدة للمؤونة أقل القيمة القديمة للمؤونة

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول غير الجارية تخفيض المؤونة	781	15x

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

**حالة الإلغاء:** عندما يزول سبب إنشاء المؤونة فتصبح المؤونة بدون موضوع، يجب إلغاء المؤونة التي كانت مسجلة في سنوات سابقة بنفس قيد التخفيض لكن بالقيمة الإجمالية لرصد حساب المؤونة، فيقبل بذلك حساب المؤونة المعني.

\*المرحلة الثالثة: استخدام المؤونة

**القيد الأول: تسجل الأعباء التي حدثت حسب طبيعتها**

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	الأعباء	5x	6x
XXX		الحسابات المالية	4x	
XXX		حسابات الديون		
		<b>تسجل الأعباء التي حدثت حسب طبيعتها</b>		

القيد الثاني: إلغاء المؤونة المسجلة في السنة السابقة

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول غير الجارية <b>إلغاء المؤونة</b>	781	15x

**مثال:** قدرت مؤسسة الأمال نهاية شهر ديسمبر 2020 تكلفة أشغال الصيانة (نتيجة فياضات) بقيمة 100.000 دج، علما أن مصلحة التأمينات قامت بتعويض المؤسسة بمبلغ 40000 دج . بتاريخ 10 مارس 2021 قامت المؤسسة بالصيانة الفعلية، حيث بلغت قيمتها 30000 دج .

المبالغ		2020/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
600.000	600.000	المخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر المؤونات الأخرى للتكاليف تشكيل مؤونة لسنة 2021	158	681
		-----		

الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

		2021/03/10		
3.000	3.000	صيانة وإصلاحات البنك	512	615
		تسديد مصاريف الصيانة		
		-----		
		2021/12/31		
6.000	6.000	المؤونات الأخرى للتكاليف إسترجاعات القيمة إلغاء المؤونة	781	158

2- تدني القيم (خسائر القيمة):

**تعريف:** وهو مفهوم يشبه إلى حد بعيد المؤونات بحيث تخص تدني القيم (خسائر القيمة) جميع عناصر الأصول ويستعمل لتطبيق لمبدأ الحيطة والحذر للوصول إلى صورة صادقة للقوائم المالية للمؤسسة، إلا أن المؤونات لم تعد تظهر في الأصول بل في الخصوم لتغطية بعض المخاطر والأعباء كما سبقت رؤيتها بينما هذه العناصر يمكن أن تخضع لتدني القيم .

عناصر الأصول تسجل في غالبيتها بالتكلفة التاريخية لكن أحداث لاحقة لحيازتها يمكن أن تؤدي إلى خسارة مستقبلية ناتجة عن تدني قيمتها أو تدهورها عند التنازل عنها لذا سندرس تدني القيم حسب نوع كل أصل من أصول الميزانية .

- المعالجة المحاسبية لتدني القيم: تسجل المؤسسة تدني القيم (خسائر القيمة) عبر ثلاث حالات وهي:

أ- تكوين تدني القيمة: ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	Xxx	مخصصات خسائر القيمة		68x
xxx		خسائر القيمة التثبيتات	29x	
xxx		خسائر القيمة المخزونات	39x	
xxx		خسائر القيمة الحقوق	49x	
xxx		خسائر القيمة الأصول المالية	59x	

ب- زيادة قيمة تدني القيم: (نفس حالة التسجيل عند التكوين.)

استرجاع قيمة تدني القيم: ويكون التسجيل كما يلي:

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

	م		د	م
	Xxx	خسائر القيمة التثبيتات		29x
	xxx	خسائر القيمة المخزونات		39x
	xxx	خسائر القيمة الحقوق		49x
	xxx	خسائر القيمة الأصول المالية		59x
Xxx		استرجاعات خسائر القيمة	78x	

ملاحظة: في هذا المستوى (سنة أولى) LMD نكتفي بمفاهيم عامة عن المؤونات فقط.

رابعاً: تسويات أخرى وتصحيح الأخطاء:

هناك تسويات أخرى يجب على المؤسسة القيم بها نهاية السنة نذكر منها ما يلي:

### 1- تسوية حساب المشتريات المخزنة (د/38)

يعتبر هذا الحساب بسيط، بمعنى أن رصيده يجب أن يكون معدوماً في نهاية الدورة، فإن لم يتحقق ذلك وجب تسويته. ويتم ذلك في حالتين هي:

**الحالة الأولى: عدم استلام مشتريات المخزونات:** إذا استلمت المؤسسة فواتير الشراء دون استلام

المشتريات، فهذا يعني أن المخزونات ما زالت موجودة لدى الغير، لذلك فإن التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
			دائن	مدين
	مدين xxx	المخزونات في الخارج		37
دائن xxx		المشتريات المخزنة	38	
<b>تتم هذه التسوية في N/12/31</b>				

في بداية السنة أي في **N+1/01/01** يتم عكس القيد السابق، وتتم التسوية عند استلام المشتريات

**الحالة الثانية: عدم استلام فواتير الشراء:** عند استلام مشتريات دون استلام الفواتير يسجل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
			دائن	مدين
	مدين xxx	المشتريات المخزنة		38
	مدين xxx	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
Xxx		الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	408	
<b>تتم هذه التسوية في N/12/31</b>				

## الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة

وفي السنة المالية وعند استلام الفواتير يتم ترصيد (د/408) كما يلي

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها موردو المخزونات استلام الفواتير		408
XXX			401	

2- تسوية فواتير لم يتم إعدادها: إذا كان على المؤسسة فواتير لم تسلمها بعد إلى أصحابها، أي لديها جزء من مبيعاتها غير مفوترة، تقوم بتسويتها كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد المبيعات تتم هذه التسوية في N/12/31		418
XXX			70x	

وفي السنة المالية وعند إعداد الفواتير وتسليمها للزبون يتم ترصيد (د/418) كما يلي

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع إعداد وإرسال الفاتورة		411
XXX			418	
XXX			4457	

2- تخصيص النتيجة: في نهاية الدورة يمكن للمؤسسة تقسيم نتيجة نشاطها إلى قسمين، قسم يتم توزيعه؛ قسم يتم الاحتفاظ به كاحتياطات؛ ما تبقى منهما يرحل من جديد باستعمال حساب الترحيل من جديد (د/11)، ويتم ذلك كما يلي:

• حالة الربح:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	النتيجة (ربح)		11
XXX		احتياطات	106	
XXX		ترحيل من جديد (رصيد دائن)	11x	
XXX		مساهمة الأجراء في النتيجة	423	
XXX		حصص الأرباح للدفع	457	
		توزيع النتيجة (ربح)		

• حالة الخسارة: ترحل الخسائر للسنة القادمة لأجل امتصاصها لاحقاً في حالة تحقق أرباح مستقبلية.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	ترحيل من جديد (رصيد مدين)		119
XXX		النتيجة (خسارة)	129	
		ترحيل النتيجة (خسارة)		

3- تصحيح الأخطاء في اليومية: عند ورود أخطاء في دفتر اليومية يتم تصحيحها وفق أسلوبين:

أ- أسلوب عكس القيد: مضمون هذا الأسلوب أنه يتم إلغاء تسجيل العملية في اليومية التي حدث فيها الخطأ عن طريق عكس طرفي القيد المحاسبي حيث يصبح الجانب المدين دائن والجانب الدائن مدين، ثم القيام بتسجيل القيد الصحيح.

ب- أسلوب المتمم الصفري: يتمثل مبدأ هذا الأسلوب في إلغاء المبالغ الخاطئة بإضافتها المتمم الصفري بحيث يصبح المجموع يساوي الصفر، ثم نسجل القيد الصحيح.

طريقة حساب المتمم الصفري:

متمم العدد 0 هو 0

العدد الأول بعد الصفر من اليمين الرقم يكون المتمم للعدد 10

الأعداد التي تأتي بعد العدد الأول تكون متممة للرقم 9

يتم إضافة العدد 1 إلى يسار الرقم بإشارة سالبة.

ملاحظة: هناك العديد من التسويات الأخرى الضرورية لكن لا تدرس في هذا المستوى (مستوى سنة أولى LMD)

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

**تمهيد:** القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية، التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين عند تاريخ إقفال الحسابات، وذلك لا تخاد الإجراءات والقرارات الملائمة وتتمثل هذه الكشوفات المالية حسب المادة 25 من القانون 11 - 7 من النظام المحاسبي المالي، فيما يلي:

**أولا - الميزانية:** وقد تطرقنا سابقا إلى القائمة الأولى هي الميزانية وسنتطرق في هذا الفصل إلى القوائم الأخرى بشيء من التفصيل.

### ثانيا: عرض وتقديم حسابات النتائج

**تعريف:** حسب النظام المحاسبي المالي يعرف جدول حسابات النتائج على أنه قائمة تتضمن كل من الأعباء والإيرادات التي اكتسبتها المؤسسة خلال السنة المالية، لإبراز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة، تساعد هذه القائمة على تحليل العمليات المالية التي لها تأثير على النشاط مثل المبيعات وغيرها من المداخل (الإيرادات)، والاستهلاكات والأجور (الأعباء)، ونميز طريقتين في عرض حساب النتائج، إما حسب الطبيعة، أو الطريقة الثانية فهي عرض حساب النتائج حسب الوظيفة، ولقد ترك النظام المحاسبي المالي الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة المثلى التي تعرض بصفة صادقة وموثوقة عناصر أداء المؤسسة وتتمثل العناصر المكونة لجدول حساب النتائج فيما يلي:

الصف 7 الإيرادات	الصف 6 المصاريف
المبيعات والمنتجات الملحقة (د/70)	المشتريات المستهلكة (د/60)
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع (د/72)	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (د/61-62)
الإنتاج المثبت (د/73)	أعباء المستخدمين (د/63)
إعانات الاستغلال (د/74)	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (د/64)
المنتجات العملياتية الأخرى (د/75)	الأعباء العملياتية الأخرى (د/65)
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (د/78)	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة (د/68)
المنتجات المالية (د/76)	الأعباء المالية (د/66)
العناصر غير العادية (منتجات) يجب تبيانها (د/77)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية (د/695-698)
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية (د/692-693)
	العناصر غير العادية (أعباء) يجب تبيانها (د/67)

أنواع جدول حسابات النتائج: هناك طريقتين لعرض حساب النتائج وهما:

1- جدول حساب النتائج حسب الوظائف: تعرض حساب النتائج حسب الوظيفة، حيث تصنف الأعباء على حسب تكلفة المبيعات أو الأنشطة الإدارية أو التجارية، ويكون شكل حساب النتائج حسب الوظائف كما يلي:

جدول حساب النتائج حسب الوظائف

N+1	N	الملاحظة	البيان
			رقم الأعمال
			تكلفة المبيعات
			<b>هامش الربح الإجمالي</b>
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء أخرى عملياتية
			<b>النتيجة العملياتية</b>
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير عادية
			<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>
			حصة الشركات الموضوعه موضع
			المعادلة في النتائج الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			منها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجمع
			يستعمل في تقديم الكشوف المالية المدمجة

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

2- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: حسب هذه الطريقة تصنف الأعباء على حسب تكلفة المبيعات أو الأنشطة الإدارية أو التجارية ويكون شكل حساب النتائج حسب الطبيعة كما يلي:

جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	الملاحظة	N	N+1
70	المبيعات والمنتجات الملحقة "رقم الأعمال			
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
<b>إنتاج السنة المالية (1)</b>				
60	المشتريات المستهلكة			
61-62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
<b>استهلاك السنة المالية (2)</b>				
<b>القيمة المضافة للاستغلال (1-2)</b>				
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
<b>إجمالي فائض الاستغلال</b>				
75	المنتجات العملياتية الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة			
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
<b>النتيجة العملياتية (5)</b>				
76	المنتجات المالية			
66	الأعباء المالية			
<b>النتيجة المالية (6)</b>				
<b>النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)</b>				
695-698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
692-693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير العادية (منتجات) يجب تبيانها	77
		العناصر غير العادية (أعباء) يجب تبيانها	67
			النتيجة غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
		حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية	يستعمل في تقديم
		النتيجة الصافية للمجموع المدمج	الكشوف
		ومنها حصة ذوي الأقلية	المالية
		حصة المجمع	الدمجة

لكي يتم حساب النتيجة الصافية فإننا نمر على مراحل عديدة، هي:

\* إنتاج السنة المالية = المبيعات والمنتجات الملحقة (د/70) + تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع (د/72) + الإنتاج المثبت (د/73) + إعانات الاستغلال (د/74).

\* استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة (د/60) + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (د/61 - د/62).

\* القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

\* إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - (أعباء المستخدمين (د/63) + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (د/64)).

\* النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (د/75) + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (د/78) - (المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة (د/68) + الأعباء العملياتية الأخرى (د/65)).

\* النتيجة المالية = الأعباء المالية (د/76) - المنتجات المالية (د/66)

\* النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

\* النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضريبة

\* النتيجة غير العادية = عناصر غير عادية (منتجات د/77) - عناصر غير عادية (أعباء د/67)

\* النتيجة الصافية السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

مثال: في نهاية السنة كانت الأرصدة النهائية لمؤسسة الهناء والمطلوب إعداد حساب النتائج وحساب النتيجة:

حسابات الإيرادات	حسابات المصاريف
د/70 = 3.800.000 دج	د/60 = 3.500.000 دج
د/71 = 2.600.000 دج	د/61 = 3.000.000 دج
د/72 = 3.000.000 دج	د/62 = 1.00.000 دج
د/73 = 300.000 دج	د/63 = 500.000 دج
د/74 = 220.000 دج	د/64 = 740.000 دج
د/75 = 210.000 دج	د/65 = 420.000 دج
د/76 = 300.000 دج	د/66 = 200.000 دج
د/78 = 620.000 دج	د/68 = 220.000 دج
	د/69 = 50.000 دج

الحل:

1- حساب مختلف الحسابات الفرعية:

إنتاج السنة المالية = (د/70) + (د/71) + (د/72) + (د/73) + (د/74)

إنتاج السنة المالية = 3.800.000 + 2.600.000 + 3.000.000 + 300.000 + 220.000 =

9.920.000 دج =

استهلاك السنة المالية = (د/60) + (د/61) + (د/62)

استهلاك السنة المالية = 3.500.000 + 30.000.000 + 1.000.000 = 7.500.000 دج

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

القيمة المضافة للاستغلال = 9.920.000 دج - 7.500.000 دج = 2.420.000 دج

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - [(د/64) + (د/63)]

إجمالي فائض الاستغلال = 2.420.000 دج - [500.000 دج + 740.000 دج] = 1.180.000 دج

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + (د/75) - (د/78) - [(د/68) - (د/65)]

النتيجة العملياتية = 1.180.000 دج + 210.000 دج - 620.000 دج - [220.000 دج + 420.000 دج]

النتيجة العملياتية = 1.370.000 دج

النتيجة المالية = (د/76) - (د/66)

النتيجة المالية = 300.000 دج - 200.000 دج = 100.000 دج

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب = 1.370.000 دج + 100.000 دج = 1.450.000 دج

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - (د/69)

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = 1.450.000 دج - 50.000 دج = 1.400.000 دج

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

النتيجة غير العادية = 0

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

صافي نتيجة السنة المالية = 1.400.000 دج + 0 = 1.400.000 دج

1- إعداد حساب النتائج:

رقم الحساب	البيان	الملاحظة	N
70	المبيعات والمنتجات الملحقة		3.800.000
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		3.000.000
73	الإنتاج المثبت		300.000
74	إعانات الاستغلال		220.000
إنتاج السنة المالية (1)			
60	المشتريات المستهلكة		3.500.000
61-62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		4.000.000
استهلاك السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
63	أعباء المستخدمين		500.000
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		740.000
إجمالي فائض الاستغلال			
75	المنتجات العملية الأخرى		210.000
65	الأعباء العملية الأخرى		420.000
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		220.000
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		620.000
النتيجة العملية (5)			
76	المنتجات المالية		300.000
66	الأعباء المالية		200.000
النتيجة المالية (6)			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
695-698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		50.000

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

0		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692-693
		مجموع منتجات الأنشطة العادية	
		مجموع أعباء الأنشطة العادية	
1.400.000		النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
0		عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها	77
0		عناصر غير عادية (أعباء) يجب تبيانها	67
0		النتيجة غير العادية	
1.400.000		صافي نتيجة السنة المالية	

### ثالثاً: عرض وتقديم جدول تدفقات الخزينة

-تعريف: يأتي جدول تدفقات الخزينة في المركز الثالث بالنسبة للقوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ويتضمن معلومات عن مصادر العناصر النقدية التي تدفقت إلى المؤسسة واستخداماتها وتطوراتها خلال السنة المالية، ويعتبر كقائمة مالية أساسية من القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين، فهو يعطي نظرة صادقة حول مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية واستخداماته، ويمثل جدول سيولة الخزينة إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة الفترة من ..... إلى .....

الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

N-1	N	الملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)</b>
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b>
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة
			<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b>
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			<b>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</b>
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

2- الطريقة غير المباشرة: تنص هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة مثل: الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ... .
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

يأخذ جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة الشكل التالي:

جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة الفترة من ... إلى .....

N-1	N	الملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصححات من أجل: الاهتلاكات والأرصدة تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			<b>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</b>
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تشبيات تحصيلات التنازل عن تشبيات تأثير تغيرات محيط الإدماج (لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة)
			<b>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</b>
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقولات) إصدار قروض تسديد قروض

الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)		
		أموال الخزينة عند الافتتاح
		أموال الخزينة عند الإقفال
		تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة)
		تغير أموال الخزينة

مثال: ليكن لدينا المعلومات الخاصة بمؤسسة المرجان كالتالي:

التحصيلات من الزبائن 18.730.000 دج، مبالغ مدفوعة للموردين والمستخدمين 4.675.000 دج، فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة 2.116.600 دج، ضرائب مدفوعة على النتائج 2.500 دج مدفوعات خاصة باقتناء القيم الثابتة 10.500 دج، تحصيلات خاصة بالتنازل عن القيم الثابتة 4.500.000 دج، المدفوعات الخاصة باقتناء القيم المالية 2.025.000 دج، تحصيلات من عملية إصدار الأسهم 5.000.000 دج تحصيلات من القروض 50.000.000 دج، تسديد القروض 1.000.000 دج الخزينة في بداية المدة 20.000.000 دج. المطلوب: إعداد جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة؟

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

	<b>11.935.900</b>		
		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)</b>	
	-10.500	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	
	+4.500.000	المسحوبات عن اقتناء تشبيطات عينية أو معنوية	
	-2.025.500	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشبيطات عينية أو معنوية	
		المسحوبات عن اقتناء تشبيطات مالية	
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تشبيطات مالية	
		الفوائد التي تحصيلها عن التوظيفات المالية	
		الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	
	<b>2.464.500</b>	<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b>	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	
	+5.000.000	التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	
	+50.000.000	الحصص وغيرها من التوزيعات التي القيام بها	
	-1.000.000	التحصيلات المتأتية من القروض	
		تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة	
	<b>54.000.000</b>	<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b>	
		تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيوليات وشبه السيوليات	
	<b>68.400.400</b>	<b>تغير أموال الخزينة في الفترة د = (أ + ب + ج)</b>	
	20.000.000	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية = و	
	88.400.400	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية = د + و	
		تغير أموال الخزينة خلال الفترة	
		<b>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</b>	

### رابعاً: عرض وتقديم جدول تغيرات الأموال الخاصة

تعريف: يسمح هذا الجدول بالترقية بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئاً مهماً بالنسبة للتحليل المالي، وينص النظام المحاسبي المالي أن الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال الخاصة ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، كما يقدم هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

المالية، ويحتوي جدول تغيرات الأموال الخاصة على المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية
  - تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال
  - المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة
  - عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد، ...)
  - توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
- وحسب النظام المحاسبي المالي يأخذ جدول تغيرات الأموال الخاصة الشكل التالي:

### جدول تغير الأموال الخاصة:

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
<b>الرصيد في N-2/12/31</b>					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات					
في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
<b>الرصيد في N-1/12/31</b>					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات					
في حساب النتائج					

## الفصل الثالث عشر: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

						الحصص المدفوعة
						زيادة رأس المال
						صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N/12/31

### خامسا: عرض وتقديم ملحق القوائم المالية

تعريف: يعد الملحق جزءا من القوائم المالية، وتتضمن على المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وبمعنى آخر فهذا الملحق يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات، وقد أبرز النظام المحاسبي المالي المعلومات الواردة في الملحق في النقاط الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية.
  - المعلومات المكملة والتي تعتبر ضرورية أحسن لفهم الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
  - المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
  - المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.
- ومن بين المعايير التي تسمح بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهي:
- الطابع الملائم للإعلام.
  - أهميته النسبية.

I - القوانين:

1- قانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، سنة 2007. متاح على الموقع:

<http://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007074.pdf>[15/11/2023]

2- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، سنة 2009، متاح على الموقع:

<http://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2009/A2009019.pdf>[03/08/2015]

3- المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، سنة 2008، متاح على الموقع:

<http://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2008/A2008027.pdf>[03/08/2015]

II - الكتب:

4- حواس صلاح: المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر، 2015.

5- بوتين محمد: المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

6- بن ربيع حنيقة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام: الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، الجزء الثاني، دار كليك للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

7- شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء 1 و2، 2008.

8- عطية عبد الرحمن، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

9- علاوي لخضر: نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

10- لعشيشي جمال: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

11- صالح صافي، المبادئ العامة للمحاسبة والتخطيط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2003.

12- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة دار النهضة العربية، مصر، 1992.

13- هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، الجزء الأول، دار البدر للطباعة والنشر، الجزائر،

2014

14-B. APOTHELOZ et A. STETTLER, maîtriser l'information comptable: **théorie comptable et applications avancées**, édition Presses Polytechniques Romandes, Paris, 1987, P.11

15- TAZDAIT Ali, **Maitrise du système comptable financier**, Editions ACG, Alger, 2009.

16-.Kaddouri , A.Mimeche, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF2007**, Edition ENAG, Alger, 2009.

<sup>1</sup> Hamini Allal , bilan comptable , travaux de clôture, éditions Berti, Alger 2013.