

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر 3
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك ل.م.د وفق البرنامج الوزاري السنوي

من إعداد: د/ بوزيدي سعيدة

السنة الجامعية: 2019/2018

الصفحة	فهرس المحتويات
01	تمهيد.....
02	I. ماهية المؤسسة.....
02	أولاً: تعريف المؤسسة وخصائصها.....
02	ثانياً: وظائف المؤسسة.....
03	ثالثاً: أنواع المؤسسات.....
04	رابعاً: أهداف المؤسسة.....
01	خامساً: المعلومات ومستعملوها.....
05	سادساً: التدفقات الاقتصادية.....
07	II. مدخل للمحاسبة.....
07	أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها.....
08	ثانياً: التعريف بالمحاسبة ومستخدميها.....
10	ثالثاً: أنواع المحاسبة.....
11	رابعاً: أهداف المحاسبة وأهميتها.....
11	خامساً: دور المحاسبة.....
12	سادساً: مبادئ المحاسبة.....
15	III. النظام المحاسبي المالي الدولي.....
15	أولاً: أسباب توحيد المعالجة المحاسبية.....
15	ثانياً: المعايير المحاسبية الدولية.....
15	ثالثاً: النظام المحاسبي المالي في الجزائر.....
16	رابعاً: القوائم المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS.....
18	IV. المستندات المحاسبية والدورة المحاسبية المالية.....
18	أولاً: المستندات المحاسبية.....
19	ثانياً: الدورة المحاسبية المالية.....
19	1- مفهوم الدورة المحاسبية.....
19	2- مكونات الدورة المحاسبية.....
20	1-2 الميزانية وأنواعها مع المعالجة المحاسبية.....
28	2-2 دفتر اليومية مع المعالجة المحاسبية.....
34	2-3 دفتر الأستاذ مع أمثلة محلولة.....

41	2-4 ميزان المراجعة بأمتلئة محلولة.....
46	2-5 جدول حسابات النتائج البسيط.....
47	2-6 الميزانية الختامية.....
49	v. دراسة أصناف الحسابات المدونة بالنظام المحاسبي المالي.....
49	الصفحة 01: حسابات رؤوس الأموال.....
49	أولاً: تعريف الأموال الخاصة.....
49	ثانياً: دراسة حساب رأس المال وتأسيس الشركة.....
50	1- تأسيس مؤسسة فردية مع المعالجة المحاسبية.....
52	2- تأسيس مؤسسة الشركاء مع المعالجة المحاسبية.....
55	ثالثاً: الاحتياطات.....
57	الصفحة 02: التثبيات.....
57	أولاً: مفهوم الأصول غير الجارية.....
58	ثانياً: دراسة حسابات التثبيات والمعالجة المحاسبية.....
58	1- التثبيات المعنوية بأمتلئة محلولة.....
61	2- التثبيات المادية.....
63	3- التثبيات في شكل امتياز.....
64	4- التثبيات الجاري إنجازها.....
68	5- التثبيات المالية.....
71	الصفحة 03: المخزونات.....
71	أولاً: تعريف المخزونات.....
72	ثانياً: تقييم المخزونات.....
73	ثالثاً: المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق معيار نشاط الشركات.....
73	1- الشركات الخدمائية.....
73	2- الشركات التجارية.....
74	03- الشركات الصناعية.....
76	04- العمليات الملحقة بالمخزونات في حالتها البيع والشراء.....
90	الصفحة 04: حسابات الغير.....
90	أولاً: تعريف حسابات الغير.....
90	ثانياً: المعالجة المحاسبية لفروع حسابات الغير.....

94	الصفحة 05: الحسابات المالية.....
94	أولاً: مفهوم الحسابات المالية.....
95	ثانياً: المعالجة المحاسبية لفروع الحسابات المالية.....
96	الصفحة 06: التكاليف.....
96	أولاً: تعريف التكاليف وفروعه.....
97	الصفحة 07: النواتج.....
97	أولاً: تعريف النواتج وفروعه.....
99	VI. أعمال نهاية السنة.....
99	أولاً: تعريف الجرد.....
99	ثانياً: أنواع الجرد.....
100	ثالثاً: جرد التثبيات.....
100	1- جرد التثبيات المادية.....
114	2- جرد التثبيات المعنوية.....
115	3- جرد التثبيات المالية.....
116	رابعاً: جرد المخزونات.....
117	قائمة المراجع.....

تمهيد:

تعد المحاسبة الأداة الأكثر استعمالاً في المؤسسات نظراً لأهميتها، وهي تقنية تستخدم لإظهار المعلومة في الوثائق المحاسبة المالية حسب نظام محدد يعرف بالنظام المحاسبي المالي و وفق مبادئ و أسس متعارف بها. و تعتبر هذه المعلومة الأداة لأنجح لمتابعة التدفقات الاقتصادية بين المؤسسة والمتعاملين الاقتصاديين، كما تستخدم هذه المعلومة المحاسبية في دراسة الأصناف المدونة في المخطط المحاسبي المالي و كذا إعداد القوائم المالية.

كانت دائماً المحاسبة الوسيلة الأفضل لمراقبة و تسيير الأعمال التجارية و المالية، و تطورت تبعاً لحاجة المؤسسات و على كافة مستوياتها الإدارية ، مما يسهل لها عملية اتخاذ القرار لمواجهة ظروف عدم التأكد و في أغراض التخطيط و الرقابة على نشاطاتها و مشاريعها، و هي تمثل أدلة محكمة عند المراجعة و التدقيق المحاسبي والمالي.

1. ماهية المؤسسة:

تلعب المؤسسة دورا هاما في المجتمع من خلال نشاطها التي تؤديه من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لها، وهذا ما أعطى لها مكانة عظمى للمؤسسة وأهمية بالغة في حضارة المجتمعات وتقدمها.

أولا: تعريف المؤسسة وخصائصها:

- تختلف تعاريف المؤسسة حسب طبيعة النشاط الاقتصادي أو حسب الهيكل القانوني المخول لها¹:
- هي منظومة اقتصادية موجهة للإنتاج وتلبية حاجيات مادية ومعنوية للمجتمع عن طريق إنتاج سلع وتقديم خدمات.
 - هي مجموعة وسائل الإنتاج (بشرية، مادية ومالية) تتفاعل فيما بينها وفق ترتيب ونظام معين قصد إنجاز وأداء معين للوصول إلى الغرض الذي أنشئت من أجله بشرط الاستمرارية في العمل رغم العقبات، بالإضافة أن تكون ذات شكل أو هيئة قانونية اقتصادية واجتماعية.

من خلال التعاريف يمكن استخلاص بعض الخصائص للمؤسسة التالية:

- وجود عدة أشخاص على الأقل شخصين لتكوّن مجموعة القوة داخل المؤسسة.
- عبارة عن كيان اجتماعي بما أنها تتكوّن من مجموعة وسائل مادية وبشرية وتقوم بعملية التأليف فيما بينهم كمدخلات لتحقيق ما يسمى بالمرجات.
- الهيكل التنظيمي هو عبارة عن شكل هرم ذو اتجاهين: اتجاه نحو الأعلى (تركز السلطة) واتجاه نحو الأسفل (تقلص السلطة).
- على أساس الاستمرار والاستقرار أي أن المؤسسة تؤسس لفترة طويلة ولتحقق هدف معين كالربحية.
- تقسيم العمل وسلم السلطات والمسؤوليات لكل فرد داخل المؤسسة له عمل معين حتى لا تقع خلافات.

ثانيا: وظائف المؤسسة:

مهما كان حجم المؤسسة، نميز الوظائف التالية:

- وظيفة إدارية: أي تختص بتسيير كل الأمور الإدارية المتعلقة داخل مصلحة المؤسسة.
- وظيفة إنتاجية: أي تهتم بتحليل كل المشاكل المتعلقة بالإنتاج والتصنيع.
- وظيفة تجارية: أي تقوم بدراسة كل المشاكل الخاصة بعملية البيع والشراء.
- وظيفة مالية: أي تقوم بدراسة وتحليل مشاكل الخزينة من تمويل وتسديد الديون وغيرها.
- زيادة على هذه الوظائف نجد وظيفة البحث والتطوير وغيرها.

¹ يوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة: دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية 1، 1991، ص 23.

ثالثاً: أنواع المؤسسات:

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب المعايير التالية:

1. المعيار القانوني: وينقسم إلى ما يلي¹:

- المؤسسات الفردية: وهي التي يمتلكها شخص واحد (يشتريها أو يمتلكها) وهو المسؤول الوحيد في التسيير ويتحمل النتائج المحققة.
- المؤسسات الجماعية (شركات): ويمتاز هذا النوع من المؤسسات بالتعاون الجماعي لشخصين أو أكثر في الإدارة والتسيير وتتضمن:
- ✓ شركات الأشخاص: تتكوّن من عدة مساهمين أو شركاء لها مسؤولية تضامنية تسمى بشركات التضامن.
- ✓ شركات الأموال: وهي على شكل مؤسسات مالية ومصرفية يستثمر فيها الأفراد أموالهم كبنوك وتأمين.
- ✓ المؤسسات العمومية: هي مؤسسات رأس مالها بين أيدي الدولة والدولة هي التي تتحكم في تسييرها.
- ✓ المؤسسات المختلطة: تتضمن مؤسسات مختلطة خاصة عمومية وخواص.

2. المعيار الاقتصادي: حسب هذا المعيار يمكن تقسيم المؤسسات إلى:

- المؤسسات الصناعية: نشاطها الإنتاجي تشتري المواد واللوازم وتحويلهم إلى منتجات صناعية قصد بيعها مثلاً تشتري الحديد لصناعة معدات النقل وبعض لوازم مكتب.
- المؤسسات التجارية: نشاطها الأساسي هو شراء وبيع السلع بدون التحويل والمواد المشتراة تعاد بيعها مباشرة.
- المؤسسات الفلاحية: نشاطها الأساسي هو استغلال الأراضي والنشاط الفلاحي المختصة للإنتاج الزراعي يتجه للاستهلاك.

- المؤسسات الخدمية: نشاطها الأساسي هو تقديم خدمات للغير مثل: فنادق، مطاعم وغيرها.
 - المؤسسات المالية: نشاطها الأساسي هو توظيف أموال الغير مثل: البنوك وشركات التأمين وغيرها.
- ### 3. معيار الحجم: كما تصنف المؤسسات حسب عدد العمال العاملين في المؤسسة، حيث نجد²:

- مؤسسات صغيرة جداً: تتكون من عامل إلى 9 عمال ورقم أعمالها السنوي أقل من 400 مليون دج.
- مؤسسات صغيرة: تتكون من 10 عمال إلى 49 عامل ورقم أعمالها السنوي يتجاوز 400 مليون دج.
- مؤسسات متوسطة: تتكون من 50 عامل إلى 249 عامل ورقم أعمالها السنوي بين 400 مليون دج إلى 4 ملايين دج.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 2،3.

² قانون رقم 17-02 مؤرخ في 10 جانفي 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

▪ مؤسسات كبير: تتكون من 250 عامل فأكثر ورقم أعمالها السنوي يتجاوز 4 ملايين دج.

رابعاً: أهداف المؤسسة:

تهدف المؤسسة إلى تحقيق عدة أهداف:

1. الأهداف الاقتصادية: تتمثل في تحقيق الربح عن طريق تلبية حاجيات أفراد المجتمع وعقلانية الإنتاج (إنتاج بأقل تكلفة وأحسن جودة)، كما تهدف المؤسسة إلى مساهمة في ترقية البحث لتطوير التكنولوجيا المستعملة في الإنتاج عن طريق تدريب العمال على التطور التكنولوجي.
2. الأهداف غير الاقتصادية: تتمثل في تقديم الأجور للعمال وتحسين مستوى معيشتهم الاجتماعية وتحسين ظروف العمل وتوفير مناصب الشغل، وتوفير التأمين للعمال (كالتأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل) وتقديم منتجات جديدة للمستهلك واستعمال الدعاية الإشهارية لتسويقها سواء على المستوى المحلي أو الوطني أو الدولي.

خامساً: المعلومات و مستعملوها

حتى تحقق المؤسسة هدفها لا بد من وجود تدفق للمعلومات بصفة مستمرة، لتسهل لها معرفة اتخاذ القرارات وحساب النتيجة الصافية من جهة، وتقادي من بعض الحوادث و الأخطار والخسائر الممكن تجنبها من جهة أخرى....الخ¹.

وتكون هذه المعلومات مشتقة من البيئة المحيط بها إما كانت معلومات داخلية مصدرها يكون على مستوى مؤسسة أو كانت معلومات خارجية آتية من خارج المؤسسة، وللحصول على هذه المعلومات مكلفة وصعبة وخاصة تلك المتعلقة بالعالم الخارجي وتتأثر بها.

ويمكن تعريف المعلومة بأنها حقائق وأرقام ذات معنى يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات كما أنها كل المعلومات التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم مالية والمقدمة للجهات الداخلية.و.الخارجية². ولتحديد المعلومات³ يتطلب أن تكون مقبولة الاستعمال وصحيحة وموثقة وموحدة وفق متطلبات معايير المحاسبية الدولية.

ولقد حدد المعيار الدولي طرق قياس المعلومات المالية وتحسين جودتها حتى تكون ذات نوعية جيدة وأكثر شفافية.

¹projet de système comptable financier, conseil national de la Comptabilité ministère Des Finances, Juillet 2006, P: 08.

² <https://specialties.bayt.com>.

³ ريتشارد شرويدر، مارنل كلارك، جاك كاتي، الترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد خال، نظرية المحاسبة، دار المريح، الرياض، بدون سنة، ص: 80 .

كما حدد النظام المحاسبي المالي الجزائري خصائص نوعية المعلومات المنشورة في القوائم المالية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبية الدولية¹. وتستعمل المعلومة من قبل عدة جهات مختلفة كالدولة والمساهمين والبنوك والموردين وغيرهم.

سادسا: التدفقات الاقتصادية:

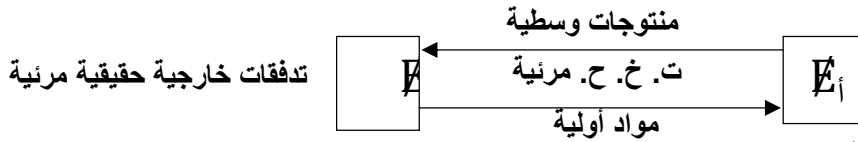
تمارس المؤسسة مجموعة من النشاطات وتطورها من أجل تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية، وبيئتها من خلال هذه الأنشطة حركات وعمليات يمكن أن تكون على مستوى المؤسسة الواحدة أو على مستوى الخارج وهذا يدعى بالتدفقات الاقتصادية Les flux économiques.

1. مفهوم التدفق مدعمة بتمثيل العمليات:

يعرف التدفق بأنه عبارة عن: حركة انتقال المعلومات، السلع والخدمات والنقود، وتدعى حركة السلع والخدمات بالتدفقات الحقيقية، فإذا كانت حركة السلع تعرف بتدفقات حقيقية مرئية أما حركة الخدمات تعرف بتدفقات حقيقية غير مرئية¹. و بالنسبة للتدفقات النقدية والتمثلة في حركة النقود والسندات المالية. وهنا نميز بين نوعين من التدفقات²:

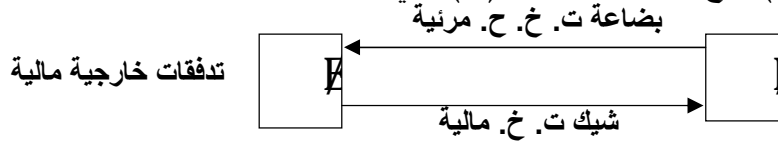
- التدفقات الخارجية: هي تلك الحركات سواء كانت واردة من الوحدات الاقتصادية الأخرى أو تعاملات مع الأخرى. ويمكن تمثيلها في العمليات التالية:
- ✓ عملية التبادل:

مثال: مؤسسة (أ) قامت بعملية التبادل مع (ب) بمنتجاتها الوسيطة مقابل مواد أولية



✓ عمليات تجارية:

مثال: قامت مؤسسة (أ) ببيع بضاعة لمؤسسة (ب) التي سددت قيمة الفاتورة بواسطة شيك مصرفي



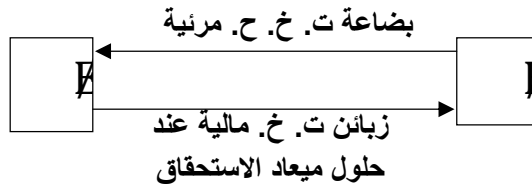
✓ عمليات مالية:

¹ الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية، النظام المحاسبي الجديد في الجزائر - متطلبات التوافق وصعوبات التطبيق -، اليوم الدراسي الحادي عشر، جامعة دالي ابراهيم، 2009-2010.

¹ - Disle Charlotte, Maéso Robert, Introduction à la comptabilité manuel et applications, DCGG, Paris, 2007, P54.

² - بوتين محمد، مرجع سبق ذكره، ص23.

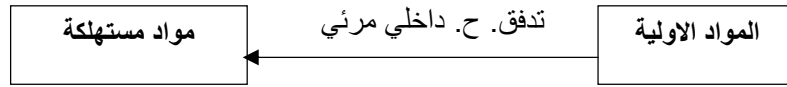
مثال: قامت مؤسسة (أ) ببيع بضاعة لمؤسسة (ب) على الحساب



التدفقات الداخلية: هي تدفقات استهلاك وإنتاج بين حسابين داخل المؤسسة. ويمكن تمثيلها في العمليات التالية:

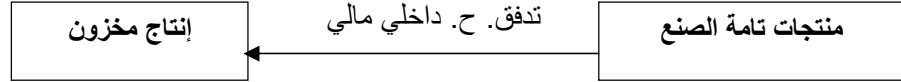
✓ عملية خروج مواد أولية:

مثال: خروج مواد أولية من المخازن واتجاهها نحو ورشات الصنع



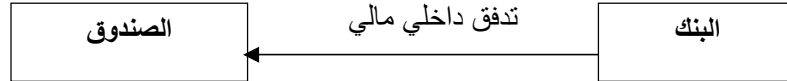
✓ عملية إدخال منتجات:

مثال: تم إدخال المنتجات تامة الصنع إلى المخازن، عند إتمام صنعها



✓ عمليات سحب السيولة:

مثال: قامت المؤسسة بسحب مبلغ نقدي من حسابها البنكي لتغطية الصندوق



11. مدخل للمحاسبة:

كان للتطور الاقتصادي في المجتمعات خلال العصور المختلفة أثر بالغ الأهمية في تطوير المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية. فالمحاسبة هي نظام معلوماتي يتعرف على مختلف المعاملات المادية والمالية التي تقوم بها المؤسسة في علاقاتها مع الغير، فتقوم بتبويبها في السجلات، ثم تقدمها على شكل قوائم مالية وترسلها إلى عدد من الجهات الداخلية والخارجية المهمة بها.

أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها:

ظهرت المحاسبة منذ القدم، وكانت تتماشى مع احتياجات ذلك العصر، فاكتشف قانون 2284 قبل الميلاد، ويحتوي هذا القانون على طريقة تسجيل المعلومات التالية:
كمية البضائع، تاريخ استلام البضاعة، اسم المستفيدين من البضاعة، مكان الإيداع، اسم المسؤول عن البضاعة.

وفي عهد الرومان تقوم المحاسبة باستعمال قائمتين¹:

- القائمة الأولى: المدخلات
- القائمة الثانية: المخرجات

وفي عهد بابل، كانت المحاسبة تعتمد في عملية تدوين هاتين القائمتين على القيد الوحيد البسيط، ثم انتشرت هاتين القائمتين إلى النقدية، فقد أدى ظهور النقود كأداة لقياس القيمة واختفاء نظام المقايضة إلى إمكان تسجيل قيمة السلع والخدمات المتبادلة بدلا من إثبات كمياتها وكذلك في سبيل الوصول إلى وضع منهج موحد للمحاسبة يمكن إتباعه والالتزام بمبادئه.

ونتيجة لتقدم وسائل المواصلات (من قرية ثم إلى المدينة)، ازداد حجم التعامل التجاري، واهتم التاجر بالمحاسبة لتحقيق أهداف متعددة أهمها:

- إيجاد سجل لمعاملاته يرجع إليه في أي وقت،
- تصوير مركزه المالي في أي تاريخ معين،
- التعرف على مركزه بالنسبة للغير،
- تحديد نتيجة أعماله خلال الفترات المالية.

ونظرا لنمو النشاط التجاري وحاجة المشروعات إلى مزيد من الأموال اضطر صاحب المشروع الفردي إلى الاقتراض أولاً، ثم مشاركة أشخاص وبذلك ظهرت "شركات الأشخاص"، فاهتمت المحاسبة بمعالجة مشاكل توزيع الأرباح في المشروع.

وبسبب هذا النمو، تطورت المحاسبة إلى أن ظهر في أواخر القرن 15 وبالتحديد في التاريخ 1494/11/10 أول كتاب في المحاسبة في البندقية بإيطاليا على اليد "ليك باسُولي" «LucaPACIOLI»

¹ - ريتشارد شرويدر وآخرين، مرجع سابق، ص: 24.

والذي أتى فيه بفكرة مبدأ القيد المزدوج¹، كانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا.

ولما ظهرت الثورة الصناعية، اتجهت المدخرات للاستثمارات في المشروعات الصناعية الجديدة، ونظراً لحاجة هذه المشروعات إلى رؤوس أموال ضخمة لاستثمارها في الآلات والاختراعات الحديثة عجز الفرد وشركات عن تقديم الأموال اللازمة، مما أدى إلى ظهور "شركات الأموال" فاهتمت المحاسبة بمتابعة تنفيذ أحكام التشريعات المنظمة لها².

فعرفت المحاسبة تطوراً سريعاً لنتلاءم مع احتياجات الشركات الجديدة ذات المسؤولية المحدودة وغيرها، وهكذا أخذ علم المحاسبة في الانتشار فظهر عام 1543 كتاب آخر في مسك الدفاتر La Tenue Des Livres Comptables للعالم الإنجليزي. وفي عام 1581 تم تأسيس أول معهد للمحاسبة في مدينة البندقية في إيطاليا.

وقد أثر التطور التجاري والصناعي والتقني في تطور المحاسبة، فأصبحنا نحصل اليوم على قوائم مالية باستعمال أجهزة كمبيوتر في وقت سريع جداً، ومع استعمال مختلف الشبكات الإلكترونية حتى تصبح المعلومة المحاسبية متداولة على مستوى الوطني والدولي كما هي الآن.

ومن هنا يمكن أن نستخلص أن المحاسبة قد نشأت منذ أكثر من ستة آلاف سنة قبل الميلاد، وأخذت تتطور من عصر إلى آخر تبعاً لحاجة المجتمع ذات أهمية وكوسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها التجارية، الصناعية، الخدمية والدراسية... الخ، وبالإضافة للتطورات الاقتصادية ووسائل التعامل بين الأفراد المحليين كانوا أم أجنب.

ثانياً: التعريف بالمحاسبة ومستخدميها:

لغويًا تعني المحاسبة العدّ وتقنية للحساب، أما في الاصطلاح الاقتصادي فهي أداة للقياس في المؤسسة، حيث تعتبر من أدوات التسيير والمراقبة.

ولقد عرفت المحاسبة بعدة تعاريف مختلفة تختلف باختلاف أهداف وأنواع المحاسبة ومنه فهي:

- عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات³.
- علم يشمل على مجموعة من المبادئ تعمل على تحليل وتحكيم العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها بطريقة منظمة ثم تجميع وتبويب الحقائق في شكل قوائم وتقارير مالية التي تساعد على تفسير هذه الحقائق⁴.

¹ نفس المرجع، ص: 25.

² نفس المرجع، ص: 25-26.

³ حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة.

⁴ محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة، الإسكندرية، الجامعة المصرية، 1972.

▪ فن تسجيل، تنسيق وتلخيص بطريقة معتبرة وفي شكل نقدي العمليات والأحداث التي هي على الأقل ذات طابع مالي وترجمة نتائج هذه العمليات.¹

▪ طريقة عقلانية للملاحظة والتحليل والتركيب وتسجيل الأحداث المحاسبية (الظواهر المحاسبية) داخل المؤسسة.²

فالمحاسبة تعتبر:

▪ تقنية التي تبحث في كيفية تجميع، تبويب، تسجيل وتلخيص العمليات- التي هي على الأقل ذات طابع مالي وترجمة نتائج هذه العمليات- التي حدث في أي مشروع وهذا في دفاتر بطريقة منظمة يمكن الرجوع إليها في أي وقت، ويطلق على الطريقة المتبعة والدفاتر المستخدمة بالنظام المحاسبي، حيث إذا كان لدى المؤسسة نظام محاسبي سليم ومحكم فإنه يتحقق معرفة:

✓ حقيقة المركز المالي للمؤسسة (ممتلكاتها والتزاماتها).

✓ المديونية والدائنية (مالها وما عليها).

▪ نظام تنظيمي للمعلومات تقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد و إجراءات و أساليب مستمدة من المبادئ المحاسبية الى معلومات ذات أهمية تساعد جهات عدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.³

▪ نظام إعلامي يهتم بالعمليات أو بالتدفقات الحقيقية والمالية التي يقوم بها بمختلف الأعوان الاقتصادية التي تعبر عنها بالنقود.

▪ وسيلة لتوجيه أو تسيير لأصحاب المؤسسات حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات، كما تستعمل وسيلة للإقناع في النزاعات القضائية والإدارية.

وتستخدم المحاسبة من **أطراف داخلية** والذين يُعتبرون الأهم والأساس في اتخاذ القرارات المحاسبية كالمصرفين الإداريين والذين يحتاجون دوما إلى المعلومات الدقيقة يوما بعد يوم، و**أطراف خارجية** والتي تشمل كل من أصحاب مستعملوا المحاسبة خارج المؤسسة أي التي لها علاقة مع المؤسسة خارجيا كرجال الأعمال (المستثمرين) المهتمين بالمؤسسة، مصلحة الضرائب و البنوك والتأمين، ملاك المشاريع، المساهمون، الدائنون، الموردون، الزبائن والنقابة...الخ.⁴

¹حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

²- من وجهة نظر المحاسبين.

³-[https:// manifest. Univ- ouargla . dz / index .php/archives, faculté-des sciences-economiques-de gestion-et-des-sciences commerciales.](https://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives_faculte-des_sciences-economiques-gestion-et-des-sciences_commerciales)

⁴projet de système comptable financier, op- cit, p : 05

ثالثاً: أنواع المحاسبة:

للمحاسبة لها عدة فروع متنوعة ومختلفة عن بعضها البعض، لأهمية استعمالها على مستوى الاقتصاد الوطني، فنجد أربعة (04) أقسام:

1. المحاسبة الوطنية: تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الأمة، أي تلك التدفقات التي تحدث بين مختلف الأعوان الاقتصادية كالمؤسسات، العائلات، الدولة والعالم الخارجي، أي هي أداة لإعطاء صورة رقمية شاملة عن الاقتصاد الوطني لدولة ما في سنة معينة، من خلال استغلال مختلف المعطيات الإحصائية.

2. المحاسبة العمومية: تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الدولة، أي تلك التدفقات التي تحدث على الجماعات المحلية وكل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري وذات الطابع غير التجاري والصناعي، وتشمل كافة القواعد والمبادئ لصرف وقبض مصاريف وإيرادات الدولة والهيئات التابعة لها.

3. المحاسبة الضريبية: تهدف إلى تطبيق أحكام القانون الضريبي (قانون المالية لتحديد الربح الضريبي أو الوعاء الخاضع للضريبة) تمهيدا لتحديد قيمة الضريبة.

4. محاسبة المؤسسات: وهي تنفرع إلى ثلاثة (03) فروع من المحاسبة¹:

- المحاسبة المالية (المحاسبة العامة، المعمقة، الخاصة): تقوم بتسجيل مجمل التدفقات الداخلية والخارجية عن المؤسسة لتسمح معرفة وضعيتها في وقت محدد ونتائجها وتتاسب مع طبيعة نشاط المؤسسة، وتهتم إلى توصيل معلومات إلى أطراف خارجية من أجل اتخاذ القرارات في المستقبل.
- المحاسبة العامة تهدف إلى إظهار نتيجة الدورة المالية في نهاية كل الدورة المالية.
- المحاسبة المعمقة نجدها عند مؤسسة فردية أو المؤسسة الخاصة الفردية التابعة للقطاع الصناعي التجاري والخدمي ومؤسسة الدولة.
- المحاسبة الخاصة تهتم بدراسة أقسام إدارية للمؤسسة واحدة وليس الفروع، ولهذا سميت بمحاسبة الأقسام.
- المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف أو الصناعية): تقوم بالتحليل العميق للمعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتقيم تكاليف السلع والخدمات لتحديد سعر البيع، وبالإضافة إلى مراقبة والتحكم في تكلفة المنتج من أجل الوصول إلى نتائج تتخذها المؤسسات قرار التسيير.
- محاسبة الميزانية (التقديرية): بعد تسجيل كل التدفقات المالية الحقيقية من قبل المحاسبة المالية والتحليلية تتدخل محاسبة الميزانية تحت هدف تقدير أو تنبؤ الأعمال المستقبلية ومقارنته بالماضي وما هي إلا عبارة عن برامج أو خطط عملية للمؤسسة في المستقبل.

¹ - حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس، مواضيع ومسائل محلولة، دار غرناطة، الجزائر، 2008، ص: 5.

رابعاً: أهداف المحاسبة وأهميتها:

تتمثل أهداف المحاسبة¹ على مدى قصير وطويل، إما على مستوى المؤسسة أو على مستوى خارج المؤسسة:

1. على مستوى المؤسسة:

- توفير المعلومات المالية لفروعها والتي تخدم أفراد العمال وتشكل التقارير المالية الداخلية.
- تأميم مختلف المعلومات المالية المتعلقة بالمراكز العالمية للمؤسسة.
- التشخيص المالي لكل الوحدات الاقتصادية (حقيقة المركز المالي للمؤسسة).
- مراقبة تسيير الداخلي للمؤسسة.
- تحديد الدوري للنتيجة المحققة ومعرفة قيمة (الديون) المديونية.
- قياس تطورات الوضع المالي للمؤسسة وكما تقوم بقياس نتائج أعمال المحاسبية عن فترة معينة من أجل تحديد النتيجة.
- المساهمة في اتخاذ القرارات والإجراءات المستقبلية.

2. على مستوى الاقتصاد الوطني:

- معرفة وضعية الاقتصاد بسرعة وفي كل وقت عن طريق مراقبة تطور التجارة والصناعة في البلاد.
 - تشكل قاعدة وثيقة للدولة كي نستطيع متابعة القطاع الخاص.
 - تعطي للسلطات العامة معلومات حقيقية بواسطتها يتم تحديد مبلغ الضريبة بشكل عام وصحيح.
- كما تهدف المحاسبة القيام بـ:

- تسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع وذلك عن طريق دفتر اليومية.
- تصنيف وتبويب العمليات التي يقوم بها المشروع وذلك لتحويلها إلى حسابات خاصة بها بدفتر الأستاذ، وذلك بقصد معرفة ما للمؤسسة من اصول وما عليها من إلتزامات.
- تلخيص نتيجة نشاط المؤسسة في شكل قوائم مالية وذلك بقصد الوقوف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة.
- مساعدة مستعمليها لأخذ القرارات عند معرفة وضعية المالية ونتائج الاستغلال.

خامساً: دور المحاسبة:

للمحاسبة ثلاث (03) أدوار أساسية ويتمحور في الوظائف التالية:

1. الوظيفة الاقتصادية: تتمثل هذه الوظيفة في تسجيل وتقييم كل العناصر والأحداث الاقتصادية وتقييمها بهدف إعادة عرضها في شكل كشوف مالية للجهات المعنية .

¹ - إعداد الباجئة مستنتجةً من تعاريف المحاسبة.

2. الوظيفة الإعلامية: لم يعد الدور التوثيقي للمحاسبة كافيا مع ظهور التطور الاقتصادي والنظم المحاسبية التي أفرزتها العولمة، بل دفعت المحاسبة إلى أن تلعب دورا إعلاميا هاما لكل الجهات الداخلية والخارجية.

3. وظيفة التخطيط والتسيير والتحليل: وذلك من أجل مساعدة المعنيين في اتخاذ القرارات الرشيدة.

4. الوظيفة القانونية: تعبر المحاسبة عن دور المراقبة، فهي تراقب استعمال الوسائل المادية في المؤسسة الاقتصادية ما إن كانت بطريقة شرعية أو غيرها.

سادسا: مبادئ المحاسبة: Les Principes De La Comptabilité

تعتبر المبادئ المحاسبية كمجموعة من القواعد والأسس والمفاهيم التي يلتزم بها المحاسب حينما يقوم بالتسجيل اليومي لمختلف العمليات والأنشطة الاقتصادية في المؤسسة. يجب إحترام هذه المبادئ¹ إلى إظهار قوائم مالية (ميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الجداول الملحقة)، لتكون أكثر مصداقية وصحة. يمكن تقسيم مجموع مبادئ المحاسبة² إلى مبادئ عامة ومبادئ تقنية.

1. المبادئ العامة:

- مبدأ الحيطة والحذر: PRINCIPE DE PRUDENCE ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، أو لعدم وجود مستندات كافية للتقييم، لهذا يجب تقييم عمليات التكاليف بالزيادة أحسن من النقصان والإيرادات بالنقصان، وهذا لا يؤدي هذه التقديرات إلى إفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمتهم على المؤسسة الحيطة والحذر عند تسجيل عملياتها بكل الدقة لتكاليفه حتى لا تقع في الخسائر وهي تحاول دوما مقارنة الإيرادات بالتكاليف.
- مبدأ الانضباط: Principe De Regularite وهو يدل على مدى انطباق (تطابق) العمل المحاسبي مع القواعد والإجراءات السارية المفعول.
- مبدأ المصداقية Principe De Sincerite أو الشفافية (Transparence): وهي تعبر عن حسن النية المطبقة في التسجيل المحاسبي ومدى تطابقها مع القواعد والإجراءات السارية المفعول والتي يلتزم بها المحاسب حينما يظهر مختلف القوائم المالية، وهذا كله لإعطاء الصورة الحقيقية للمحاسبة.
- مبدأ الصورة الوافية: Principe De L'image Fidele وهو يدل على مدى موضوعية القوائم المالية التي يصدرها المحاسب وإقترابها من الواقع الفعلي.

2. المبادئ التقنية:

¹ -حسب قانون القرار المؤرخ في 26-07-2008 في مادته 06 من القانون المالي المحاسبي الواجب مراعاته عند تقييم وتسجيل مستوى القوائم المالية.

² - projet de système comptable financier, op- cit, p : 6- 7

- مبدأ استمرارية الاستغلال Principe De Continuite D'exploitation: هو أن نعرف في البداية أن المؤسسة تزاوّل نشاطها على المدى الطويل، حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدودة ويمكن أن يكون لمدة 99 عامًا، وفي حالة توقفها لإحدى الأسباب، فإنه يتم تقييمها بقيمة التصفية، ينص هذا المبدأ على أن الهدف من إنشاء المؤسسة هو متابعة أو استمرارية النشاط لمدة غير محددة.
- مبدأ التكلفة التاريخية Principe De Coût Historique : وهو يعني أن المحاسب يسجل مختلف العمليات المحاسبية استنادا إلى وثيقة إثبات الفاتورة أو العقد أو السند لإظهار تكلفة شراء بالنسبة للاستثمارات والبضائع أو تكلفة الإنتاج بالنسبة للمؤسسات المنتجة، بمعنى آخر تقييم عناصر الأصول والخصوم على أساس تاريخ الحيازة عليها، وعوضت بالقيمة العادلة LA JUSTE VALEUR.
- مبدأ اللامقاصة Principe De La Non Compensation: تمنع المقاصة¹ بين عناصر الأصول والخصوم من جهة وعناصر التكاليف والإيرادات من جهة أخرى إلا إذا أُلزم قانون معين أو سمح معيار محاسبي بذلك، وتمنع المقاصة لأنها تمس بالصورة الوافية للقوائم المالية.
- مبدأ استقلالية السنوات المالية Principe D'independance de l'Exercice: يستلزم هذا المبدأ تقسيم حياة ونشاط المؤسسة إلى فترات متساوية تمتد من 1/1/1 إلى 12/31/1 وتسمى هذه السنة بالسنة المحاسبية، الغرض منها قياس أداء المؤسسة فيما حققته خلال فترة زمنية معينة، ينص على أن المؤسسة يجب عليها تسجيل في حسابات التسيير كل التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة الحالية، أي تحمل كل دورة محاسبية بتكاليفها وإيراداتها، وهذا من باب الحيطة والحذر.
- مبدأ ثبات الطرق Principe Permanence Des Méthodes: يفرض هذا المبدأ على المحاسب بأن لا يغير المبادئ والطرق التي يتبعها في التسجيل حتى يتمكن من إظهار قوائم مالية سليمة وقابلة للمقارنة، أي إثبات طرق التسجيل والتقييم المحاسبية من دورة إلى أخرى وأي تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة.
- مبدأ القيد المزدوج Principe De La Double Ecriture: هو كأساس لتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة أي عند قيد في العملية الواحدة لابد من أن تحترم التساوي بين الطرفين (من ح/ إلى ح/) بمعنى أي تغيير في أي عناصر من عناصر الميزانية لابد أن يؤدي إلى تغيير عنصر من عناصر الميزانية الأخرى، ولكن بشرط أن يكون في نفس التاريخ قامت بالعملية وبنفس القيمة من هذا المفهوم ضرورة وجود حسابين على الأقل لكل عملية محاسبية¹.

¹ - المادة 15 من قانون رقم 07-11 المؤرخ 25/11/2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

¹ - المادة 16 منه.

- مبدأ الأهمية النسبية: بمعنى التفرقة بين العناصر التي لها أهمية كبيرة والعناصر التي ليست لها نفس الأهمية وهذا في القياس.

III. النظام المحاسبي المالي الدولي:

سوف نتطرق إلى أسباب توحيد المعالجة الحاسبية على مستوى العالم في إطار تحديد المفاهيم العامة للنظام المحاسبي المالي و تحديد القوائم المالية الختامية التي يجب الاعتماد عليها وفق النظام IAS/IFRS وكما نعالج هذا النظام على مستوى الجزائر.

أولاً: أسباب توحيد المعالجة المحاسبية:

أدى التطور الاقتصادي العالمي و تحرر حركة رؤوس الأموال إلى تزايد عدد الشركات المتعددة الجنسيات، وكما أثرت حركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية و الاحتياجات للمعلومات المحاسبية و المالية مسألة قابلية المقارنة للكشوفات المالية وسهولة قراءتها و فهمها من طرف مستخدميها سواء كانوا شركاء، بنوك، مستثمرين، موردين و زبائن...الخ. مما ظهرت الحاجة لتوحيد المعالجة المحاسبية وكيفية تقييم عناصر القوائم المالية وتحدد الإطار العام للنظام المحاسبي المالي العالمي.

ثانياً: المعايير المحاسبية الدولية :

في إطار إعداد و عرض الكشوف المالية و الذي يطلق عليه عموماً الإطار النظري إلى توفير قاعدة مشتركة تسمح بإعداد معايير متناسقة، فقامت لجنة المعايير المحاسبية و مجلس المعايير بإصدار 41 معيار محاسبي و 8 معايير الخاصة بالقوائم المالية و أصبحت هذه المعايير أساس الأنظمة المحاسبية عبر العالم.

ولهذا عرفت المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن: "قواعد ونماذج وإرشادات عامة التي تسهل الممارسة المحاسبية والتدقيق المحاسبي".

ثالثاً: النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية و منها الجزائر مع انفتاح اقتصادها إلى الأسواق العالمية، فباشرت في تغيير و إصلاح المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يعد يتوافق مع المعايير العالمية لا من جانب الإطار المفاهيمي النظري أو من الجانب التقني و ذلك راجع لخصوصيات البيئة الاقتصادية، و لهذا قامت في إصدار القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي¹ و حتمية تطور النظام و القواعد المحاسبية من حيث تغيير التعاريف و المفاهيم و قيود المحاسبية و طرف التقييم...الخ و ذلك لتستجيب لتلك التغيرات في ظل التطورات الاقتصادية العالمية و تكيف معه.

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 .

والذي شرع في تطبيق هذا النظام إجباريا ابتداء من 2010/01/1، على كل نشاط اقتصادي ذات طابع عمومي أو خاص أو مختلط و كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات تجارية وآخرون¹.

ولهذا يمكن إعطاء تعريف للنظام المحاسبي المالي بأنه²: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية و تصنيفها ,وتقييمها وتسجيلها، وعرض القوائم المالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية". ويكتسب النظام الحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين توصيل المعلومات في الوقت المناسب.

رابعا: القوائم المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح للوحدة المحاسبية مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة بأكثر فعالية، و تمثل هذه القوائم الجزء المحوري للتقارير المالية و تدرج هذه التقارير باستجابة للمتطلبات تفرضها قوانين منظمة و قرارات رسمية. تعدد القوائم المالية في كل سنة و يتم إعدادها في مدة أقصاها 4 أشهر بعد إقفال السنة المالية³، أي أنها محصلة النشاط الاقتصادي للكيان خلال مدة زمنية عادة سنة. وتخضع هذه القوائم المالية للمعيار المحاسبي الدولي IAS الذي يحدد أهدافها و التي يجب ان تستجيب لحاجات مستعمليها الأساسيين لمختلف المتعاملين الداخليين والخارجيين (المستثمرين، المسيرين، هيئات إدارية، المقرضون منها البنوك و المساهمون، إدارة الضرائب، شركاء آخرون، زبائن، موردين و الإجراء...الخ)، و ذلك بتقديم معلومات حول المركز المالي ، نتائج الأعمال من ربح أو خسارة و التدفقات النقدية، و على هذا الأساس فإن القوائم المالية تتمثل في الجداول الختامية التالية¹.

1-الميزانية المالية: هو جدول تلخيصي مالي عن موجودات و موارد المؤسسة خلال فترة زمنية عادة سنة.

2-جدول حسابات النتائج: و هو جدول هام ضمن القوائم المالية، ويتم من خلاله التفصيل في النتيجة و تنقسم الى نوعين جدول النتائج حسب الطبيعة و حسب الوظيفة.

3-جدول تغيرات الأموال الخاصة: هو جدول يبين التغيرات لعناصر المكونة للأموال الخاصة.

¹ - المادة 4 منه

² - المادة 3 من القانون رقم 11-07

³ - article 27 de la loi n=7 – 11 du 25/11/2007 portant système comptable financier.

¹- article 25 de la loi n=7 – 11 du 25/11/2007.

4- جدول تدفقات النقدية: هو جدول يبين معرفة تطور وضعية الخزينة لدى البنوك المصرفية و البريدية و داخل صناديق المؤسسة خلال فترة محاسبية معينة.

5- الجداول الملحقة: يوضح في هذه الجداول القوائم و طرق المحاسبة المستعملة للقوائم المالية بمعلومات توضيحية.

IV. المستندات المحاسبية والدورة المحاسبية المالية:

يستوجب على المحاسب مسك المستندات المحاسبية حتى يحدد كل تسجيل محاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة لتضمن المصدقية والحفاظ عليها¹.

أولاً: المستندات المحاسبية:

إن المحاسبة نظام إعلامي الذي يقوم الحصول على المعلومات المالية اليومية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية التجارية التي تبقى موجودة لطول حياة المؤسسة، وهذا للدلالة على أن حياة المؤسسة مستمرة وتلزم بحفظ المستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.²

أي على المحاسب أن يمكسك دوماً مستندات حتى يستطيع تسجيل ما يحدث يومياً ويمكن الرجوع إليهم في أي وقت لعملية التصحيح أو المراقبة أو المقارنة أو الدفاع عن نفسها في حالة نزاع أمام المحاكم أو معرفة ذمة أو وضعية المؤسسة، وذلك وفق الشروط التي حددها القانون التجاري الجزائري، وتتمثل هذه المستندات فيما يلي:

1. السجلات التنظيمية Registre D'organisation:

تتكون من عدة سجلات لإثبات العمليات التالية:

- سجل طلبات الشراء الواردة من الزبائن.
- سجل طلبات الموجهة إلى الموردين.
- سجل المخازن لضبط كمية البضائع داخلة أو خارجة.
- سجل تواريخ استحقاق الفواتير والأوراق التجارية.
- سجل الإتفاقات التجارية مع الزبائن.
- سجل الرسائل الصادرة (للغير) والواردة (من الغير)

2. المستندات والأوراق الثبوتية Pièces Justifications:

يستند المحاسب في تسجيل مختلف عملياته إلى مجموعة من وثائق الإثبات، وهي في مجموعها التالية:

- مستندات الشراء: تتألف من أوامر الشراء أو طلبات الشراء، موجهة إلى الموردين وفواتير الشراء الواردة من الموردين.
- مستندات البيع: تتألف من فواتير موجهة إلى الزبائن وهي تخضع إلى مراجعة خاصة إلى مراجعة مستندية وحسابية.
- مستندات النقل والشحن والتسليم: مذكرات استلام والتسليم وبوالص الشحن.
- مستندات التسديد: إصالات، الدفع والحوالات.

¹ - المادة 18 من قانون رقم 07/ 11 المؤرخ 25/11/2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

² - المادة 20 منه.

- مستندات أخرى: كالعقد التجاري، بوالص التأمين، فواتير الحسم التجاري، جداول خصم الأوراق التجارية.

3. دفاتر محاسبية Les Livres Comptables:

تتألف من عدة وثائق، المستعملة لمتابعة مجموعة من الأعمال المحاسبية التي تؤدي إلى إصدار القوائم المالية وهم كالتالي:

- الميزانية الافتتاحية.
- دفتر اليومية.
- دفتر الأستاذ (الحساب).
- ميزان المراجعة قبل الجرد.
- دفتر الجرد.
- جدول حسابات النتائج.
- ميزان المراجعة بعد الجرد.
- الميزانية الختامية.

يمكن اعتبار هذه المستندات كذاكرة للمؤسسة وتمسك هذه المستندات المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش¹، وتقيد يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي².

ثانيا: الدورة المحاسبية المالية

تقوم المحاسبة بتحديد قياس، تسجيل، تبويب وتلخيص كل العمليات التي تتحصل عليها أثناء الدورة المالية من بداية السنة إلى آخر السنة.

1. مفهوم الدورة المحاسبية: هي سلسلة أو مجموعة من الخطوات المتلاحقة والمتتابعة يتم بمقتضاها تحويل معطيات عن العمليات إلى شكل قوائم مالية في نهاية السنة، بمعنى آخر تبدأ من الميزانية الافتتاحية إلى غاية الوصول إلى الميزانية الختامية في الأخير العام.

أو هي تلك الخطوات أو ذلك العمل المحاسبي التي تتبعه المؤسسة من بداية السنة المحاسبية، قصد الوصول إلى نهاية الدورة المحاسبية.

2. مكونات الدورة المحاسبية:

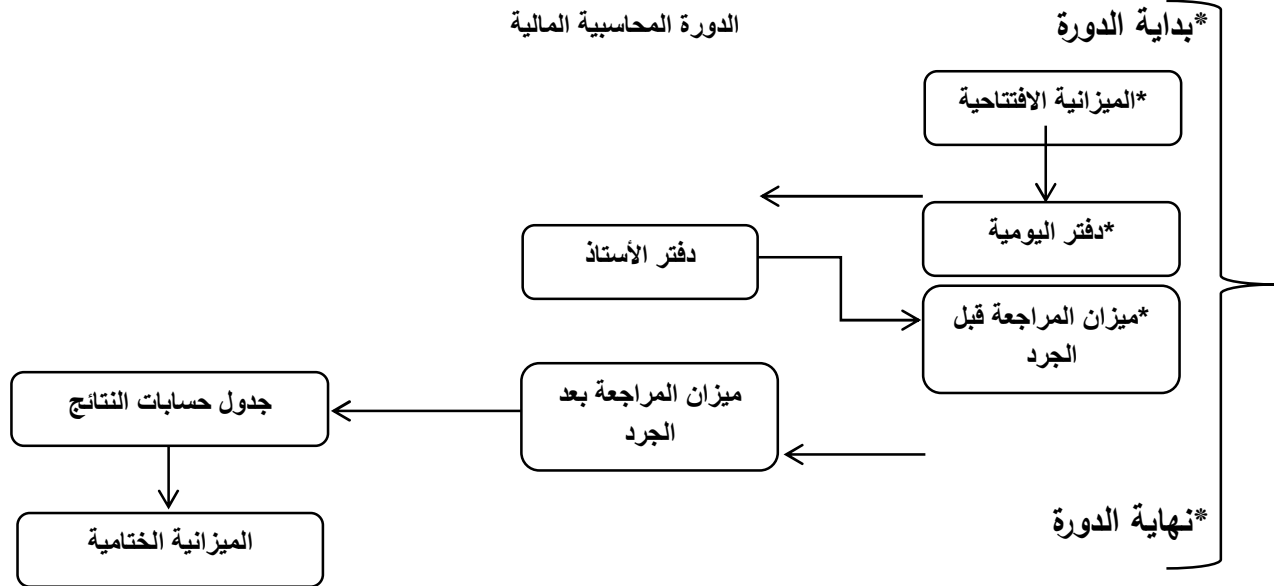
انطلاقا من تلك العمليات أعلاه كمدخلات يتم تحويلها إلى مخرجات كقوائم مالية يتحصل المحاسب على البيانات ← تتحول إلى معلومات أو عمليات محاسبية ← قوائم مالية.

¹ - المادة 23 من قانون رقم 11-07

² - المادة 24 منه

وبالتالي بعد إعداد هذه القوائم "يكون الدورة قد اكتملت، ونهاية الدورة الأولى تصبح نقطة بداية الدورة المالية إلى آخر مرحلة وتدعى بالميزانية الختامية، ثم في بداية السنة الجديدة تصبح الميزانية الختامية هي الميزانية الافتتاحية".

يمكن توضيح الدورة المحاسبية من بداية السنة المحاسبية إلى نهاية السنة نفسها عبر الخطوات المحاسبية المتسلسلة التالية:



يمكن تقسيم الدورة المحاسبية إلى عمَليْن:

- عمل دوري أو يومي أثناء النشاط الاستغلالي قبل اشغال الجرد يبدأ من إعداد الميزانية الافتتاحية إلى ميزان المراجعة قبل الجرد.
- عمل جرد في نهاية الدورة المالية المتمثل من ميزان المراجعة بعد الجرد والميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج.

2. 1 الميزانية Le Bilan

سوف نتناول معالجة الميزانية من خلال النقاط التالية:

- تعريف الميزانية ومكوناتها:
- ✓ هي صورة مؤرخة تعكس الذمة المالية للمؤسسة ما بتاريخ معين، وهذا التصوير يكون في شكل قائمة لها جانبين، جانب الأصول وجانب الخصوم¹.
- ✓ صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمؤسسة في تاريخ معين.
- ✓ عبارة عن مخزون أو ثروة المؤسسة خلال مدة معينة أو ذاكرة المؤسسة خلال مدة معينة

¹-Projet De Système Comptable Financier, Op Cit, p: 9.

- ✓ جرد تقوم به المؤسسة في وقت معين (كل شهر أو ثلاثة أو أربعة أو ستة أشهر) أو على الأقل مرة كل سنة في نهاية الدورة المحاسبية لمجموع ما تملكه المؤسسة من الأصول ولكل ما عليها من الديون (طويلة، متوسطة، قصيرة الأجل) والفرق بين ما تملكه من أموال وما عليها من ديون تمثل: ذمتها أو حالتها الصافية (صافي المركز المالي) أو بعبارة أخرى ما تملكه من أموال خاصة.
- ✓ تعبّر الميزانية عن جانب موارد المؤسسة بخصوم الميزانية، وعن جانب الآخر لاستعمالات لهذه الأموال بأصول الميزانية.
- ✓ جدول تعرض في وقت معين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في شكل أصول (موجودات) وخصوم (موارد).
- من خلال التعريف للميزانية تتكوّن من جانبين: الأصول والخصوم.
- ✓ عناصر الأصول: هو كل ما تستخدمه المؤسسة سواء على المدى القريب أو البعيد، سواء تملكه أو لا تملكه، وهي مصدر للمنافع الاقتصادية للمؤسسة ويمثل ممتلكات الكيان، وتتفرع إلى الأصول غير الجارية والأصول الجارية.
- الأصول غير الجارية¹ Actif Non Courant: هي الاستعمالات لتلك العناصر التي تكون تحت تصرف المؤسسة لمدة طويلة نسبياً تفوق سنة كالأراضي التي تحصلت عليها: البناءات، تجهيزات الإنتاج والمكتب، البرمجيات... الخ وتسمى أيضاً بالثبنيات وهي ثلاثة (03) أنواع:
- ❖ القيم المعنوية: هي عبارة عن عناصر ليس لها وجود مادي أي أنها غير ملموسة مثل مصاريف التنمية والرخص وبراءات الإشهار والبرمجيات المعلوماتية.
- ❖ القيم المادية: كاستثمارات مادية هي عناصر لها وجود مادي ولموسة، كالأراضي، مباني، معدات صناعية ومعدات مكتب.....
- ❖ القيم المالية: أي عناصر ذات طابع مالي (الأسهم والسندات) وتقديم القروض إلى المؤسسات الأخرى.
- الأصول الجارية (المتداولة) Actif Courant²: هي الأصول التي تستعملها المؤسسة في المدى القصير عادة أقل من سنة، وتعرف بسرعة تداولها تستعمل داخل المؤسسة أو تعاملها مع الغير وتحتوي على العناصر التالية:
- ❖ قيم الاستغلال: هي تلك العناصر التي تمتلكها المؤسسة لتداول عملية البيع والشراء الموجود في المخازن لمختلف أشكال المخزونات والموجهة للاستهلاك.

¹-Ibid, p28:.

² -disle charlotte et les autres, op- cit, p:09.

❖ القيم القابلة للتحقيق (التحصيل): هي الحقوق المرتبطة بدورة الاستغلال الخاصة وتقوم بالعمليات مع الغير كالزبائن وأوراق القبض والسندات القابلة للتحصيل، بالإضافة إلى المتاحات وتعتبر هذه الأخيرة عن رصيد أو حساب المؤسسة المفتوحة لدى البنك وحساب الجاري البريدي أو الأموال السائلة في الصندوق.

ومنه تتكون عناصر الأصول من الأصناف (2، 3، 4، 5).

✓ **عناصر الخصوم:** هي مصادر ميزانية المؤسسة التي تُموّل أصول ميزانيتها أو عبارة عن التزام

المرتتب عن المؤسسة لتحقيق منافع اقتصادية وهدفه الربح وهي ملزمة الإرجاع، وتنقسم إلى:

➤ الأموال الخاصة: فقد تكون رأس مال فردي أو جماعي، وكذلك تلك الأموال التي يساهم بها الشركاء من أجل تأسيس الشركة، الاحتياطات، علاوة المساهمة، نتيجة السنة المالية الناشئة من نشاط المؤسسة.... الخ

➤ الخصوم غير الجارية: هي تلك الأموال التي اقترضتها المؤسسة من البنوك أو من أطراف أخرى، بحيث يتم إرجاعها بعد مدة أكثر من سنة.

➤ الخصوم الجارية: هي كل الديون المترتبة بدورة الاستغلال كقروض قصيرة الأجل عادة لا تتجاوز سنة أو تساويها كموردوا التثبيات والمخزونات والخدمات بالإضافة إلى أدونات الخزينة والديون الأخرى والرسوم.... الخ أيّ الأموال التي اقترضتها المؤسسة على أن يتم إرجاعها في مدة أقل من سنة.

ومنه تتمثل عناصر الخصوم في حسابات الأصناف (1، 4).

ملاحظة: تعتبر الميزانية كمرحلة الأولى ضمن الخطوات المحاسبية وتضمن الأصناف (1، 2، 3، 4، 5).

الشكل النموذجي الميزانية: وفق النظام المحاسبي المالي scf

الميزانية المالية في تاريخ/..../..

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	<u>أصول غير جارية:</u>			<u>الأموال الخاصة:</u>	
20 ×	التثبيات المعنوية	××	10 ×	رأس المال	××
21 ×	التثبيات المادية	××	106	الاحتياطات	××
26.27	التثبيات المالية	××	12	النتيجة	××
	<u>أصول جارية:</u>			<u>الخصوم غير الجارية:</u>	
3 ×	المخزونات (قيم الاستغلال)	××		قروض طويلة الأجل	××
4 ×	حقوق أخرى (القيم القابلة للتحصيل)	××	164	<u>الخصوم الجارية:</u>	
5 ×	المناحات			موردو التثبيات	××
			404	موردو المحروقات والخدمات	××
			401		
	<u>∑ الأصول</u>	××		<u>∑ الخصوم</u>	××

ملاحظات حول تعريف الميزانية:

- الميزانية جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول وفي جانبه الأيسر مجموعة الخصوم التي تمتلكها المؤسسة.

- للميزانية تاريخ وكل ميزانية بدون تاريخ لا معنى لها.

- الميزانية متوازنة دائما أي $\sum \text{أصول} = \sum \text{الخصوم}$ باعتبار أن أي حركة تحدث في عنصر من عناصر الميزانية تصحبها حركة في عنصر من عناصر الميزانية الأخرى ولكن بشرط نفس القيمة وبنفس التاريخ. منه نستنتج تطبيق إحدى مبادئ المحاسبة وهو مبدأ القيد المزدوج.

وترتب عناصر الميزانية حسب:

- الأصول: تصنف أصولها حسب درجة سيولتها أي حسب المدة تستغرقها للوصول إلى نقود.

- الخصوم: تصنف خصومها حسب مبدأ استحقاقها المتناقصة أي بدلالة الزمن الذي يبقى فيه الخصوم تحت تصرف المؤسسة، حيث تنعدم الاستحقاقية إلى وصوله قصيرة المدة لاسترجاعه.

▪ أنواع الميزانية والتغيرات التي تحدثها العمليات المحاسبية:

توجد نوعين من الميزانية التي تظهر النتيجة من خلال العمليات التي تحدث يوميا داخل المؤسسة.

✓ **الميزانية الافتتاحية Bilan de L'ouverture:** وهي الميزانية التي تعد في بداية كل سنة

لـ N/01/2 وتعمل لمدة 12 شهرا، لأن المحاسبة المالية تركز على النشاط العادي وحتى تعكس

على الأموال الموجودة فعلاً داخل المؤسسة وبوجود تساوي بين الأصول والخصوم لعدم بداية النشاط

المحاسبى في حالة مؤسسة جديدة النشأة وإذا مارست عملها للسنوات السابقة، فإن في بداية كل سنة

تعد أيضا ميزانية افتتاحية التي كانت ميزانية ختامية لعام سابق، وتصبح للسنة الجارية وبإدماج النتيجة (د/12) في صنف 1، ويكون التوازن فيها تلقائي.

مثال 1: إليك العناصر التالية المكوّنة لميزانية مؤسسة في N/01/5

قيمة الأراضي بـ20000 دج، شاحنة بمبلغ 15000 دج، معدات مكتب بـ 12000 دج، معدات صناعية 25000 دج، بضاعة 30000 دج، بنك 180000 دج، صندوق 50000 دج، موردوا المخزونات 60000 دج، موردو التثبيات 150000 دج.
المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية

الميزانية الافتتاحية لـ N/01/05

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<u>الأموال الخاصة:</u>		<u>الأصول غير الجارية:</u>
122000	1 رأس المال	20000	211 أراضي
	<u>الخصوم غير جارية:</u>	25000	215 معدات صناعية
150000	404 موردو التثبيات	15000	2182 معدات النقل
	<u>الخصوم جارية:</u>	12000	2183 معدّات مكتب
60000	401 موردو المخزونات		<u>الأصول الجارية:</u>
		30000	30 بضاعة
		180000	512 بنك
		50000	53 صندوق
332000	∑ الخصوم	332000	∑ الأصول

ملاحظة: رأس المال = ∑ الأصول - ∑(الخصوم غير الجارية+ الجارية)

مثال 2: تملك مؤسسة بتاريخ 01/2/ن العناصر التالية:

- تجهيزات إنتاج بقيمة 5000 دج، بضائع بـ 10000 دج، الصندوق 500 دج، البنك 6000 دج، زبائن 3000 دج، الموردون 4500 دج.

المطلوب: حساب الذمة المالية ثم إعداد الميزانية الافتتاحية

الذمة المالية: ∑ الأصول - ∑ الديون

الذمة المالية: 24500 - 4500 = 20000 دج

ميزانية في 1/1/1ن

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20000	<u>الأموال الخاصة:</u> 1 رأس المال	5000	<u>الأصول غير الجارية:</u> 2183 تجهيزات الانتاج
4500	<u>الخصوم غير جارية:</u> <u>الخصوم جارية:</u> 40 موردون	10000 3000 6000 500	<u>الأصول الجارية:</u> 30 بضاعة 411زبائن 512 بنك 53 صندوق
24500	Σ الخصوم	24500	Σ الأصول

مثال 3: لتكن لدينا عناصر الميزانية لمؤسسة معينة في 2018/01/06:

-مصاريف التنمية 4000 دج، أراضي 9000 دج، مباني 7000 دج، تجهيزات مكتب 12000 دج براءات الاختراع 5000 دج، مواد أولية 1000 دج، بضاعة 5000 دج، البنك 9000 دج، الصندوق 2000 دج، الزبائن 5000 دج، موردون المخزونات والخدمات 15000 دج،موردو التثبيات بـ 7000 دج، قروض مصرفية 6000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية مع تحديد صافي المركز المالي؟

الميزانية في 2018/01/06

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
31000	<u>الأموال الخاصة:</u> 1 رأس المال	4000	<u>الأصول غير الجارية:</u> 203 مصاريف التنمية
6000	<u>الخصوم غير جارية:</u> 164 قروض مصرفية	5000 9000	204 براءة الاختراع 211 الأراضي
7000	<u>الخصوم جارية:</u> 404 موردوا التثبيات	7000	213 مباني
15000	401 موردوا المخزونات	12000	2183 معدات مكتب
			<u>الأصول الجارية:</u> 30 بضاعة
		5000	31 مواد أولية
		1000	411زبائن
		500	512 بنك
		9000	53 صندوق
		2000	
59000	Σ الخصوم	59000	Σ الأصول

✓ **الميزانية الختامية BILAN DE Clôture**: وهي ميزانية تعدّ مرة واحدة في نهاية كل سنة لإقفال الأعمال المحاسبية من بداية نشاط المؤسسة 1/1/1ن إلى غاية نهاية العمليات المحاسبية في 12/31ن. إذن هذه الحالة للعمليات التي تقام أثناء السنة سوف تؤثر وتغيّر في عناصر الميزانية، وينتج عنه فرق بين المجاميع الأصول والخصوم، وهذا الفرق يدعى بالنتيجة إما ربحاً (ح/د 120 أو خسارة ح/د 129)

ملاحظات حول الميزانية الختامية:

-إذا كانت Σ الأصول أكبر Σ الخصوم وجود النتيجة (ربح) وتسجل في الصنف 1 وترقم ب: ح/د 120، والربح يقصد زيادة في الأصول، وهذا النوع من التمويل الذاتي: الأصول = الخصوم + نتيجة الدورة
-إذا كانت Σ الأصول أصغر Σ الخصوم وجود النتيجة (خسارة) وتسجل في الصنف 1 وترقم ب ح/د 129، والخسارة يعني نقص في الأصول لتمويل هذه الخسارة من طرف الخصوم ويدل على سوء استعمال الأمثل للأموال، أي فقدت جزءاً من الأموال التي وضعت تحت تصرفها، إذن: الأصول = الخصوم - نتيجة الدورة
-إذا كانت Σ الأصول = Σ الخصوم وجود توازن وتمثل عن حالة نادرة.

مثال 1: بتاريخ 5 جانفي 2018 كانت عناصر ميزانية مؤسسة النجاح كالتالي:

بنك 200000 دج، 140000 دج، معدات مكتب 160000 دج، آلة إنتاجية 220000 دج، مباني 200000 دج، بضاعة 50000 دج، قروض بنكية 280000 دج، موردون 150000 دج، زبائن 150000 دج.

وخلال شهر جانفي قام التاجر عمر بالعمليات التالية:

1/10- سدد مبلغ 80000 دج من القروض البنكية.

1/15- قام بشراء شاحنة بمبلغ 60000 دج.

1/20- ثم بيع 50% من البضاعة.

1/25- المبلغ المتاح في البنك 350000، في الصندوق 120000.

1/31- سدد لموردوا التثبيّنات 30000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية بتاريخ 5 جانفي 2018.

-إعداد الميزانية بتاريخ 31 جانفي 2018

"الميزانية الإفتاحية ب 2018/1/5"

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
690000	<u>الأموال الخاصة:</u> 10 رأس المال	200000	<u>الأصول غير الجارية:</u> 213 مباني
280000	<u>الخصوم غير جارية:</u> 164 قروض بنكية	220000	215 معدات صناعية
150000	<u>الخصوم جارية:</u> 40 موردون	160000	2183 تجهيزات مكتب
		50000	<u>الأصول الجارية:</u> 30 بضاعة
		150000	411 زبائن
		200000	512 بنك
		140000	53 صندوق
1120000	∑ الخصوم	1120000	∑ الأصول

"الميزانية الختامية 2018/01/31"

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
690000	<u>الأموال الخاصة:</u> 10 رأس المال	200000	<u>الأصول غير الجارية:</u> 213 مباني
200000	<u>الخصوم غير جارية:</u> 164 قروض بنكية	220000	215 معدات صناعية
120000	<u>الخصوم جارية:</u> 404 موردوا التثبيات	60000	218 معدات نقل
		160000	2183 تجهيزات مكتب
		25000	<u>الأصول الجارية:</u> 30 بضاعة
		15000	411 زبائن
		350000	512 بنك
		120000	53 صندوق
1150000	∑ الخصوم	1150000	∑ الأصول

ملاحظات:

-الميزانية الافتتاحية نحسب صافي المركز المالي عادة بالمعادلة التالية:

$$\text{رأس المال} = \sum \text{الأصول} - \sum \text{الخصوم}.$$

-الميزانية الختامية نحسب نتيجة الدورة بالمعادلة التالية:

$$\text{النتيجة (ربح أو خسارة)} = \sum \text{الأصول} - \sum \text{الخصوم}$$

-تعبّر عناصر ميزانية افتتاحية التي تكون في بداية الدورة بأرصدة أول مدة.

-تعبّر عناصر ميزانية الختامية التي تكون في نهاية الدورة بأرصدة آخر مدة.

2.2- دفتر اليومية Le Livre Journal

كل العمليات التجارية التي تحدث لا بد من اثباتها في دفتر اليومية وذلك لعدة أسباب والتي سوف نعالجها.

■ تعريف دفتر اليومية:

✓ هو عبارة عن دفتر محاسبي ملزم مسكه من طرف القانون على جميع المؤسسات التجارية والصناعية والخدمية، ويتم فيه إثبات جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وذلك مع مراعاة التسلسل التاريخي للعمليات التجارية.

✓ يسجل في دفتر اليومية كل العمليات المالية وفق مبدأ القيد المزدوج [من د إلى ح]

✓ دفتر اليومية هو دفتر إجباري تحتفظ به المؤسسة لمدة أكثر من 10 سنوات في الأرشيف فهو وثيقة إثبات.

■ الشروط الواجب توفرها عند مسك دفتر اليومية:

✓ يمنع منعا باتا الشطب أو الإضافات الجزئية على اليومية.

✓ يجب عدم تجزئة القيد في آخر صفحة بل تحسب مجموع الصفحة الأولى ونبدأ بصفحة جديدة بعد كتابة المجموع الأول في أعلى الورقة الثانية تحت عنوان يرحل لما بعده أو المجموع المرحل.

✓ كل العمليات المحاسبية تسجل على أساس تاريخها أي في تاريخ حدوث العملية وبالترتيب (يوم بعد يوم).

✓ هناك قيود بسيطة وقيود مركبة.

✓ عدم ترك فراغ.

✓ عدم كتابة على الهامش ولا يجب قطع (مزق) ورقة من هذا الدفتر.

✓ يمكن أن يقدم هذا الدفتر كإثبات للعمليات وكدليل عن أي نزاع في المحكمة.

✓ صفحات هذا الدفتر مرقمة وتختتم منعا للغش.

■ مضمون دفتر اليومية:

يتم في هذه المرحلة تحديد ما لدى المؤسسة وما عليها من إلتزامات، فتبدأ أولاً بالترجيل من الميزانية الافتتاحية إن وجدت إلى دفتر اليومية لتسجل ثانيا جميع العمليات التي تقوم بها في دفتر اليومية، حيث يوضّح هذا الدفتر ما تقوم به المؤسسة من عمليات يومية ويكون التسجل وفق التسلسل الزمني في الصفحة الأولى ويبين مجاميع الصفحة الأولى ترحل إلى الصفحة الموالية وهكذا.

ويأخذ الدفتر اليومية الشكل التالي:

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
XX	XX	من د إلى د شرح العملية	XX	XX

■ المعالجة المحاسبية لعناصر الميزانية في دفتر اليومية:

✓ **عناصر الأصول:** نسجل مكونات الأصول في حالة حيازتها أو ملكها أو قبضها في دفتر اليومية بالزيادة وتعبر عنها محاسبياً من د/ XX وكل تنازل عنها أو تسديد من قيمتها في دفتر اليومية بالنقصان وتعبر عنها محاسبياً إلى د/ XX .

✓ **عناصر الخصوم:** نسجل مكونات الخصوم في حالة إدخال شريك أو الحصول على الديون في دفتر اليومية بالزيادة وتعبر عنها محاسبياً إلى د/ XX وكل إنسحاب شريك أو استرجاع الديون لأصحابها في دفتر اليومية بالنقصان معبراً عنها محاسبياً من د/ XX .

ملاحظة: يعتبر دفتر اليومية المرحلة الثانية ضمن الدورة المحاسبية.

■ أنواع القيود: هناك نوعين: القيود المحاسبية البسيطة وهي القيود التي تتميز بوجود طرفين فقط في العملية الواحدة من طرف مدين والآخر دائن، أما القيود المحاسبية المركبة وهي القيود التي تحتاج في تسجيلاتها إلى أكثر من حسابين.

أمثلة عن دفتر اليومية:

1- الحيازة على شاحنة بمبلغ 80000 دج التسديد بشيك بنكي.

80000	1	من د/ معدات نقل	2182
		إلى د/ البنك	512
80000		حيازة شاحنة بنكي	

2- سحب مبلغ 100000 دج من البنك لتمويل الصندوق

	100000	2	من د/ الصندوق	530
100000			إلى د/ البنك	512
			تمويل الصندوق بالبنك	

3- استلام من الزبون مبلغ 50000 دج نقدًا.

	50000	3	من د/ الصندوق	530
50000			إلى د/ الزبائن	411

4- تسديد المورد المخزونات مبلغ 20000 بشيك بنكي:

	20000	4	من د/ موردوا المخزونات	401
20000			إلى د/ البنك	512
			تسديد للمورد بالبنك	

5- الحيازة على تجهيزات مكتب بمبلغ 30000 سدد نصف بالبنك والباقي على الحساب

	30000	5	من د/ تجهيزات مكتب	2183
15000			إلى د/ البنك	512
15000			إلى ج/ موردو التثبيات	404
			حيازة على تجهيزات مكتب بالبنك ولأجل	

6- الحيازة على أراضي بـ 40000 دج، مباني 50000 دج، التسديد 3/1 المبلغ بشيك بنكي، 3/1 بشيك بريدي والباقي لأجل.

	40000	6	من د/ أراضي	211
	50000		من د/ مباني	213
30000			إلى د/ البنك	512
30000			إلى د/ CCP	515
30000			إلى د/ موردوا التثبيات	404
			حيازة أراضي ومباني والتسديد 3/1 بنك و CCP و 3/1 لأجل	

7-تسديد فاتورة الكهرباء المبلغ 20000 دج، التسديد 2/1 المبلغ نقدا والباقي بشيك بنكي.

7			
	20000	من ح/ مشتريات غير مخزنة من المواد	607
10000		إلى ح/ الصندوق	530
10000		إلى ح/ البنك	512
تسديد فاتورة الكهرباء			

8-دفع مصاريف الإيجار بمبلغ 35000 دج بموجب شيك مصرفي:

8			
	35000	من ح/ مصاريف الإيجار	613
35000		إلى ح/ الجاري البريدي	515
تسديد مصاريف الإيجار بالبنك			

9-سددت المؤسسة فاتورة الهاتف نقداً ب 30000 دج

9			
	30000	من ح/ مصاريف الهاتف	626
30000		إلى ح/ الصندوق	530
تركيب الهاتف بالبنك			

10- ركبّت المؤسسة الهاتف بقيمة 18000 دج بشيك بنكي

10			
	18000	من ح/ تجهيزات مكتب	2183
18000		إلى ح/ البنك	512
تركيب الهاتف نقدا			

11- قامت المؤسسة بتركيب الكهرباء والغاز في ورشات الإنتاج بقيمة 12000 دج سدّدت نقدا

11			
	12000	من ح/ معدات صناعية	215
12000		إلى ح/ الصندوق	530
تركيب الكهرباء والغاز بالورشة نقداً			

مثال: خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1-الحياسة على المباني 20000 ، معدات النقل 30000 دج، التسديد بموجب شيك بنكي.

2-تمويل ح.ج.ب بمبلغ 10000 دج عن طريق البنك.

3-الحياسة على مواد التعبئة والتغليف 10000 على الحساب.

4-تحصلت المؤسسة من بنك البركة على قرضاً 20000 دج ووضعه في ح.ج.ب

5-سدّد الزبائن مبلغ 5000 نقداً.

6- دفع مصاريف الإشهار مبلغ 15000 بموجب شيك بريدي.

7- الحيازة على أراضي بمبلغ 20000 دج بموجب شيك بريدي.

8- تسديد لمورد التثبيات مبلغ 12000 دج بموجب شيك بنكي.

9- قبض إيرادات مالية بقيمة 10000 بموجب شيك بنكي.

مع العلم كانت عناصر الميزانية الافتتاحية لمؤسسة النجاح كالتالي:

أراضي 50000، مباني 40000، معدات صناعة 30000، بضاعة 12000، مواد أولية 10000، زبائن 20000، بنك 300000، ح.ج.ب 200000، صندوق 1500000، قروض بنكية 30000، موردو التثبيات 70000، موردو المخزونات 60000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية في 2018/1/2؟

- تسجيل كل العمليات اللازمة في دفتر اليومية؟

- إعداد الميزانية الختامية؟

2018/01/2

الخطوة 1: الميزانية

المبالغ	الخصوم	رقم الحساب	المبلغ	الأصول	رقم الحساب
	<u>الأموال الخاصة:</u>			<u>الأصول غير الجارية:</u>	
652000	رأس المال	101	50000	الأراضي	211
	<u>الخصوم غير جارية</u>		40000	مباني	213
30000	قروض بنكية	164	30000	معدات صناعية	215
	<u>الخصوم الجارية:</u>			<u>الأصول الجارية:</u>	
70000	موردو التثبيات	404	12000	البضاعة	30
60000	موردو المخزونات	401	10000	مواد ولوازم	31
			20000	زبائن	411
			300000	بنك	512
			200000	CCP	515
			150000	الصندوق	530
812000	الخصوم	Σ	812000	الأصول	Σ

2018/01/2

812000	812000	من ح/ الأصول إلى ح/ الخصوم	1.4	2.3.4.5
		1		213
	20000	من ح/ مباني		2182
	30000	من ح/ معدات نقل	512	
50000		إلى ح/ البنك		
	10000	من ح/ CCP		515
10000		إلى ح/ البنك	512	
		3		
	10000	من ح/ مواد التعبئة والتغليف		2186
10000		إلى ح/ موردو التثبيتات	404	
		4		515
	20000	من ح/ ج ج ب	164	
20000		إلى ح/ قروض مصرفية		
		5		530
	5000	من ح/ الصندوق	411	
5000		إلى ح/ الزبائن		
		6		623
	15000	من ح/ مصاريف الإشهار	515	
15000		إلى ح/ جاري بريدي		
		7		211
	20000	من ح/ أراضي	515	
20000		إلى ح/ جاري بريدي		
		8		404
	12000	من ح/ موردو التثبيتات	512	
12000		إلى ح/ البنك		
		9		512
	10000	من ح/ البنك	76	
10000		إلى ح/ الإيرادات المالية		

الميزانية الختامية 2018/12/31

المبلغ	الخصوم	رقم الحساب	المبلغ	الأصول	رقم الحساب
	<u>الأموال الخاصة:</u>			<u>الأصول غير الجارية:</u>	
652000	رأس المال	101	70000	أراضي	211
(5000)	نتيجة (خسارة)	129	60000	مباني	213
	<u>الخصوم غير جارية:</u>		30000	معدات صناعية	215
5000	قروض بنكية	164	30000	معدات نقل	2182
	<u>الخصوم الجارية:</u>		10000	مواد التعبئة والتغليف	2186
68000	موردوا التثبيتات	404		<u>الأصول الجارية:</u>	
60000	موردوا المخزونات	401	12000	بضاعة	30
			10000	مواد ولوازم	31
			15000	زبائن	411
			238000	البنك	512
			195000	CCP	515
			155000	ص	530
825000	Σ الخصوم	.	825000	Σ الأصول	

2-3- دفتر الأستاذ (الحساب) (Le Grand Livre (Le Compte))

سوف نتطرق لهذا الدفتر من خلال العناصر الموالية:

▪ تعريف دفتر الأستاذ:

- هو دفتر قانوني، وهو المفهوم الأساسي للمحاسبة بتصويره وتسجيل مجموعة من العمليات.
- هو عداد يسجل فيه كلّ التدفقات الحقيقية والمالية في وقت معين ليظهر فيه جميع العمليات على شكل حساب خاص به وتبحث عن الرصيد.
- هو جدول على شكل T الصغير ينقسم إلى قسمين:
 - ✓ الجانب الأيمن هو الجانب مدين.
 - ✓ الجانب الأيسر هو الجانب دائن.

ويمكن تصوير نموذج لحساب ما:

دائن		اسم الحساب		مدين	
المبلغ	البيان	تاريخ العملية	المبلغ	البيان	رقم العملية

يبين لنا دفتر الأستاذ حركة كل حساب على حدا ويفصل لنا الحركات المالية التي طرأت على ذلك الحساب من أجل معرفة وضعيته في لحظة زمنية معينة.

■ مضمون دفتر الأستاذ:

يحتوي هذا الدفتر على العمليات التي سجلت سابقا في دفتر اليومية، فيتم ترحيلها إلى هذا الدفتر، وذلك يفتح كل حسابات على حدة، أيّ الحساب بحساب. وقد يكون الترحيل في نهاية اليوم أو الأسبوع، وهذا حتى يعبر عن سلامة النظام المحاسبي وتسهيل إيجاد الحساب. مع العلم أن المؤسسات غير ملزمة بمسك دفاتر الأستاذ، بل أنها مجبرة بمسك دفتر اليومية والجرد.

■ فوائد مسك دفتر الأستاذ:

وتتمثل في عدة فوائد ومنها:

✓ معرفة العمليات ذات طبيعة واحدة وما هو مبلغ التحصيلات والتسديدات المؤسسة.

✓ المساعدة على إعداد القوائم المالية.

✓ تبحث عن حوصلة آثار العمليات من طبيعة واحدة أي إيجاد الرصيد ونوعه.

■ قاعدة (ميكانيزمات) التسجيل في الحساب:

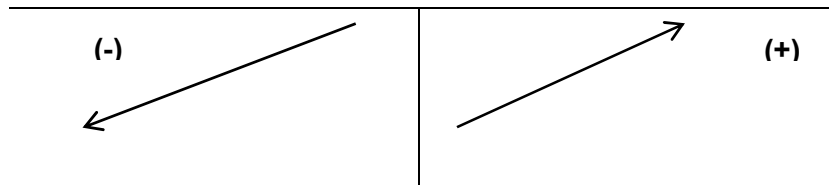
عند التسجيل في دفتر الأستاذ وفق قواعد المحاسبة¹ المتعارف عليها، لابد من تمييز بين عناصر الميزانية كما يلي:

✓ أصول الميزانية: هي حساباتها آخذة (تتحصل) فنجعلها مدينة بقيمة الزيادة ودائنة بقيمة النقص، إلا

باستثناء بعض منها أي كل حسابات الأصول، التي تنتمي إلى الميزانية تزيد وتنقص حسب موقعها في الميزانية.

فصنف 6 لحسابات النفقات تتبع نفس ميكانيزمات للزيادة والنقصان لأصول الميزانية، كما هو موضح في الشكل الموالي:

مدين (+) ح/ الأصول (2، 3، 4، 5) + 6 دائن (-)

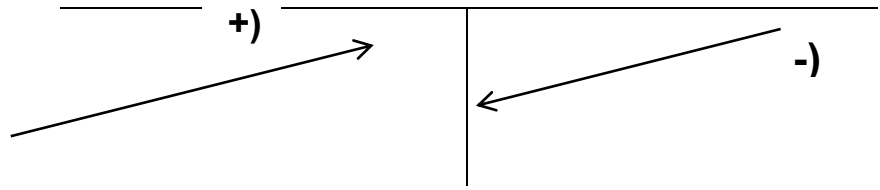


✓ خصوم الميزانية: هي حسابات (معطاة) فتجعلها دائنة بقيمة الزيادة ومدينة بقيمة النقص إلا باستثناء بعض منها، أي كل حسابات الخصوم تتبع في الزيادة والنقصان حسب موقعها في الميزانية.

فصنف 7 لحسابات النواتج تتبع نفس ميكانيزمات للزيادة والنقصان لخصوم الميزانية، كما هو موضح في الشكل التالي:

¹- charlotte disle et autres, op- cit, p: 58.

مدين (-) ح/ الخصوم (1، 4) + 7 دائن (+)



▪ مفهوم الرصيد وأنواعه:

بعد ترحيل العمليات من دفتر اليومية وتصويرها في دفتر الأستاذ على الحدة، لابد من بحث عن إيجاد الرصيد ومعرفة نوع هذا الرصيد، ونعرف بالرصيد هو ذلك الفرق الناتج بين مجاميع المبالغ المدينة والدائنة، ويتفرع إلى 03 أنواع من الأرصدة:

✓ يدعى برصيد مدين إذا كان \sum المدين أكبر من \sum دائن يسجل في جهة دائن الأصغر لتوازن بين الجهتين لأصناف (2، 3، 4، 5) + 6

✓ يدعى برصيد دائن إذا كان \sum المدين أصغر من \sum دائن ويسجل في جهة مدين الأصغر لتوازن بين الجهتين لأصناف (1، 4) + 7

✓ يدعى رصيد معدوم إذا كان \sum المدين = \sum الدائن الذي رصيده معدوم = 0

ملاحظة: عناصر أصول الميزانية + صنف 6 أرصدها مدينة. باستثناء بعض الحسابات، أما عناصر خصوم الميزانية + صنف 7 أرصدها دائنة، باستثناء بعض الحسابات.

▪ إقفال الحسابات:

بعد حساب ومعرفة نوع الرصيد لابد من إقفال الحسابات كلها على حدة، يعني استخراج الرصيد وإظهار أن كل الحسابات مقفولة، بحيث يسجل رصيد الحساب في الطرف الأصغر وينسب إلى الطرف الأكبر لعملية التوازن بين الطرفين.

ملاحظة:

- الحسابات ذات الرصيد المدين ترحل إلى الحسابات أصول الميزانية الختامية.
- الحسابات ذات الرصيد الدائن ترحل إلى حسابات خصوم الميزانية الختامية.
- الحسابات ذات الرصيد معدوم لا ترحل، أي لا تظهر في الميزانية الختامية.
- قبل ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ أن نرحل أولاً رصيد أول مدة في جهة مدين إذا كان ضمن أصول الميزانية (2، 3، 4، 5)، ويسجل في جهة الدائن إذا كان ضمن خصوم الميزانية (1، 4).

أمثلة حول دفتر الأستاذ:

1- قامت مؤسسة بحيازة مبنى بقيمة 10000 دج وسدد بشيك بنكي

مدین (+) ح/ 512	دائن (-)	مدین (+) ح/ 213	دائن (-)
10000		10000	

مع العلم كان التسجيل كما يلي:

213	من ح/ مباني	10000	
512	إلى ح/ البنك	10000	

2- قامت مؤسسة بحيازة على معدات نقل بمبلغ 30000 دج وسدد نصف بشيك بنكي والباقي بشيك بريدي

م (+) ح/ 2182	د (-)	م (+) ح/ 512	د (-)	م (+) ح/ 515	د (-)
30000	30000 ر.م	15000	15000 ر.د	15000	15000 ر.د
30000	30000	15000	15000	15000	15000

ملاحظة: أرصدة دائنة لعدم وجود رصيد أول مدة بالإضافة للعمليات المستقلة.

3- سحب مبلغ 100.000 دج من البنك لتمويل الصندوق

م (+) ح/ 512	د (-)	م (+) ح/ 530	د (-)
100000	100000 ر.د	100000	100000 ر.م
100000	100000	100000	100000

4- استلام من الزبائن مبلغ 50000 دج نقداً

م (+) ح/ 411	د (-)	م (+) ح/ 530	د (-)
50000	50000 ر.د	50000	50000 ر.م
50000	50000	50000	50000

5- تسديد لمورد الاستثمار المبلغ 40000 نصف المبلغ بشيك بنكي

م (+) ح/404 (-) د		م (+) ح/512 (-) د	
40000	20000	20000	ر.د 20000
	ر.د 20000		
40000	40000	20000	20000

6- الحيازة على شاحنة المبلغ 80000 التسديد نصف شيك بنكي

م (+) ح/2182 (-) د		م (+) ح/512 (-) د		م (+) ح/404 (-) د	
80000	80000	40000	ر.د 40000	40000	ر.د 40000
	80000		40000		40000
80000	80000	40000	40000	40000	40000

7- اقتضت المؤسسة من القرض الشعبي الجزائري مبلغ 10000 دج وضعت نصفه في البنك والباقي لحيازة عل معدات مكتب.

م (+) ح/164 (-) د		م (+) ح/2183 (-) د		م (+) ح/512 (-) د	
10000	ر.د 10000	5000	ر.م 5000	5000	ر.م 5000
	10000		5000		5000
10000	10000	5000	5000	5000	5000

8- تسديد فاتورة الكهرباء المبلغ 20000 دج، التسديد $\frac{1}{2}$ المبلغ نقداً والباقي بشيك بنكي

م (+) ح/607 (-) د		م (+) ح/530 (-) د		م (+) ح/512 (-) د	
20000	20000	10000	ر.د 10000	10000	ر.د 10000
	20000		10000		10000
20000	20000	10000	10000	10000	10000

9- قرض مبلغه 20000 من بنك البركة ووضعه في رصيد الشركة بالبنك الوطني الجزائري

م (+) ح/164 (-) د		م (+) ح/512 (-) د	
20000	ر.د 20000	20000	ر.م 20000
	20000		20000
20000	20000	20000	20000

10- تمويل مبلغ 60000 دج من الحساب جاري البريدي إلى البنك

م (+) ح/515 (-) د		م (+) ح/512 (-) د	
ر.د	60000	60000	60000 م
	60000	60000	60000

11- لتكن لديك البيانات التالية المتعلقة بشهر مارس لحساب البنك:

3/1- رصيد أول مدة 100.000 د.ج.

3/4- شراء مواد أولية بقيمة 40000 دج عن طريق البنك.

3/6- حيازة على معدّات إنتاج بمبلغ 15000 دج بشيك بنكي.

3/8- قبض من الزبائن قيمة 40000 دج بشيك بنكي.

3/12- سدد ديون ب 12.000 دج بشيك

المطلوب: إعداد ح' البنك في نهاية شهر مارس

ح/512

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
4000	شراء مواد أولية	3/4	100.000	رصيد أول مدة	3/1
15000	معدّات إنتاج	3/6	40.000	قبض من الزبائن	3/8
12000	سدد الديون	3/12			
109000	رصيد نهاية المدة	3/31			
140.000	Σ	.	140.000	Σ	

12- إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة في شهر جانفي لحساب البنك وإعداد حسابه؟

1/1- إحضار رأس المال بقيمة 200000 د.ج.

1/8- طلب قرض من البنك من أجل تمويل الآلات الصناعية 100000

1/16- حيازة على معدّات وأدوات مكتبية بمبلغ 48000 دج بينك.

1/26- تسديد ديون مالية عن طريق البنك بقيمة 12000 دج

28- شراء بضاعة بقيمة 140.000 وسددت بالبنك.

30- بيع بضاعة نقدا بقيمة 30000 د.ج.

ح/ 512

التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
1-1	رصيد أول مدة	200.000	1/16	حيازة على معدات	48000
			1/26	تسديد ديون	12000
			1/28	شراء بضاعة	140.000

13-إليك حساب الصندوق التالي:

دائن (-)

ح/ 530

مدين (+)

التاريخ	اسم الحساب	المبالغ	التاريخ	اسم الحساب	المبالغ
1/4	مبيعات نقدا	260	1/2	رصيد أول مدة	1270
1/8	دفع للمورد	300	1/5	تمويل البنك	200
1/10	سحب من ح.ج.ب	80	1/6	شراء بضائع نقداً	140
1/15	تغطية مصاريف متنوعة	50	1/12	تغطية مصاريف التأمين	20
	دفع المورد	180	1/19	تسديد من الزبائن	145
1/21		905			
	∑ المدين	1775		∑ الدائن	1775

المطلوب:

1-إعداد حساب الصندوق من جديد؟

2-ما تعليقك على طريقة إعداد الحساب؟

1 اعداد حساب الصندوق.

دائن (-)

ح/ 530

مدين (+)

التاريخ	اسم الحساب	المبالغ	التاريخ	اسم الحساب	المبالغ
1/2	رصيد أول مدة	1270	1/5	تمويل البنك	200
1/4	مبيعات نقدا	260	1/6	شراء بضائع نقداً	140
1/10	سحب من ح.ج.ب	80	1/8	دفع للمورد	300
1/19	تسديد من الزبائن	145	1/12	تغطية مصاريف التأمين	20
			1/15	تغطية مصاريف متنوعة	50
			1/21	دفع للمورد	180
	المجاميع	1955		المجاميع	1955

2-تعليق حول إعداد الحساب:

حتى يتم تصحيح د/ 530 لا بد من إتباع الخطوات المتسلسلة كالتالي:

- نبدأ أولاً بأخذ بعين الاعتبار للتواريخ ثم نطبق قاعدة ترحيل عناصر الميزانية إلى دفتر الأستاذ.
- رصيد أول مدة لحد 530 أن يسجل في جهة مدين في البداية دوما.
- وفي كل عمليات التي لها تدفق لهذا الحساب بالزيادة يسجل في جهة مدين (+) كالعمليات 1/4، 1/10، 1/19.

- وكلّ العمليات التي لها تدفق خارجي من هذا الحساب بالنقصان يسجل في جهة دائن

(-) كالعمليات 1/5، 1/6، 1/8، 1/12، 1/15، 1/21.

*ولا ننسى أن د' 530 هو ضمن أصول الميزانية، لا بد أن يكون رصيده مديناً.

2-4 ميزان المراجعة:

يمكن تناوله من خلال النقاط الرئيسية التالية:

▪ تعريف ميزان المراجعة:

- ✓ - هو عبارة عن قائمة تحتوي على مجاميع دفتر اليومية وأرصدة دفتر الأستاذ المفتوحة على مستوى المؤسسة.
- ✓ - هو عبارة عن جدول تلخيصي للمراحل السابقة ويحتوي على عناصر الميزانية وحسابات التسيير.
- ✓ - هو وسيلة مراقبة الحسابات.
- ✓ - هو وسيلة لقياس التوازن الحسابي لفترة زمنية معينة.

ويأخذ ميزان المراجعة الشكل النموذجي التالي:

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		

▪ الفائدة من إعداد ميزان المراجعة:

يمكن أن نلخص فوائده في النقاط التالية:

- ✓ -التأكد بصفة دورية عن صحة الحسابات أي صحة تطبيق القيد والترحيل والترصيد.
- ✓ -يكون تمهيد لحساب أو تصوير جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية .
- ✓ -مجاميع المدينة = المجاميع الدائنة
- ✓ -أرصدة المدينة = أرصدة الدائنة .

- ✓ -مجاميع ميزان المراجعة = مجاميع دفتر اليومية.
- ✓ -أرصدة ميزان المراجعة = مجاميع أرصدة دفتر الأستاذ.
- ✓ -يعطي نتائج مؤقتة لهذا يجب إعادة النظر فيه لتسوية الوضعية.
- ✓ تعد خلال السنة المالية.
- ✓ -يشمل ميزان المراجعة على الحسابات من الصنف 1 إلى غاية الصنف 07.
- ✓ -وسيلة أو أداة مراقبة محاسبية ووسيلة التحليل.
- ✓ -تشخيص الأخطاء وحذفها.

■ أنواع ميزان المراجعة:

- ✓ ميزان المراجعة قبل الجرد : يعبر عن جدول يتم إعداده بصفة دورية وعمل يومي بعد متابعة الخطوات المحاسبية المتسلسلة أي من التسجيل اليومي في دفتر اليومية ثم إجراء الترحيل إلى دفتر الأستاذ ثم إلى ميزان المراجعة قبل الجرد وتتم فيه التأكد من صحة المعلومات والحسابات.
- ✓ ميزان المراجعة بعد الجرد: بعد نهاية من الأعمال اليومية للمحاسبة من الجانب إعادة النظر في التسجيل وتصحيح الأخطاء وقيود التسوية اليومية، تأتي الخطوات الجردية والتي تعبر هذه الأخيرة عن العمليات الهامة في المحاسبة التي تقوم بها المؤسسة لعملية الجرد عند نهاية الدورة المحاسبية عادة تكون مرة واحدة في نهاية كل سنة لجرد مجموع ممتلكات المؤسسة وذلك يتم بمقارنة ما هو مدون في دفاتر المؤسسة مع ما هو موجود فعلا ثم تسوية الفروقات إن وجدت وأخيرا يمكن إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.

يعرف الجرد هو الفرق الناتج عن مقارنة ما هو مسجل بالدفاتر الجرد المحاسبي وبما هو موجود فعلا لجرد المادي الفعلي أي تسوية الوضعية لجعل الدفاتر المحاسبية توافق ما هو موجود في الواقع، وهذا الميزان يعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية .

مثال: تابع للتمرين السابق لدرس دفتر اليومية صفحة 31 لإعداد ميزان المراجعة والذي يتلخص في الجدول التالي:

الأرصدة		المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
652000	-	652000	-	رأس المال	1
50000	-	50000	-	قروض بنكية	164
-	70000	-	70000	الأراضي	211
-	60000	-	60000	مباني	213
-	30000	-	30000	معدات صناعية	215
-	30000	-	30000	معدات نقل	2182
-	10000	-	10000	مواد التعبئة والتغليف	2186
-	12000	-	12000	بضاعة	30
-	10000	-	10000	مواد أولية	31
-	15000	5000	20000	زبائن	411
-	238000	72000	310000	البنك	512
-	195000	35000	230000	ح.ج.ب	515
-	155000	-	155000	ص	530
68000	-	80000	12000	موردو	404
60000	-	60000	-	موردو المخزونات	401
-	15000	-	15000	مصاريف الإشهار	623
10000	-	10000	-	نواتج مالية	768
840000	840000	964000	964000	المجاميع	

مثال: بدأت المؤسسة نشاطها في 2017/01/02 بالعناصر التالية: معدات صناعية 40000، مواد أولية 10000 دج، مباني 50000، بضاعة 10000، موردو التثبيبات 20000، الزبائن 40000، بنك 160000، قروض بنكية 50000 دج. ثم قامت المؤسسة بالعمليات التالية في شهر أكتوبر 2018:

10/2: تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق بقيمة 20000 دج

10/8: قبضت المؤسسة من الزبائن مبلغ 10000 دج بشيك بنكي

10/16: سدرت مبلغ 20000 دج من القروض البنكية بشيك بنكي

10/20: تحصلت المؤسسة على إيرادات مالية بقيمة 15000 بموجب شيك بنكي

10/22: الحيابة على قطعة أرض بقيمة 50000 دج على الحساب

10/26: سددت فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 8000 دج بشيك بنكي

10/28: سددت كل ما لديها من الديون بشيك بنكي

10/30: سددت أجور العمال بشيك بنكي 20000 دج

المطلوب: إعداد وتسجيل العمليات وفق الخطوات المحاسبية المدروسة.

240000	1*الأموال الخاصة 101 رأس المال	50000	الأصول غير الجارية:
		40000	213 مباني
			215 معدات صناعية
50000	الخصوم غير جارية: 164 قروض بنكية	10000	الأصول الجارية:
		10000	30 بضاعة
		40000	31 مواد أولية
20000	الخصوم الجارية: 404 موردو التثبيات	160000	411 الزبائن
			512 البنك
310000	∑ الخصوم	310000	∑ الأصول

الخطوة 2: دفتر اليومية

2018/01/02			
310000	310000	من د/ الأصول إلى د/ الخصوم	2.3.4.5
		10/02	1.4
20000	20000	من د/ الصندوق إلى د/ البنك	530
		10/08	512
10000	10000	من د/ البنك إلى د/ الزبائن	512
		10/16	411
20000	20000	من د/ القروض المصرفية إلى د/ البنك	164
		10/20	512
15000	15000	من د/ البنك إلى د/ إيرادات مالية	512
		10/22	768
50000	50000	من د/ الأراضي إلى د/ موردو التثبيات	211
		10/26	404
8000	8000	من د/ مشتريات غير مخزنة من المواد إلى د/ البنك	607
			512

		10/28	512	631
20000	20000	من د/ أجور العاملين إلى د/ البنك		
		10/30		
70000	70000	من د/ موردو التثبيات إلى د/ البنك	512	404
523000	523000			

الخطوة 3: دفتر الأستاذ

(-) 215 / (+)	(-) 213 / (+)	(-) 211 / (+)																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">40000 ر.م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">40000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">40000</td> <td style="text-align: center;">40000</td> </tr> </table>	40000 ر.م	40000	40000	40000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">50000 ر.م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">50000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50000</td> <td style="text-align: center;">50000</td> </tr> </table>	50000 ر.م	50000	50000	50000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">50000 ر.م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">50000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50000</td> <td style="text-align: center;">50000</td> </tr> </table>	50000 ر.م	50000	50000	50000												
40000 ر.م	40000																									
40000	40000																									
50000 ر.م	50000																									
50000	50000																									
50000 ر.م	50000																									
50000	50000																									
(-) 512 / (+)	(-) 411 / (+)	(-) 31 / (+)																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">20000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">160000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">20000</td> <td style="text-align: center;">10000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">8000</td> <td style="text-align: center;">15000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">70000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">20000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">47000 ر.م</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">185000</td> <td style="text-align: center;">185000</td> </tr> </table>	20000	160000	20000	10000	8000	15000	70000		20000		47000 ر.م		185000	185000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">10000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">40000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">30000 ر.م</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">40000</td> <td style="text-align: center;">40000</td> </tr> </table>	10000	40000	30000 ر.م		40000	40000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">10000 ر.م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">10000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">10000</td> <td style="text-align: center;">10000</td> </tr> </table>	10000 ر.م	10000	10000	10000
20000	160000																									
20000	10000																									
8000	15000																									
70000																										
20000																										
47000 ر.م																										
185000	185000																									
10000	40000																									
30000 ر.م																										
40000	40000																									
10000 ر.م	10000																									
10000	10000																									
(-) 101 د (+) م	(-) 404 د (+) م	(-) 164 د (+) م																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">240000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">240000 ر.د</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">240000</td> <td style="text-align: center;">240000</td> </tr> </table>	240000	240000 ر.د	240000	240000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">20000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">70000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50000</td> <td style="text-align: center;">50000</td> </tr> </table>	20000	70000	50000	50000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">50000</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">20000</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50000</td> <td style="text-align: center;">30000 ر.د</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50000</td> <td style="text-align: center;">50000</td> </tr> </table>	50000	20000	50000	30000 ر.د	50000	50000										
240000	240000 ر.د																									
240000	240000																									
20000	70000																									
50000	50000																									
50000	20000																									
50000	30000 ر.د																									
50000	50000																									

الخطوة 4: ميزان المراجعة

الأرصدة		المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
240000	-	240000	-	رأس المال	101
-	50000	-	50000	الأراضي	211
-	50000	-	50000	مباني	213
-	40000	-	40000	معدات صناعية	215
-	10000	-	10000	بضاعة	30
-	10000	-	10000	مواد أولية	31
-	30000	10000	40000	زبائن	411
-	47000	138000	185000	البنك	512
-	20000	-	20000	الصندوق	53
30000	-	5000	20000	قروض مصرفية	164
-	-	70000	70000	موردو التثبيتات	404
-	8000	-	8000	مشتريات غير مخزنة	607
-	20000	-	20000	أجور العاملين	631
15000	-	15000	-	إيرادات مالية	76
285000	285000	523000	523000	المجاميع	

2-5- جدول حسابات النتائج :

يمثل هذا الجدول من أهم القوائم المالية التي يجب إعداده في نهاية كل الدورة المالية، ومن خلاله يتم توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولاً إلى إيجاد نتيجة الدورة لتلك العمليات، وذلك عن طريق طرح: \sum المنتجات من \sum التكاليف.

نتيجة الدورة = \sum الإيرادات (صنف 7) - \sum التكاليف (صنف 6)

والهدف من هذه الحسابات هو معرفة نتيجة الدورة، ويعتبر في الخطوة الخامسة ضمن الخطوات المحاسبية.

تكملة مثال موجود في ص 31:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
76	نواتج مالية	10000
623	مصاريف الإشهار	15000
129	نتيجة الدورة (خسارة)	(5000)

ملاحظة:

- لحساب النتيجة عن طريق :
- الميزانية الختامية: الفرق بين المجاميع عناصر الأصول والخصوم
- حسابات التسيير: الفرق بين النواتج (حـ 7) والتكاليف (حـ 6)
- قسم النظام المحاسبي المالي أصناف الحسابات إلى فئتين:
 - حسابات الميزانية: (1، 2، 3، 4، 5).
 - حسابات التسيير: (6، 7).
- تابع للتمرين السابق في ص: 43.

المبلغ	اسم الحساب	رقم الحساب
15000	إيرادات مالية	76
8000	مشتريات غير مخزنة	607
20000	أجور العمال	631
13000	نتيجة الدورة (خسارة)	129

2- 6: الميزانية الختامية

تكملة مثال ص 43.

الخصوم

2018/10/03

الأصول

240000	1*الأموال الخاصة	50000	الأصول غير الجارية:
(13000)	101 رأس المال	50000	211 الأراضي
	129 نتيجة الدورة (خسارة)	40000	213 مباني
	الخصوم غير جارية:		215 معدات صناعية
30000	164 قروض مصرفية	10000	الأصول الجارية:
		10000	30 بضاعة
		30000	31 مواد أولية
		47000	411 الزبائن
		20000	512 البنك
			53 الصندوق
257000	∑ الخصوم	257000	∑ الأصول

V- دراسة أصناف الحسابات المدونة بالنظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي على سبعة (07) أصناف التي تنفرع إلى الحسابات:

- 1: حسابات رؤوس الأموال .
 - 2: حسابات التثبيات الأصول الثابتة أو الأصول غير الجارية.
 - 3: حسابات المخزون والمخزونات الجاري حسابها.
 - 4: حسابات الغير.
 - 5: الحسابات المالية.
 - 6: حسابات الأعباء.
 - 7: حسابات المنتوجات .
 - 8،9،10: تترك الحرية للمؤسسات في استخدامهم من أجل تسجيل العمليات الخاصة.
- ف نجد النظام المحاسبي المالي صنف هذه الأصناف إلى صنفين:
- حسابات الميزانية : الأصناف 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 .
- حسابات التسيير : الأصناف 6 ، 7 .

الصف 01 : حسابات رؤوس الأموال

هو الصف الذي يدون في جهة خصوم الميزانية في المرتبة الأولى، ويعتبر من أهم موارد تمويل المؤسسة، وكما يتفرع إلى عدة حسابات وعن طريقه نقوم بدراسة تأسيس الشركة الجماعية والفردية.

أولاً: تعريف الأموال الخاصة:

يعبر عن مصادر التمويل التي ساهم فيها صاحب المؤسسة أو أصحاب المؤسسة. أو أبقتها تحت تصرفها بصفة دائمة و هي ملزمة إرجاعها، من خلال هذا التعريف نميز بين مصدرين لتمويل المؤسسة:

1- مصادر داخلية : متمثلة في مجموع وسائل الأموال الخاصة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة المتمثلة في الاحتياطات و الأرباح المجمدة .

2- مصادر خارجية: و هي متمثلة في مجموع وسائل الأموال الخاصة الموضوعة من طرف صاحب المؤسسة أو شركائها لغرض تأسيسها كالقروض و الديون المستحقة استرجاعها.

ويتفرع هذا الحساب إلى عدة حسابات رئيسية و حسابات الفرعية التالية:

د/ 10 رأس المال و الاحتياطات و ما شابه لذلك، د/ 101 رأس المال الصادر، رأس مال الشركة، أموال استغلال ، د/ 103 العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة، د/ 104 فارق التقييم، د/ 105 فارق إعادة التقييم، د/ 106 الاحتياطات القانونية الأساسية، العادية و المقننة، د/ 107 فارق المعادلة، د/ 108 حساب المشغل، د/ 109 رأس المال المكتب غير المستعان به، د/ 11 الترحيل من جديد، د/ 12 نتيجة السنة المالية، د/ 13 الحواصل و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال، د/ 15 المؤونات للأعباء ، د/ 16 الافتراضات و الديون المماثلة، د/ 17 الديون المرتبطة بالمساهمات، د/ 18 حساب الارتباط الخاص بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة، د/ 19 متاح.

ثانياً: دراسة حساب رأس المال وتأسيس الشركة:

بموجب النظام المحاسبي المالي يختلف حساب رأس المال حسب الشكل القانوني و طبيعة الكيان. و عليه ضرورة ملائمة الحسابات مع الوضع القانوني، و لهذا بعد تأسيس المؤسسة أن تميز بين نوعين: تأسيس مؤسسة فردية، تأسيس مؤسسة الشركاء.

1- تأسيس مؤسسة فردية:

▪ في بداية السنة يستخدم ح/101 و الذي يدعى بأموال استغلال و يسجل فيه مختلف عناصر موجودات التي وضعها لمصلحة المؤسسة الفردية، ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين: د/ 2، 3، 4 إلى د/ 101

- أثناء السنة: يظهر لنا د/108 و يدعى بحساب المستغل، أثناء نشاطه يسجل مختلف العمليات التي تتم خلال الدورة المالية بين المؤسسة و المستغل بحيث يمكن أن نجعله مدينا أو دائنا في الحالتين: حالة المدفوعات و حالة المسحوبات. أي مدينا بقيمة السحب ودائنا بقيمة الدفع.
- حالة المدفوعات: يسجل في حالة دائن و يستقبل كل عمليات التنازل عن اصل يملكه لصالح المؤسسة أو دفع مصاريف تخص المؤسسة من حسابه الخاص أو حيازة عن أصل المؤسسة من أموال الشخصية و يظهر في القيد التالي:

من د/ 2، 3، 4، 5، 6 إلى د/ 108

أمثلة حول حالة المدفوعات:

1: سدد التاجر (المستغل) فاتورة الهاتف تخصص المؤسسة بقيمة 12.000 دج من حسابه الخاص.

626	من ح/ مصاريف الهاتف إلى ح/ المستغل	108	12000	12000
-----	---------------------------------------	-----	-------	-------

2: قام المستغل بالحيازة على أغلفة متداولة بقيمة 15.000 لمؤسسة من أمواله الشخصية .

2186	من ح/ أغلفة متداولة إلى ح/ المستغل	108	15000	15000
------	---------------------------------------	-----	-------	-------

3: تنازل التاجر عن معدات نقل بمبلغ 10.000 دج لصالح المؤسسة .

2182	من ح/ معدات نقل إلى ح/ المستغل	108	10000	10000
------	-----------------------------------	-----	-------	-------

4: تنازل التاجر عن معدات نقل بمبلغ 10000 دج لصالح المؤسسة .

لا تسجل

- حالة المسحوبات : يسجل د/108 في جهة المدين، يقابله كل العمليات السحب اصل من أصوله لاستعماله الشخصي و عند قبض من الزبائن و استعماله الشخصي. من د/ المستغل إلى د/ 2، 3، 4.

أمثلة حول حالة المسحوبات:

1: تحصل التاجر الفردي (المستغل) على قرض من البنك بقيمة 50.000 دج لتوسيع نشاطه ، وضع النصف في حسابه البنكي و النصف الآخر لاستعماله الشخصي.

	25000	من ح/ البنك	2182
	25000	من ح/ المستغل	108
50000		إلى ح/ قروض بنكية	164

2: قبض صاحب المؤسسة قيمة 10.000 دج من الزبون و استعمل لمصلحة المؤسسة.

	10000	من ح/ المستغل	108
10000		إلى ح/ الزبائن	411

3: سحب بضاعة بقيمة 1000 دج لاستعماله الشخصي.

	1000	من ح/ المستغل	108
1000		إلى ح/ البضاعة	30

▪ في نهاية السنة : لا يظهر ح/108 لابد من ترصيده بمعرفة نوع رصيده ، اذا كان رصيده في نهاية السنة مدين، يصبح دائن و يرصد بحساب أموال الاستغلال (ح/101) .

من ح/ 101 إلى ح/108

اذا كان رصيده دائن يصبح مدين : من ح/ 108 إلى ح/101

مثال : نفس الأمثلة السابقة في حالتها المدفوعات و المسحوبات

م (+) ح/108	د (-)
25.000	12.000
10.000	15.000
1000	
ر.د 1000	
37000	37000

و تسجل محاسبيا كما يلي:

12/31 ن

1000	1000	من د/ المستغل إلى د/ أموال الاستغلال	101	108
------	------	---	-----	-----

2- تأسيس مؤسسة الشركاء (مؤسسة جماعية) :

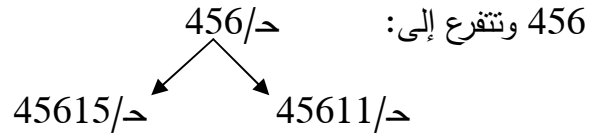
يمثل د/ 101 القيمة النظامية للحصص أو للأسهم التي ساهم بها أصحاب الشركة أو انه يمثل رأس مال الشركة ذات قيمة قانونية أساسية للحصص التي ساهم بها الشركاء بمعنى آخر د/ 101 يساوي عدد الأسهم (حصص) مضروبة في القيمة الاسمية لكل سهم .

- القيمة الإسمية : هي قيمة الصك الورقة التجارية المدونة عند إصدارها .

د/101 = عدد الأسهم (الحصص) x القيمة الاسمية لكل سهم]

$$\text{عدد الأسهم} = \frac{101 \text{ د/}}{\text{القيمة الاسمية لكل سهم}}$$

عند تأسيس المؤسسة الجماعية يتطلب حضور المساهمات من قبل المساهمين وتأخذ مساهمات رقم د/

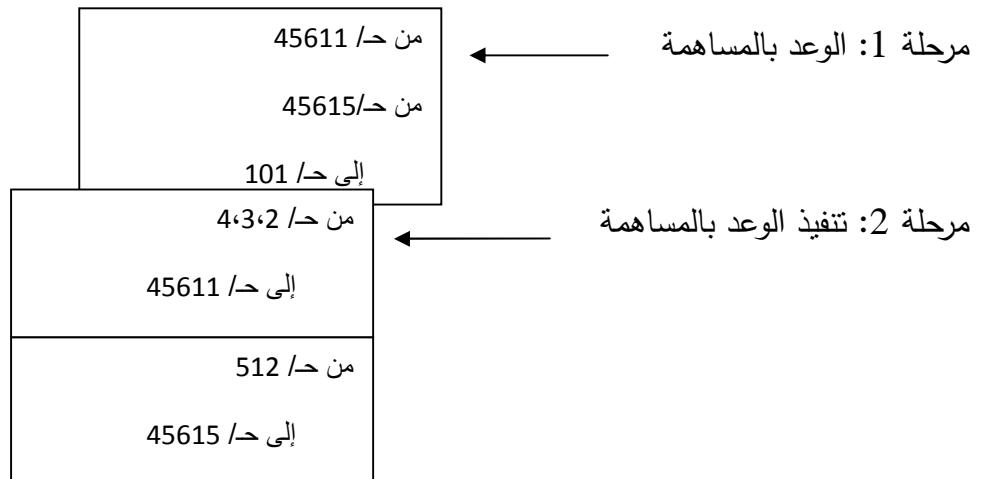


- د/ 45611 وتدعى بالمساهمات العينية وتأخذ الأصناف التالية: (2,3,4,5).

- د/ 45615 وتدعى بالمساهمات النقدية وتتمثل في البنك.

وعند الاكتتاب توجد حالتين: حالة الاكتتاب بالكامل للمساهمات النقدية وحالة الاكتتاب الجزئي للمساهمات النقدية.

▪ حالة الاكتتاب الكلي: وتمر بدورها بمرحلتين عند المعالجة المحاسبية.



مثال: بتاريخ 2018/3/1 تأسست شركة تجارية برأسمال قدره 2.000.000 مقسمة إلى 2.000 سهم بقيمة 1.000 للسهم الواحد منها: 1.500 سهم كمساهمات عينية والباقي مساهمات نقدية، وكانت تتمثل في المساهمات العينية كما يلي: أراضي 500.000 مباني 60.000 معدات صناعية 200.000 بضاعة 200.000، وقد تم الاتفاق على الاكتتاب بالكامل وتقديم كل المساهمات، في 2018/05/18 تم استلام المساهمات العينية، في 2018/05/30 تم الاتفاق على استلام وإيداع المساهمات النقدية في البنك الخاص بالشركة.

مطلوب: تسجيل قيود التأسيس في هذه الشركة مع أعداد الميزانية الافتتاحية.

2.000.000	15000.00	2018/03/01	من ح/ مساهمات عينية	45611
	500.000		من ح/ مساهمات نقدية	45615
			إلى ح/ رأس المال مرحلة الوعد بالمساهمة	101
150.000	500.000	2018/05/18	من ح/ أراضي	211
	600.000		من ح/ مباني	213
	200.000		من ح/ معدات صناعية	215
	200.000		من ح/ بضاعة	30
			إلى ح/ المساهمة العينية	45611
500.000	500.000	2018/05/30	من ح/ البنك	512
			إلى ح/ المساهمة النقدية	45615

■ حالة الاكتتاب الجزئي للمساهمات النقدية

هو الاتفاق بين الشركاء عند تأسيس الشركة في حالة الاكتتاب الجزئي للمساهمات النقدية يظهر الحد الأدنى القانوني هو 25 % ويبقى تحضير الباقي 75 % حسب الاتفاق ويدعى ب: ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب (غير مستعان به).

مرحلة 1: مرحلة الوعد بالمساهمة

مرحلة 2: مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة العينية والنقدية المطلوبة.

مرحلة 3: الوعد بتنفيذ بالمساهمة النقدية الغير مطلوبة (المتبقية).

مثال: بتاريخ 2018/01/06 تأسست شركة مساهمة برأس المال قدره 6000000 دج مقسمة إلى 6000 سهم قيمة السهم الواحد 1000 دج منها 4000 سهم مساهمة عينية والباقي مساهمة نقدية. وكانت مساهمة الشريكين كما يلي:

- الشريك الأول متمثل في المساهمات العينية: مياي 3000000 دج، معدات صناعية 400000 دج، أراضي 180000 والمساهمات نقدية 1500000 دج.
- الشريك الثاني تمثلت مساهمته العينية في مياي 30000، أراضي 50000، بضاعة 700000 المساهمات النقدية 500000 دج.

تم الاكتتاب بكل المساهمات مع تقديم الحد الأدنى القانوني عند التأسيس.

بتاريخ 08/01 تم استلام كل المساهمات العينية .

بتاريخ 10/01 تم استلام وإيداع المساهمات النقدية للشركة.

بتاريخ 30/04 تم استلام الجزء الباقي من المساهمات النقدية.

المطلوب: تسجيل العمليات التأسيسية في دفتر اليومية لهذه الشركة

		01/28		
6000000	4000000	مساهمات عينية	45611	
	500000	مساهمات نقدية	45615	
	1500000	رأس مال مكتتب غير مستعان	109	
		إلى ح/ رأس المال	101	
		8/1		
4000000	230000	من مذكورين		
		ح/ أراضي	211	
	3030000	ح/ مياي	213	
	400000	ح/ معدات صناعية بضاعة	215	
	700000	ح/ بضاعة	30	
		إلى ح/ مساهمات عينية	45611	
500000	500000	10/ 1		
		من ح/ البنك	512	
		إلى ح/ مساهمات نقدية	45615	

1500000	1500000	30/4 من ح/ مساهمات نقدية إلى ح/ رأس مال مكتتب غير مستعان	109	45615
1500000	1500000	// من ح/ البنك إلى ح/ مساهمات نقدية	45615	512

ثالثاً: ح/ 106 : الاحتياطات

1- تعريف الاحتياطات:

تمثل الاحتياطات الأرباح التي أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة كأرباح محجوزة ولم تضم الى رأس مال الشركة، وذلك راجع إلى عدة أسباب ومنها:

- تدعيم المركز المالي للمؤسسة لتؤدي زيادة في رأس المال.
- تمويل خطة توسعية في المستقبل.
- سداد التزامات المستحقة على الشركة وتغطية الخسائر.
- لمواجهة أحداث غير متوقعة ولتوزيعها على المساهمين.

ويكون مصدر الاحتياطات من الأرباح إن وجدت ومن صافي المركز المالي وبالإضافة إلى طرق إعادة تقييم التثبيات طرق إعادة تقييم التثبيات.

ويتفرع ح/106 إلى:

- الاحتياطات القانونية Réserves Légales : وهو الاحتياط إلزامي يلزمه القانون التجاري على كل الشركات التي تحقق على الأرباح أن تقتطع 5% كاحتياط قانونية وتتوقف عن هذه الاقتطاعات لما يكون إجمالي الاحتياطي يساوي 10% من رأس مال الشركة الجماعي وبعد ذلك لا يصبح إجباري في تكوينه.
- الاحتياطات النظامية Réserves Réglementées : وهي الاحتياطات التي يتم تكوينها بموجب قانون جبائي.
- الاحتياطات التأسيسية Réserves Statutaires : وهي احتياطات التي ينص عليها العقد التأسيسي للشركة على تكوينه.
- الاحتياطات التعاقدية Réserves Contractuelles : تسجل فيه الاحتياطات المكونة وفقاً لعقود أخرى غير المنصوص عليها في القانون الأساسي أي نصت على العقود المؤسسة مع الغير.

- الاحتياطات الاختيارية Réserves Facultatives : وهي الاحتياطات المكونة وفقا لاختيار المؤسسة أي التي تحدد من طرف الجمعية العامة. وهي الاحتياطات القابلة للتوزيع على الشركاء.

الصنف 02: التثبيات

وهي الحسابات التي تصنف في الصنف 2 وتدون في المرتبة الأولى ضمن عناصر الميزانية بالأصول غير الجارية (التثبيات) باعتبارها أصول دائمة يفترض أن تبقى في المؤسسة لمدة طويلة لا تستهلك بمجرد استعمالها كما تتميز بخصائص وقواعد في التقييم والتسجيل المحاسبي.

أولاً: مفهوم الأصول غير الجارية

يمكن إعطاء عدة تعريف للتثبيات أو الأصول غير الجارية:

- مجموعة الممتلكات والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بنفسها لغرض الاستعمال في النشاط الإنتاجي أو الاستغلالي .
- الأصول ذات الطبيعة الدائمة الذي تحصل عليها المشروع لغرض تحقيق الأرباح لعدد من السنوات وذلك عن طريق الاستعمال.
- ممتلكات منقولة أو غير منقولة ملموسة أو غير ملموسة مقنناة أو منتجة بمعرفة المؤسسة لغير أغراض البيع أو التحويل بل استمرار استعمالها طول فترة وجودها.
- مجموعة العناصر أو الوسائل المعنوية المادية والمالية التي تتوفر عليها المؤسسة وهذا من أجل استخدامها في أنشطتها المتنوعة وتأجيرها للغير.
- القيم الثابتة الواجب الحيابة عليها من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- العناصر التي يستعملها الكيان لمدة زمنية طويلة أكثر من سنة لبقائها واستعمالها في المؤسسة أكثر من سنة.

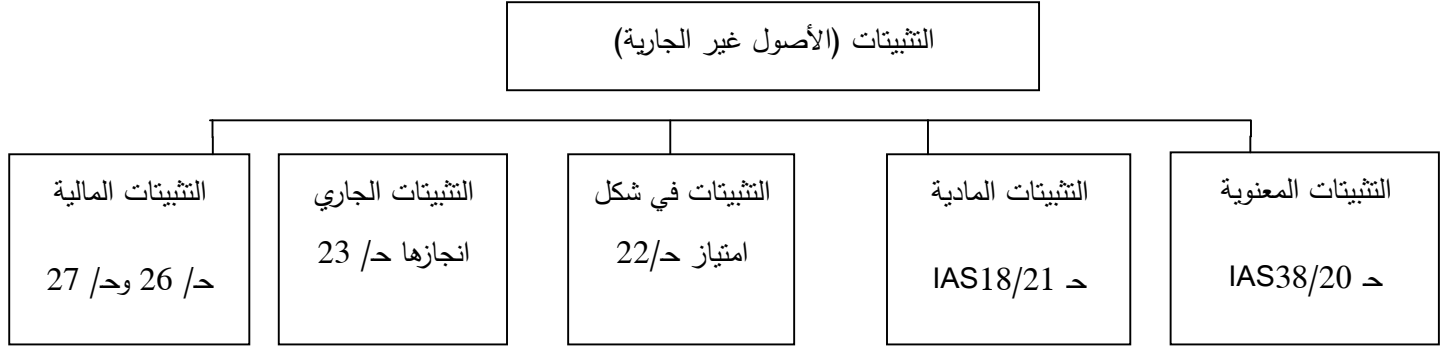
وتتقسم الأصول غير الجارية إلى ثلاثة أقسام: التثبيات المعنوية والتثبيات المادية والتثبيات المالية.

لكي يعتبر متاع أصل استثماري يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية أي مساهمة الأصل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق تدفقات الخزينة تستفيد منها المؤسسة.
- إمكانية تحديد قيمة التثبيات بشكل موثوق منه (بصورة صادقة).
- من حيث الاستعمال: الغرض من حيازة الاستثمار وهو الاستعمال داخل المؤسسة عوض البيع أو التحويل.
- من حيث الديمومة: أن يتجاوز عمر الأصل السنة.
- من حيث القيمة: تكون قيمة الأصل مرتفعة نسبياً.

ثانيا: دراسة حسابات التثبيبات والمعالجة المحاسبية

نقوم بدراسة الصنف 2 ومعالجة محاسبية لحساباته، بحيث تكون كل حساباته مدينة في حالة الزيادة ودائنة في حالة الانخفاض باستثناء د/ 28 ود/ 29 سوف تدرس هذه الحسابات الأخيرة لاحقا كأعمال نهاية السنة.



1- د/ 20: التثبيبات المعنوية (غير المادية) immobilisations incorporelles :

▪ تعريف التثبيبات المعنوية:

تعرف بأنها¹ الأصول غير الملموسة وبأنها ممتلكات محتفظ بها ليس لها وجود مادي وغير نقدي وقابل للتحديد (identifiable) وهذا الأصل يستعمل في إطار أنشطة المؤسسة العادية، وأن تتوفر في هذا الأصل نفس الشروط المذكورة سابقا، ويهدف هذا المعيار تحت رقم 38 إلى توضيح المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة، كما يهدف الى كيفية تحديد وقياس تكلفتها والافصاحات الخاصة بها.

يطبق هذا المعيار في المحاسبة كل من أصول غير الملموسة ما عدا:

- ✓ الأدوات المالية instrument financier التي يعالجها المعيار المحاسبي IAS 32 / IAS 39.
- ✓ الأصول الثابتة الخاضعة لعقود الإيجار التمويل leasing التي يعالجها المعيار المحاسبي IAS 17
- ✓ الأصول الناشئة الخاضعة للعقارات في مؤسسات التأمين التي يعالجها المعيار المحاسبي IAS 40
- ✓ عقود الإنشاء cout de construction التي يعالجها المعيار المحاسبي ISA 11
- ✓ مصاريف البحث لا يمكن تسجيلها ضمن أصول غير ملموسة وإنما تسجل ضمن التكاليف لكونها غير متكررة ولا تستجيب لشروط الاعتراف بالأصل والنتيجة غير أكيدة وإذا حصلت على نتيجة فإنه يمكن إدراجها ضمن مصاريف التطوير.

ويتفرع د/ 20 إلى: د/ 203 مصاريف التطوير frais de développement أو مصاريف التنمية القابلة للتثبيبات. د/ 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها. د/ 205 الامتيازات والحقوق المماثلة البراءات وخص

¹ – Conseil national de la comptabilité, projet de système comptable financier, opcit, p : 15

الاستغلال والعلامات التجارية. /د/ 207 فارق الاقتناء écart d'acquisition . /د/ 208 التثبيتات الأخرى غير المادية.

■ تقييم التثبيتات المعنوية:

تقيم التثبيتات المعنوية على أساس:

✓ تكلفة الحيازة le cout d'acquisition : عند شرائها = سعر الشراء خارج الرسم (HT) +
المصاريف المباشرة للشراء (HT) + الضرائب والرسم غير مسترجعة - التخفيضات التجارية
والمالية إن وجدت، و تسجل كما يلي:

		عند تاريخ الحيازة بتكلفة الشراء
	xx	من /د/ 203
	xx	من /د/ 204
	xx	من /د/ 205
	xx	من /د/ 207
	xx	من /د/ 208
xx		إلى /د/ 404 موردو التثبيتات
xx		إلى /د/ 512 البنك
xx		إلى /د/ 515 ح.ج.ب
xx		إلى /د/ 53 الصندوق

1- تم الحيازة على علامة تجارية بـ 100000 وكان التسديد بشيك بنكي

100000	100000	من /د/ علامات تجارية	205
		إلى /د/ موردو التثبيتات	404
100000	100000	من /د/ موردو التثبيتات	404
		إلى /د/ البنك	512

2- الحيازة على براءة اختراع بقيمة 60000 دج التسديد نقدا.

60000	60000	من /د/ براءة الاختراع	205
		إلى /د/ موردو التثبيتات	404
60000	60000	من /د/ موردو التثبيتات	404
		إلى /د/ الصندوق	53

3- قامت المؤسسة بالحيازة على برامج معلوماتية بمبلغ 50000 تم تسديد نصف المبلغ بموجب شيك بنكي والباقي على الحساب.

50000	50000	من د/ برمجيات المعلوماتية	204
		إلى د/ موردو التثبيات	404
25000	25000	من د/ موردو التثبيات	404
		إلى د/ البنك	512

4- قامت المؤسسة بالحيازة على ترخيص باستعمال علامة معينة من المياه الغازية بمبلغ 30000 ببنك.

30000	30000	من د/ رخص الاستغلال	205
		إلى د/ موردو التثبيات	404
30000	30000	من د/ موردو التثبيات	404
		إلى د/ البنك	512

5- قامت باقتناء شهرة محل قيمتها 100000 دج على الحساب.

100000	100000	من د/ شهرة المحل	207
		إلى د/ موردو التثبيات	404

✓ تكلفة الإنتاج في حالة ما يتم انتاج تلك التثبيات من طرف المؤسسة نفسها وبوسائلها الخاصة، فإنها تقيم بتكلفة الانتاج التي تساوي: تكلفة مواد ولوازم مستهلكة + المصاريف المباشرة HT، وتقيد في دفتر اليومية كما يلي:

		عند تاريخ الإنجاز وسائلها الخاصة
	xx	من د/ 203
	xx	من د/ 204...
	xx	من د/ 208
xx		إلى د/ 731 المثبت للأصول غير المادية

1- أنشأ مكتب الدراسات للمؤسسة برنامج إعلام آلي لتعجيل عملية الإنتاج بقيمة 100000.

100000	100000	من دَ برمجيات إعلام الآلي إلى دَ إنتاج مثبت الأصول غير المادية	731	204
--------	--------	---	-----	-----

✓ مساهمة تقدم من قبل إحدى شركاء المؤسسة ويتم تسجيلها كما يلي:

××	××	من د/ 203
××	××	من د/ 204...
××	××	من د/ 208
××	××	إلى د/ 101 الأموال الخاصة

1- عند تأسيس شركة تقدم أحد الشركاء ببراءة اختراع كمساهمة قيمتها 80000 دج.

80000	80000	من د/ براءة الاختراع إلى د/ رأس المال	101	205
-------	-------	--	-----	-----

2- د/ 21 - التثبيتات المادية:

يهتم المعيار (IAS 16) بالتثبيتات غير المعنوية الشروط المعترف بها وتحديد تكلفتها وكيفية معالجتها محاسبيا.

■ مفهوم التثبيتات المادية:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) التثبيتات على أنها أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السلع أو الخدمات، لإيجارها للغير، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة، ينتظر من استعماله: تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وإمكانية تقييم قيمة التثبيتات بصورة صادقة وإمكانية مراقبته أن تتحكم المؤسسة في المنافع التي تنفق من استغلال الأصل وتحمل الأخطار الناتجة عنه.

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية معالجة الأصول الملموسة المستوفية لشروط الاعتراف بالأصل وتحديد تكلفتها ونفقات الإهلاك المتعلقة بها والقواعد التي تحكم الإفصاح عنها.

في إطار تطبيق هذا المعيار على كل الأصول الملموسة ما لم يوجد معيار محاسبي آخر يعالجها باستثناء:

- ✓ الأصول الملموسة المحتفظة بها بهدف البيع التي يعالجها المعيار IFRS IAS5
- ✓ الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاطات الفلاحية والزراعية التي يعالجها IFRS IAS41
- ✓ الأصول الخاضعة لصيغة الإيجار التمويلي للعقارات التي يعالجها IFRS IAS17
- ✓ الأصول الإستثمارية التي يعالجها المعيار المحاسبي ISA40 .

ويضم هذا الحساب: د/ 211 القطع الأرضية، د/ 212 تهيئة القطع الأرضية، د/ 213 البناءات

د/ 215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية، د/ 218 التثبيتات المادية الأخرى (معدات النقل، تجهيزات مكتب، مواد التعبئة والتغليف...الخ.

■ تقييم التثبيتات العينية:

تقييم الأصول الثابتة العينية على أساس:

- ✓ تكلفة الحيازة وتساوي ثمن الشراء خارج الرسم + مصاريف الشراء + الضرائب والرسم غير المسترجعة + غلافات غير مسترجعة - التخفيضات التجارية والمالية إن وجدت.

ملاحظة حول التكاليف التي نعتبرها ضمن مصاريف الشراء للأصول:

- مصاريف النقل، التركيب وكل ما يتعلق بإنجاز وتهيئة التثبيتات يدمج ضمن تكلفة شراء الأصول.
- مصاريف التأمين لا تدمج ضمن تكلفة الشراء سوى المتعلقة بمصاريف التأمين على النقل بأنواعه الجوي، البري أو البحري.
- الرسم على القيمة المضافة لا يدمج ضمن تكلفة الشراء إلا تلك المتعلقة بشراء الأصول السياحية (معدات النقل سيارات السياحة) لأنها تعتبر في هذه الحالة ضريبة غير مسترجعة.
- كل الرسوم المتعلقة بتسجيل العقارات أتعاب الموثق، حق التسجيل ورسوم العقد فهي تدمج ضمن تكلفة شراء الأصول.
- الأتعاب المتعلقة بالمهندسين المعماريين، الخبراء والمستشارين يدمج ضمن تكلفة شراء الأصول.
- أجور العمال لا تدمج ضمن تكاليف شراء إلا إذا كان عاملا مستقلا عن المؤسسة ووظف خصيصا بعملية الحيازة للتثبيتات .

وتسجل محاسبيا كما يلي:

	xx	من د/ 21
xx		إلى د/ 404
xx		إلى د/ 512
xx		إلى د/ 515

قامت المؤسسة بإقتناء على معدات تقني بقيمة 100000 دج وذلك عن طريق البنك ومعدات نقل على الحساب بقيمة 20000 دج.

	100000	×	من د/ معدات تقنية	215
	20000		من د/ معدات نقل	2182
100000			إلى د/ البنك	512
20000			إلى د/ موردو التثبيات	404

✓ تكلفة الإنتاج عندما يتم انتاج تلك التثبيات من قبل مؤسسة ويوسائلها الخاصة وتكلفة الإنتاج =
 تكلفة المواد واللوازم المستهلكة + التكاليف المباشرة HT
 ✓ كما يمكن تقييم هذه التثبيات حسب الحالات التالية: قيمة المساهمة عند مساهمة الشركاء، قيمة
 العادلة للتثبيات عند المبادلة و أيضا قيمة العادلة لتثبيات عند اندماج المؤسسات وإذ لم تتحقق
 القيمة العادلة تلجأ الى القيمة الدفترية وتساوي VNC = تكلفة الشراء - \sum الإهلاكات - انخفاض
 القيمة .

3- د / 22 تثبيات في شكل امتياز

يضم هذا الحساب كل القيم الثابتة المادية التي تستعملها الشركة في شكل استغلال أو إعاره؛ لكن
 ليس في إطار الملكية بمعنى ليست المالكة لهذه التثبيات.
 د / 22 التثبيات في شكل امتياز يتفرع إلى:¹
 د/222 القطع الأرضية الممنوح امتيازها.
 د/222 عمليات التنفيذ والتهيئة للقطع الأرضية الممنوح امتيازها.
 د/ 223 البناءات الممنوح امتيازها.
 د/ 225 المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها.
 د/ 228 التثبيات المادية الأخرى الممنوح امتيازها.

¹- وفق المخطط المحاسبي SCF.

د/ 229 حقوق مانح الامتياز .

4 - د/23 التثبيتات الجاري إنجازها:

تستعمل التثبيتات الجاري إنجازها عند الحياة على التثبيتات الغير منتهية الإنجاز، أي نسبة معينة من تثبيات تنتظر الإنجاز، ويرصد هذا الحساب بمجرد الانتهاء النهائي 100% من الإنجاز، ولهذا يستقبل الحسابات التالية:¹ د/ التثبيتات المادية الجاري إنجازها، د/. 237 التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها، د/238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات التثبيتات.²

وينقسم هذا الحساب (د/23) إلى مجموعتين: التثبيتات المادية الجاري إنجازها (د/ 232) و التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها (د/ 237)، ويمكن أن يتم إنجاز هذه التثبيتات بوسيلتين إما بوسائلها الخاصة للمؤسسة أو من قبل الغير.

وتسجل محاسبياً في حالة الانجاز من قبل المؤسسة:

تثبيتات معنوية				
xx	xx	من د/. التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها إلى د/. إنتاج مثبت للأصول غير المادية	731	237
xx	xx	تثبيتات مادية من د/. تثبيات مادية قيد الإنجاز إلى د/ إنتاج مثبت للأصول المادية	732	232

1- قامت مؤسسة بإنجاز 50% من البرمجيات المعلوماتية بقيمة 100000 دج بوسائلها الخاصة في 2018/10/07 وبتاريخ 2018/11/17 تمت إنجازه 100%.

2018/10/07				
50000	50000	من د/ التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية	731	237
50000	50000	من د/ التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها إلى د/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية	731	232
100000	100000	من د/ برمجيات معلوماتية إلى د/ التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها	237	204

¹- إرجع إلى SCF.

²- أكثر تفصيلاً إرجع إلى درس التسبيقات على التثبيتات.

2- قامت المؤسسة بإنجاز مبنى إداري قيمته 1000000 دج وهذا بوسائلها الخاصة في بداية السنة، ومع منتصف السنة قُدرت نسبة الإنجاز بـ 40%.

400000	400000	من ح/ تثبيبات مادية جاري إنجازها إلى ح/ إنتاج مثبت للأصول الجارية	732	232
600000	1000000	من ح/ مبانى إلى ح/ إنتاج مثبت للأصول المادية	732	213
400000		إلى ح/ تثبيبات مادية جاري إنجازها	232	

وتسجل محاسبياً في حالة الانجاز من طرف خارج المؤسسة:

تثبيبات معنوية				
xx	xx	من ح/ التثبيبات غير المادية قيد الإنجاز إلى ح/ موردو التثبيبات	404	237
xx		أو إلى ح/ البنك	512	
xx		أو إلى ح/ ج. ب	515	
xx		أو إلى ح/ الصندوق	530	
xx	xx	تثبيبات مادية من ح/ تثبيبات مادية قيد الإنجاز إلى ح/ موردو التثبيبات	404	232
xx		أو إلى ح/ البنك	412	
xx		أو إلى ح/ ج. ب	515	
xx		أو إلى ح/ الصندوق	530	

1- قامت المؤسسة بإنجاز مبنى قيمة 200000؛ لكن استملت نسبة إنجازها 10% من المبنى بتاريخ 2018/01/18 وسدّدت المقاول بشيك بنكي.

وبتاريخ 2018/12/30 أصبح المبنى جاهز وسدّدت المقاول نصف نقدا والباقي بوسائلها الخاصة.

20000	20000	2018/01/18 من ح/ التثبيبات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ البنك	512	232
90000	200000	من ح/ بناءات إلى ح/ الصندوق	512	213
90000		إلى ح/ الإنتاج المثبت الأصول المادية	732	
20000		إلى ح/ تثبيبات مادية الجاري إنجازها	232	

2- أبرمت مؤسسة مع أحد المقاولين عقد إنجاز ورشة صناعية لاحتياجاتها الخاصة في 2018/02/18 قَدَّرت التكلفة الإجمالية للمشروع 4000000 دج.

في 04/10 تمّ تسديد 30% من المبلغ بموجب شيك بنكي.

في 08/10 سدّد نسبة 40% من المبلغ بموجب شيك بنكي.

في 12/10 تمّ الانتهاء من المشروع وأصبح قابلاً للاستعمال ودفع المبلغ بشيك بنكي. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

		2018/02/18		
		لا شيء		
		2018/04/10		
1200000	1200000	من ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ البنك	512	232
		2018/08/10		
1600000	1600000	من ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ البنك	512	232
		2018/12/10		
1200000	1200000	من ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ البنك	512	232
		2018/12/10		
4000000	4000000	من ح/ معدات صناعية إلى ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها	232	215

3- طلبت المؤسسة من المقاول القيام بالبناء مبنى إداري وقدمت له تسبيق بـ: 100000 دج وقَدَّرت التكلفة الإجمالية 1000000 دج وهذا في 2018 /01/10، وفي 2018/05/26 قَدَّرت نسبة الإنجاز 40% وأصبح المبنى جاهز في 2018/12/10 مع تسديد الباقي بالبنك.

		2018/01/10			
100000	100000		من ح/ تسبيقات على التثبيات إلى ح/ البنك	512	238
		2018/05/26			
400000	400000		من ح/ تثبيات جاري إنجازها إلى ح/ موردا التثبيات	404	232
		2018/12/10			
1000000	1000000		من ح/ تثبيات جاري إنجازها إلى ح/ موردا التثبيات	404	232
		2018/12/10			
1000000	1000000		من ح/ مبانى إلى ح/ تثبيات جاري إنجازها	232	213
		2018/12/10			
100000	1000000		من ح/ موردا التثبيات إلى ح/ تسبيقات على التثبيات إلى ح/ البنك	238 512	404
900000					

4- تمّ حيازة على نسبة 50% من برمجيات معلوماتية بقيمة إجمالية 100000 دج على الحساب في 2018/10/07. وبتاريخ 2018/11/17 تحصلت على التثبيات بنسبة 100% وسدّد قيمة الإجمالي بشيك بنكي.

		2018/10/07			
50000	50000		من ح/ التثبيات غير المادية الجاري إنجازها إلى ح/ موردا التثبيات	404	237
		2018/11/17			
50000	100000		من ح/ برمجيات معلوماتية إلى ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها إلى ح/ البنك	237 512	204
50000		2018/10/07			

50000	50000	من د/ التثبيات غير المادية الجاري إنجازها إلى د/ موردو التثبيات	404	237
		2018/11/17		
50000	50000	من د/ التثبيات غير المادية الجاري إنجازها إلى د/ البنك	512	237
		2018/11/17		
100000	100000	من د/ برمجيات معلوماتية إلى د/ البنك إلى د/ التثبيات المادية الجاري إنجازها	237	204

5- التثبيات المالية:

تتفرع التثبيات المالية إلى حسابين (د/ 26 و د/ 27) إلى:

▪ د/ 26 المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات:

تعرف الأصول المالية هي تلك القيم المنقولة المملوكة من طرف المؤسسة لمدة أكثر من سنة لغرض الاستعمال وليس البيع.¹

وتتضمن التثبيات² كل من الأسهم (مثل حصة الشريك المكونة من حصص نقدية أو عينية أو اثنتين معاً في رأس مال الشركة) والسندات هو دين اتجاه المؤسسة ويتحصل على فائدة. ويضم هذا الحساب كل سندات المساهمة وحقوق المساهمات داخل المجموعة وحقوق المساهمات خارج المجموعة وحقوق مساهمات أخرى، د/ 26: المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات³. د/ 261: سندات الفروع المنتسبة، د/ 261: سندات المساهمة الأخرى. د/ 265: سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة، د/ 266: الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات المجمع. د/ 267: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع. د/ 268: الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة، د/ 269: عملية الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

✓ المعالجة المحاسبية:

¹ - حواس صلاح: المحاسبة المالية، دروس، مواضيع ومسائل مطولة حسب SCF، مرجع سابق، ص: 79.

² - Chaabane Assad: Transition Du Plan Comptable national vers le nouveau Système Comptable selon les normes IAS/IFRS, grand hotel mercure, 4-5et 6 février 2008, P: 19-20.

³ - أنظر قائمة المخطط SFC.

تقيّم سندات المساهمة بتكلفة شراء عند الحيابة ويجعلها مدينة بقيمة الحيابة ويقابله في الجانب الدائن حسب الحالتين التاليتين:

حالة 01: إذا كانت السندات محصل عليها من طرف الشركاء أو ضمن رأس مال الشركة يسجل كمايلي:

	x	من د/ سندات المساهمة	261
X		إلى د/ رأس مال	101
x		إلى د/ الشركاء العمليات على رأس المال	456

مثال: اقتنت مؤسسة على 100000 دج كسندات المساهمة من مؤسسة نجاح.

	100000	من د/ سندات المساهمة	261
100000		إلى د/ رأس المال	101

حالة 02: إذا كانت سندات المساهمة عن طريق الحيابة

	xx	من د/ سندات المساهمة	261
xx		إلى د/ موردوا التثبيات	404
xx		إلى د/ البنك	512
xx		إلى د/ عمليات الدفع الباقية	269

مثال: قام التاجر باقتناء على 100 سند مساهمة بقيمة 1000 دج للسهم بشيك بنكي.

	100000	من د/ سندات المساهمة	261
100000		إلى د/ البنك	512

▪ د/ 27 التثبيات المالية الأخرى:

يعتبر هذا الحساب اقراضات المؤسسة المقدمة للعمال أو المؤسسات الحليفة وبالإضافة إلى الإقراضات الناجمة عن عقد الإيجار التمويلي.

ويضمّ هذا الحساب¹ القيم الخاصة بالأسهم الثابتة للنشاطات وقيم الكفالات والضمانات المدفوعة وأسهم وسندات أخرى.

¹ - حسب المخطط المحاسبي المالي SCF.

ويتفرع د/ 27: التثبيات المالية الأخرى.د/ 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة.د/ 272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم). د/ 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة.د/ 274: القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويلي.د/275: الودائع والكفالات المدفوعة.د/ 276: الديون الدائنة الأخرى المثبتة.د/ 279: ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

✓ المعالجة المحاسبية:

تقيم التثبيات المالية على أساس القيمة الاسمية لها.

مثال: قامت المؤسسة باقتناء سندات التوظيف بقيمة 60000 دج بشيك بنكي.

273	512	من د/ السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة إلى د/ البنك حيازة على سندات التوظيف	60000	60000
-----	-----	---	-------	-------

مثال: أقرضت المؤسسة لأحد موظفيها قيمة 60000 دج بنكي وأن يسدّد على 3 سنوات بأقساط حسب الاهتلاك الثابت.

274	512	من د/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي إلى د/ البنك	60000	60000
-----	-----	---	-------	-------

مثال: قامت المؤسسة باستئجار محل تجاري ودفعت عن هذا الاستئجار كفالة بشيك بنكي 10000 دج.

275	512	من د/ الودائع والكفالات المدفوعة إلى د/ البنك	10000	10000
-----	-----	--	-------	-------

الصنف 03: المخزونات Les Stocks

تمثل المخزونات جزء من الأصول الجارية والمتداولة وهي عكس التثبيبات السابقة، وتكون كل حساباتها مدينة في حالة الزيادة ودائنة في حالة الانخفاض، باستثناء د/ 39.

أولاً: تعريف المخزونات:

- هي مجموع الممتلكات التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع والاستغلال¹.

- هي المتاع المادية التي تستعمل في دورة الاستغلال إمّا لتلبية احتياجات المؤسسة الداخلية وإمّا لتلبية طلبات الزبائن عند عرضها للبيع، وهذه المتاع عادةً استعمالها يكون مرة واحدة ولا يمكن إعادة استعمالها.

- هي كلّ الممتلكات المادية الموجهة للبيع أو للاستهلاك في إطار التصنيع.

و لكي يعتبر المتاع ضمن المخزونات يجب أن تتوفر فيه:

- الملكية الاقتصادية.

- استعمال المتاع يكون مرة واحدة.

- موجه للاستعمال الداخلي أو البيع خلال دورة الاستغلال.

- يكون قابل للتخزين إلا في حالات استثنائية.

- يكون قيمته صغيرة وتسير في المخازن.

يتفرع هذا الصنف إلى الحسابات التالية²:

د/ 30 المخزونات من البضائع: هي السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها وتقيّم على أساس تكلفة الشراء.

د/ 31 المواد الأولية والتوريدات: هي المواد التي اشترتها المؤسسة لغرض استهلاكها في العملية الإنتاجية، وتصبح منتجات وتقيّم على أساس تكلفة الصنع.

د/ 32 التموينات الأخرى:

د/ 321 المواد القابلة للاستهلاك. د/ 322 التوريدات القابلة للاستهلاك. د/ 326 التغليفات.

د/ 33 إنتاج السلع الجاري إنجازها: هي إنتاج سلع ما زال في طور الإنتاج لا يمكن بيعها ولا تخزينها.

د/ 331 المنتجات الجاري إنجازها: هو المنتجات التي مازالت قيد التحويل ولم تتخذ شكل منتج معين، لهذا غير قابل للبيع ويقيّم في نهاية السنة عند جرد المخزونات. **د/ 335 الأشغال الجاري إنجازها.**

¹ - Chaabane Assad, Op- Cit, P: 21.

² - حسب scf

- د/ 34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازه:** هي إنتاج خدمات في طور الإنجاز لا يمكن بيعها ولا تخزينها، يمكن إظهارها في المخزن ويكون في نهاية السنة وذلك لغرض الجرد مثل د/33.
- د/ 341 الدراسات الجاري إنجازها. د/ 345 الخدمات الجاري تقديمها.**
- د/ 35 المخزونات من المنتجات.**
- د/ 351 المنتجات الوسيطة:** هو المنتجات التي ما زالت قيد التحويل؛ ولكن له شكل محدد وقابل للبيع وبيّيم على أساس تكلفة الإنتاج.
- د/ 355 المنتجات المصنّعة:** هو إنتاج نهائي بعد مروره بكلّ مراحل التصنيع وقابل للاستعمال والبيع وبيّيم على أساس تكلفة الصنع.
- د/ 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائيات، السقطات وغيرها) هي بقايا التصنيع من أيّ طبيعة كانت غير صالحة للاستعمال أو التسويق العادي.**
- د/ 36 المخزونات المتأتية من التثبيبات.**
- د/ 37 المخزونات الخارجية:** التي هي في الطريق، في المستودع، وبيّيم على أساس تكلفة الشراء الخاصة بالبضائع والمواد الأولية.
- د/ 38 المشتريات المخزنة:** يمثل قيمة المخزونات التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع وهو حساب وسيط بين مرحلتين فاتورة الشراء وسند تخزين المخزونات، د/38 يتفرع إلى:
- د/ 380 مشتريات بضائع. د./ 381 مشتريات مواد ولوازم.**
- د/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها. د/ 390 خسائر القيمة عن مخزونات البضائع. د/ 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات. د/ 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى. د/ 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها. د/ 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها. د/ 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات. د/ 397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.**

ثانيا: تقييم المخزونات:

تقيّم المخزونات حسب التكلفة الشراء (د/ 30 و د/ 31) وتكلفة الصنع للمنتجات، وذلك وفق المعيار الدولي للمحاسبة IAS'2 الذي يحدّد كيفية تقييم المخرجات من المخزون، وتقيّم المخزونات على أساس¹:

1. تكلفة الشراء (HT) وتخص د/30 و د/ 31= ثمن الشراء (HT) + المصاريف الملحقة (HT) -

التخفيضات المصاريف الملحقة وتتمثل هذه المصاريف في:

- الرسوم الغير قابلة للاسترجاع.

- كلّ المصاريف المرتبطة بتحصيل المخزون (التخزين، التأمين، التركيب، غلافات غير قابلة للاسترجاع، مصاريف النقل والشحن، حقوق الجمارك).

¹- Ibid, P: 21.

2. تكلفة الإنتاج أو تكلفة الصنع والتي تشمل بدورها على المنتجات = تكلفة المواد واللوازم المستهلكة + المصاريف الإنتاجية المباشرة وغير المباشرة.

وتتمثل طرق تقييم المخزون:

- طريقة FIFO (ما يرد أو لا يخرج أولاً).

- الطريقة الوسطية المرجحة للوحدة CUMP.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية وفق نشاط الشركات:

يستخدم حساب المخزونات بصفة مستمرة ومتكررة من طرف المؤسسة وذلك في عمليات البيع والشراء. من خلال حسابات أصناف المخزونات تقسم الشركات حسب معيار النشاط إلى شركات صناعية، الشركات الخدمائية والشركات التجارية.

1- الشركات الخدمائية: هي الشركة التي تقوم ببيع الخدمة أو تقديم خدمة مع شراء مواد أولية تستعمل أثناء أداء الخدمة.

2- الشركات التجارية: فهي شركات تقوم بشراء البضائع بغرض إعادة بيعها دون تحويلها، فتمرّ بالخطوات المحاسبية التالية:

حالة شراء بضاعة:

مثال: شراء بضاعة بقيمة 60000 بالنقديات

		المرحلة 1		
60000	60000	من ح/ مشتريات بضائع. إلى ح/ موردو المخزونات. استلام فاتورة الشراء.	401	380
60000	60000	المرحلة 2	من ح/ بضائع. إلى ح/ مشتريات بضائع. تخزين بضائع ويرصد ح/ 380.	380
60000	60000	المرحلة 3	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ النقديات (بنك، CCP، الصندوق).	530/512/515

حالة بيع البضاعة:

مثال: بيع كل بضاعة بقيمة 80000 بالنقديات.

60000	60000	المرحلة 1	من د/ مشتريات البضاعة المباعة إلى د/ البضاعة. خروج البضاعة لغرض البيع.	300	600
80000	80000	المرحلة 2	من د/ الزبائن. إلى د/ المبيعات من البضائع. إرسال فاتورة البيع	700	411
80000	80000	المرحلة 3	من د/ النقديات (بنك، ccp، الصندوق) إلى د/ الزبائن. تسديد قيمة فاتورة البيع بإحدى النقديات.	411	530/515/512

3- الشركات الصناعية أو الإنتاجية: وهي التي تقوم بشراء المواد الأولية لغرض تصنيعها أو تحويلها

إلى منتجات، فتخزنها ثم تبيعها.

فتمر بالخطوات المحاسبية التالية:

مثال: عملية شراء مواد ولوازم بقيمة 10000 وسدّدت بالنقديات.

10000	10000	المرحلة 01	من د/ مشتريات مواد ولوازم. إلى د/ موردو المخزونات. استلام فاتورة الشراء.	401	381
10000	10000	المرحلة 02	من د/ مواد ولوازم إلى د/ مشتريات مواد ولوازم	381	31
10000	10000	المرحلة 03	من د/ موردو المخزونات إلى د/ النقديات (بنك، ccp، صندوق).	512	401

ب. عملية التصنيع لنصف المواد السابقة، بقيمة 5500 دج.

عملية التصنيع:

5000	5000	من د/ مواد ولوازم مستهلكة إلى د/ مواد ولوازم خروجها من المخازن وإدخالها في الورشات بغرض التحويل والتصنيع.	31	601
5500	5500	اتمام من التحويل من د/ منتجات وسيطة أو مصنعة أو النفايات إلى د/ تغير المخزونات من المنتجات. إدخالها للتخزين تنتظر بيعها.	724	358/355/351

▪ عملية بيع المواد الباقية بسعر 6500 دج وبالتكلفة الباقية 5000 دج وتحصلت على القيمة بالمتاحات

5000	5000	المرحلة 01 من د/ مشتريات البضائع المباعة إلى د/ مواد ولوازم خروجها لغرض البيع بتكلفة شراء.	31	600
6500	6500	المرحلة 02 من د/ الزبائن. إلى د/ مبيعات من البضائع. إرسال فاتورة البيع.	700	411
6500	6500	المرحلة 03 من النقديات (البنك، CCP) إلى د/ الزبائن.	411	53/512/515

▪ عملية بيع المنتجات بسعر البيع 7000 وسدّدت بالنقديات وتكلفة الصنع 6000 دج.

عملية بيع المنتجات:

6000	6000	المرحلة 01 من د/ تغير المخزونات. إلى د/ منتجات وسيطة/ مصنعة. خروج المنتجات لغرض البيع.	351/355	724
7000	7000	المرحلة 02 من د/ الزبائن. إلى د/ المبيعات من المنتجات المصنعة إلى د/ مبيعات من المنتجات الوسيطة. إرسال فاتورة بيع المنتجات.	701 أو 702	411
7000	7000	المرحلة 03 من د/ النقديات (بنك، CCP، الصندوق) إلى د/ الزبائن. تسديد قيمة البيع بإحدى النقديات.	411	515/512/53

▪ حالة بيع بقايا ونفايات بسعر 4000 دج وبتكلفة 2000 دج.

2000	2000	المرحلة 01	من ح/ تغيير المخزونات. إلى ح/ المنتجات المتبقية. إخراج المنتجات لغرض البيع.	358	724
4000	4000	المرحلة 02	من ح/ الزبائن. إلى ح/ المبيعات من المنتجات المتبقية. إرسال فاتورة بيع المنتجات.	703	411
4000	4000	المرحلة 03	من ح/ النقديات (بنك، CCP، الصندوق) إلى ح/ الزبائن.	411	53/515/512

4- العمليات الملحقة بالمخزونات في حالتي البيع والشراء:

هناك بعض العمليات تلحق عمليات البيع والشراء الناتجة عن النشاط التجاري من أهمها:

▪ المصاريف المتعلقة بالشراء:

مثال: شراء المواد الأولية بـ 30000 د مصاريف النقل 3000، مصاريف الشحن 2000، مصاريف التأمين 4000، مصاريف الجمارك 2000 دج، التسديد $\frac{1}{2}$ المبلغ شيك بنكي والباقي لأجل.

41000	41000	المرحلة 01	من ح/ مشتريات ولوازم إلى ح/ موردو المخزونات استلام فاتورة الشراء.	401	381
41000	41000	المرحلة 02	من ح/ مواد ولوازم. إلى ح/ مشتريات مواد ولوازم. إدخال المواد إلى المخازن.	381	31
20500	20500	المرحلة 03	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ البنك.	512	401

ملاحظة: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + \sum المصاريف المتعلقة بالشراء.

مثال: قام التاجر بشراء بضاعة بـ 120000 دج ومصاريف النقل بـ 15000 ودفع المبلغ بشيك بنكي.

135000	135000	من ح/ مشتريات بضاعة إلى ح/ موردو المخزونات	401	380
135000	135000	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة.	380	30
135000	135000	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ البنك	512	401

مثال: قامت المؤسسة ببيع بضاعة تكلفتها 15000 دج بهامش ربح % 10 قبضت المبلغ $\frac{1}{2}$ نقدًا والباقي لأجل.

15000	15000	من د/ بضاعة مستهلكة إلى د/ بضاعة. خروج البضاعة بغرض البيع.	30	600
16500	16500	من د/ الزبائن إلى د/ مبيعات بضاعة إرسال الفاتورة.	700	411
8250	8250	من د/ الصندوق. إلى د/ الزبائن. قبض $\frac{1}{2}$ بالصندوق.	411	530

ملاحظة: سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

مثال: اشترت مؤسسة مواد و لوازم بـ 60000 ودفعت مصاريف النقل بمبلغ 5000 من تاجر ثالث، سدد كل المبلغ بشيك بريدي، مع العلم أن التكلفة المباشرة بقيمة 50000 دج.

50000	50000	عند المورد	من د/ مشتريات بضائع مباحة إلى د/ مواد ولوازم.	31	600
60000	65000		من د/ زبائن. إلى د/ مبيعات بضاعة. إلى د/ تقديم خدمات أخرى.	700 706	411
65000	65000		من د/ البنك. إلى د/ الزبائن.	411	512
65000	60000	عند الزبون	من د/ مشتريات مواد ولوازم من د/ نقل السلع والنقل الجماعي إلى د/ موردو المخزونات	401	381 624
60000	60000		من د/ مواد و لوازم. إلى د/ مشتريات مواد و لوازم.	381	31
65000	65000		من د/ موردو المخزونات. إلى د/ البنك.	512	401

ملاحظة: حالة نقل البضاعة من طرف ثالث:

مثال: وصلت للتاجر فاتورة نقل بقيمة 35000 دج سددت بالشيك البنكي.

		عند الزبون	من د/ نقل السلع والنقل. إلى د/ رسوم قابلة للاسترجاع.		624 44563
41650	6650		إلى د/ موردو المخزونات.	401	
		عند المورد	من د/ الزبائن إلى د/ تقديم خدمات أخرى إلى د/ رسوم مستحقة على المبيعات		411 706 44573
35000 6650	41650				

ملاحظة: حالة وجود فاتورة النقل مستقلة عن فاتورة الشراء الأصلية:

▪ الرسم على القيمة المضافة (TVA): هي القيمة التي تفرض ضريبة على النشاط الاستغلالي العادي، ويدعى بالرسم على القيمة المضافة يحدّد النسب وفق القانون المالية، وذلك تبعاً لطبيعة النشاط ومنذ 2017 حدّد بـ 19%.

في نجد حالة الشراء يعتبر كحق للمؤسسة عند الغير لكونه رسم مسترجع، أما في حالة البيع تعتبر كدين على المؤسسة، بما أنّ المؤسسة وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب.
ويتفرع د/ 445 إلى: د/ 44563 الرسم على القيمة المضافة واجب التحصيل في حالة الشراء.
د/ 44573 الرسم على القيمة المضافة المحصلة في حالة البيع.

يمكن تصور 3 حالات للرسم على القيمة المضافة عند ترصيد الرسم على المشتريات Clientèle د/ 4456 مع الرسم على المبيعات Fidele (د/ 4457):

- ✓ الرسم على المشتريات = الرسم على المبيعات الرصيد صفر ليس فيه دفع وقبض.
- ✓ الرسم على المبيعات أكبر من الرسم على المشتريات والفرق يدفع إلى الدفع.
- ✓ الرسم على المشتريات أكبر من الرسم على المبيعات والفرق يعتبر تسبيق ويرصد في الأشهر المقبلة.

مثال: قام التاجر بشراء بضاعة قيمتها 90000 (HT) سدّدت نقدًا، TVA 19% مع العلم أنّ تكلفة المبيعة عند البائع بـ 70000.

		عند المشتري	من د/ مشتريات بضاعة		380
	90000 17100		من د/ رسم واجبة التحصيل إلى د/ موردو المخزونات	401	44563
107100			من د/ بضاعة.		30
	90000		إلى د/ مشتريات بضاعة.	380	
90000			من د/ موردو المخزونات.		401
107100	107100		إلى د/ الصندوق.	530	

		عند البائع			
70000	70000		من د/ بضاعة مستهلكة. إلى د/ بضاعة.	30	600
90000 17100	107100		من د/ الزبائن. إلى د/ مبيعات البضائع. إلى د/ رسم (مستحق) محصل على المبيعات.	700 44573	411
107100	107100		من د/ الصندوق إلى د/ الزبائن.	411	530

■ **الغلافات التجارية:** يلعب التغليف دوراً أساسياً في التسويق، حيث أنه عامل أساسي لغزو السوق وتحقيق أهدافها وهي:

- ✓ محتواة في مادة تدعى بالغلغافات، هي عنصر هام في عملية البيع والشراء.
- ✓ تلك المواد التي تعبئ أو تغلف فيها السلع وذلك من أجل المحافظة عليها عند التداول من الضياع، التلف أو الفساد.

وتنقسم الأغلفة التجارية رغم الاختلاف في المعالجة المحاسبية إلى نوعين:

➤ الأغلفة القابلة للاسترجاع Emballages récupérables، أي أنها موجهة للاستهلاك لكنها تستعمل دورياً.

مثال: استلام فاتورة المواد الأولية وظهر في الفاتورة المعلوماتية التالية: ثمن الشراء 25000، أغلفة متداولة 5000 دج ، التسديد $\frac{1}{2}$ المبلغ بشيك بنكي، مع العلم أن تكلفة الشراء 20000 عند المورد.

		عند الزبون			
30000	25000 5000		من د/ مشتريات مواد ولوازم من د/ غلافات قابلة للاسترجاع إلى د/ موردو المخزونات.	401	381 4096
25000	25000		من د/ مواد ولوازم. إلى د/ مشتريات مواد ولوازم.	381	31
15000	15000		من د/ موردو المخزونات إلى د/ البنك.	512	404
20000	20000	عند المورد	من د/ بضاعة مستهلكة إلى د/ مواد ولوازم.	31	600
25000 5000	30000		من د/ الزبائن إلى د/ مبيعات بضاعة. إلى د/ أمانات تحت التسديد.	700 4196	411
15000	15000		من د/ البنك إلى د/ الزبائن.	411	512

مثال: اشترت المؤسسة مواد أولية بـ 60000 دج (HT)، مرفوقة بغلافات 5000 دج، وسددت نصف بشيك بنكي وآخر بريدي والباقي للأجل، مع العلم أن تكلفة البضاعة المباعة بـ 50000 دج.

عند الزبون

	60000	من د/ مشتريات مواد أولية	381
	11400	من د/ رسوم قابلة للاسترجاع	44563
	5000	من د/ غلافات قابلة للاسترجاع	4096
76400		إلى د/ موردو المخزونات	401
	60000	من د/ مواد أولية	31
60000		إلى د/ مشتريات مواد ولوازم	381
	38200	من د/ موردو المخزونات	401
19100		إلى د/ جاري بريدي	515
19100		إلى د/ البنك	512

عند المورد

	50000	من د/ مشتريات بضاعة مباعة	600
50000		إلى د/ مواد أولية	31
	76400	من د/ الزبائن	411
60000		إلى د/ مبيعات بضاعة	700
11400		إلى د/ رسوم مستحقة على المبيعات	44573
5000		إلى د/ أمانات تحت التسديد	4196
	19100	من د/ البنك	512
	19100	من د/ جاري بريدي	515
38200		إلى د/ الزبائن	411

مثال: تم إرجاع الغلافات إلى المورد قيمتها 3000 دج في حالة جيدة والباقي فيها عطب بقيمة 2000 دج.

	3000	من د/ موردو المخزونات.	401
	2000	من د/ مصاريف الشراء التابعة	6086
5000		إلى د/ غلافات قابلة للاسترجاع.	4096
	5000	من د/ أمانات تحت التسديد	4196
3000		إلى د/ الزبائن.	411
2000		إلى د/ منتجات الأنشطة الملحقة.	7086

مثال : تم ارجاع كل الغلافات إلى المورد قيمتها 3000 دج في حالة جيدة.

		عند الزبون	من ح/ مورودو المخزونات	401
3000	3000		إلى ح/ غلافات قابلة للاسترجاع	4096
		عند المورد	من ح/ أمانات تحت التسديد	4196
3000	3000		إلى ح/ الزبائن	411

➤ غلافات غير قابلة للاسترجاع (التغليف التالف): هي الغلافات التي تستهلك نهائياً بمجرد استعمال السلع، وتدعى بالأغلفة المستهلكة Emballages Consommés.

مثال: في 10/20 قامت الشركة لإنتاج مشروب غازي 1500 قارورة من البلاستيك تستعملها في تعبئة منتجاتها سعر 10دج للقارورة.

في 11/20 قامت ببيع قارورة من المشروب الغازي بسعر 60دج للقارورة، التسديد بموجب شيك بنكي تكلفة الإنتاج 40000دج (بما فيها 10000 تالفة) تكلفة القارورات الفارغة.

		10/20	من ح/ مشتريات من التموينات الأخرى	3826
15000	15000		إلى ح/ البنك.	512
			من ح/ التغليفات	326
15000	15000		إلى ح/ مشتريات من التموينات الأخرى.	3826
			من ح/ تغيير المخزونات	724
30000	30000		إلى ح/ منتجات مصنعة	355
			من ح/ التموينات الأخرى.	602
10000	10000		إلى ح/ التغليفات.	326
			من ح/ البنك	512
90000	107100		إلى ح/ مبيعات من المنتجات المصنعة.	701
17100			إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات	44573

مثال: اشترت المؤسسة مواد التنظيف قيمتها 10000 على الحساب.

			من ح/ مشتريات التموينات	3826
10000	10000		إلى ح/ مورودو المخزونات	401
			من ح/ التغليفات	326
10000	10000		إلى ح/ مشتريات من التموينات الأخرى.	3826

■ التسبيقات التجارية:

هناك حالات أن التسبيقات تسبق فاتورة الشراء والبيع، وهي مبالغ مالية تدفع للبائع مقابل شراء أصل في شكل شيك يرفق بالطلبية.

مثال: قام التاجر بتقديم طلبية مرفوقة بتسبيق قيمته 30000دج بالبنك.

قام بشراء بضاعة 100000 دج (H.T)، سددت بـ CCP ، مع العلم أنّ تكلفة الشراء 80000.

عند الزبون				
30000	30000	من ح/ تسبيقات للمورد إلى ح/ البنك.	512	409
119000	100000 19000	من ح/ مشتريات بضائع. من ح/ رسم على القيمة المضافة. إلى ح/ موردو المخزونات.	401	380 44563
100000	100000	من ح/ بضائع إلى ح/ مشتريات بضائع.	380	30
89000 30000	119000	من ح/ موردو المخزونات. إلى ح/ CCP. إلى ح/ تسبيقات للمورد	515 409	401

عند المورد				
30000	30000	من ح/ تسبيقات من الزبائن. إلى ح/ البنك.	512	419
100000 19000	119000	من ح/ الزبائن. إلى ح/ مبيعات بضاعة. إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	411
80000	80000	من ح/ بضائع مستهلكة إلى ح/ بضائع.	30	600
119000	89000 30000	من ح/ ccp. من ح/ تسبيقات من الزبائن. إلى ح/ الزبائن.	411	515 419

التخفيضات: هناك عمليات أخرى ترفق عملية البيع والشراء كالتخفيضات réeduction تعتبر التخفيضات وسيلة تشجيع العلاقة بين التجار، فهي تسهيلات أو تحفيزات يمنحها المورد للزبائن أو من أجل حثهم على اقتناء سلعهم وخدماتهم ومن أجل تسديد المستحقات (قيمة الديون) في أجل قصيرة. وهي نسبة مئوية يمنحها المورد للزبون أثناء عملية البيع والشراء للتنشيطات والمخزونات او تخفيض ، في قيمة السلع التي تحدث خلال عمليات البيع والشراء، وتتم برضى الطرفين.

هناك نوعين من التخفيضات:

✓ التخفيضات التجارية: هي تخفيضات تحدث بمنح نسبة مئوية من طرف البائع للزبون للأسباب التالية:

➤ عدم مطابقة البضاعة للمواصفات المطلوبة لوجود عيوب فيها ويدعى هذا الصنف بالتزيبات Le Rabais وذلك حتى لا يتم الزبون إرجاع السلعة للمورد، فيقدم له تخفيض ويدعى بالتخفيض التجاري.

➤ تشجيع الزبون على الشراء لقاء الكمية الكبيرة من السلع، وكلما كانت الكمية كبيرة من السلع، كلما انخفض السعر ويدعى بالحسومات La Remise.

➤ يمكن أن يتم تشجيع على مجموعة من الطلبات لفترة معينة، أي يأخذ بعين الاعتبار فترة زمنية معينة قد يكون سداسي أو ثلاثي، بمعنى آخر لقاء أو نظير الكميات المطلوبة خلال فترة معينة من الزمن، وهنا نقارن مبلغ العمليات مع الزبائن، ويحدد المورد حد أدنى يدعى هذا الصنف بالـ La Ristourne.

يرجع الهدف من استعمال هذا الخصم في عدة نقاط وأهمها:

- تخفيض ثمن البيع أو ثمن الشراء لأسباب معينة المذكورة سابقا.
- جلب عدد هائل من الزبائن الجدد.
- المحافظة على الزبائن القدماء وخاصة الذين لهم السمعة والتأثير في السوق.
- المحافظة على الزبائن الكبار.
- المحافظة على الزبائن لجعلهم أوفياء مع المؤسسة.

المعالجة المحاسبية: لا يظهر التخفيض التجاري بل يسجل بالصافي التجاري لدى دفاتر كل من البائع والمشتري.

مثال: قام تاجر بشراء قيمة البضاعة 25000 (HT) وتحصل على تخفيض تجاري 1% وسدد المبلغ بالبنك وإذا علمت أن تكلفة البضاعة المباعة 20000.

المطلوب: تسجيل العملية عند الطرفين

		عند الزبون		
29452.5	24750 4702.5		من ح/ مشتريات بضائع. من ح/ رسوم قابلة للاسترجاع. إلى ح/ موردو المخزونات.	380 44563 401
24750	24750		من ح/ بضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة.	30 380
29452.5	29452.5		من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ البنك.	401 512

		عند المورد			
20000	20000		من ح/ مشتريات بضائع المباعة. إلى ح/ البضائع.	30	600
24750 4702.5	29452.5		من ح/ الزبائن. إلى ح/ مبيعات بضاعة. إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	411
29452.5	29452.5		من ح/ البنك. إلى ح/ الزبائن.	411	512

مثال: قام تاجر بشراء البضاعة 25000 (HT) وتحصل على تخفيض تجاري أول 1% والثاني 2% والثالث 1%.

		عند الزبون			
28574.81	24012.45 4562.36		من ح/ مشتريات بضائع. من ح/ رسم على القيمة المضافة إلى ح/ مورود المخزونات.	401	380 44563
24012.45	24012.45		من ح/ بضاعة إلى ح/ مشتريات بضاعة.	380	30
28574.81	28574.81		من ح/ مورود المخزونات إلى ح/ البنك.	512	401
		عند المورد			
20000	20000		من ح/ مشتريات بضائع المباعة إلى ح/ بضائع.	30	600
24012.45 4562.36	24012.45		من ح/ الزبائن إلى ح/ مبيعات بضاعة إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	411
28574.36	28574.36		من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن.	411	512

ملاحظة: يمكن أن يمنح 3 خصومات كحد أقصى.

مثال: في 04/02 أرسلت المؤسسة فاتورة تخفيض تجاري لزبونها عن مبيعات بضاعة بقيمة 100000 دج بـ 10%.

1000	1000	عند الزبون	من د/ موردو المخزونات إلى د/ تخفيضات وتزييلات على المشتريات.	609	401
1000	1000	عند المورد	من د/ التخفيضات والتزييلات المتحصل عليها على المبيعات إلى د/ الزبائن	411	709

ملاحظة: هي التخفيضات التي تأتي بعد الفاتورة الأصلية، ويأتي هذا التخفيض في فاتورة منفصلة أو مستقلة بعد إعداد الفاتورة الأصلية، وتدعى التخفيض التجاري خارج الفاتورة.

✓ التخفيض المالي (النقدي) (Réduction Financière (monétaire)):

من المعروف أن الزبون تكون لديه مدة معينة حتى يسدد ما عليه وتسمى هذه الفترة بفترة الائتمان، ولعدة حالات كاحتياج البائع إلى أموال مثلاً يقوم بتقريب ميعاد الاستحقاق عن طريق تشجيع الزبون على تسديد القيمة بسرعة، بتقديم له خصم على ثمن البضاعة. أي هو خصم لقاء تعجيل الدفع قبل ميعاد الاستحقاق ويعتبر إيراداً للزبون وتكلفة للمورد.

والهدف من استعماله: تعجيل الدفع للحصول على السيولة عند الحاجة في أقرب وقت وأيضا يستعمل لدى تجار كبار المعروفين في السوق وذات أموال ضخمة.

عند التسجيل تظهر هذه التخفيضات في دفتر الزبون إيرادات مالية بـ 768، بينما عند المورد كتكلفة مالية بـ 668.

مثال: قام تاجر بشراء قيمة البضاعة 25000 (HT) وتحصل على تخفيض مالي 1% وسدد المبلغ بالصندوق بتكلفة الشراء عند البائع بـ 20000.

29452.5	25000	عند الزبون	من د/ مشتريات بضائع.	380	380
250	4702.5		من د/ رسوم قابلة للاسترجاع إلى د/ موردو المخزونات.	401	44563
			إلى د/ منتوجات مالية أخرى.	768	
25000	25000		من د/ البضاعة إلى د/ مشتريات البضاعة.	380	30
29452.5	29452.5		من د/ موردو المخزونات إلى د/ الصندوق.	53	401

20000	20000	عند المورد	من ح/ مشتريات بضائع المبيعة. إلى ح/ البضاعة.	30	600
25000	29452.5		من ح/ الزبائن.		411
4702.5	250		من ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات البضاعة.	700	668
			إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	44573	
29452.5	29452.5		من ح/ الصندوق إلى ح/ الزبائن.	411	530

مثال: باعت المؤسسة منتجات تامة الصنع بقيمة 16000 دج (H.T) مع حصول على تخفيض تجاري 1%
وخصم نقدي 1% وبتكلفة الصنع 14500 على الحساب.

14500	14500	عند المورد	من ح/ منتجات تامة الصنع إلى ح/ تغيير المخزونات.	724	355
15840	18661.1		من ح/ الزبائن.		411
2979.5	158.4		من ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات المنتجات المصنعة.	701	668
			إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	44573	

18661.1	15840	عند الزبون	من ح/ مشتريات مواد ولوازم.		381
158.40	2979.6		من ح/ رسم على القيمة المضافة.		44563
15840			إلى ح/ موردو المخزونات.	401	
			إلى ح/ منتوجات مالية أخرى.	768	
15840	15840		من ح/ مواد ولوازم.		31
			إلى ح/ مشتريات مواد ولوازم.	381	

تمرين شامل:

شراء بضاعة بقيمة 300000 (H.T) ضمن غلافات متداولة بـ 30000، تحصل على تخفيض تجاري 3% وتخفيض مالي 1% تحمل مصاريف النقل 10000 من طرف تاجر ثالث، وقد دفع تسبيق بمبلغ 30000 بشيك بنكي، إذا علمت أنّ تكلفة الشراء عند المورد بـ 200000 دج.

		عند الزبون		
	291000		من ح/ مشتريات بضاعة.	380
	54737.1		من ح/ رسم على القيمة المضافة.	44563
	30000		من ح/ غلافات قابلة للاسترجاع.	4096
	10000		من ح/ نقل السلع.	624
352827.1			إلى ح/ موردو المخزونات.	401
300002			إلى ح/ تسبيقات للمورد.	409
2910			إلى ح/ إيرادات مالية.	768
	291000		من ح/ بضاعة.	30
291000			إلى ح/ مشتريات بضاعة.	380
	352827.1		من ح/ موردو المخزونات.	401
352827.1			إلى ح/ البنك.	512

		عند المورد		
	200000		من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة.	600
200000			إلى ح/ بضاعة.	30
	352827.1		من ح/ الزبائن.	411
	30000		من ح/ تسبيقات من الزبائن.	419
	2910		من ح/ أعباء مالية أخرى.	668
291000			إلى ح/ مبيعات بضاعة.	700
54737.1			إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	44573
30000			إلى ح/ أمانات تحت التسديد.	4096
10000			إلى ح/ تقديم خدمات أخرى.	706
	352827.1		من ح/ البنك	512
352827.1			إلى ح/ الزبائن.	411

■ مردودات المخزونات:

بصفة عامة يرجع سبب حدوث رد المخزونات كليا أو جزء منها بعدم القيام بالفحوصات قبل ادخالها إلى المخازن. حيث من المفروض أن تفحص كميا ونوعيا قبل ادخالها من قبل الزبون وقبل ارسالها من طرف المورد. فإذا حدث هذا وجب تسوية الحسابات وتدعى بالمردودات المخزونات. بينما يمكن أن ترد المخزونات قبل ادخالها إلى المخازن فلا أثر لها من الناحية المحاسبية.

وتتم عملية رد المخزونات كليا أو جزئيا لعدة أسباب منها: عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة، وجود عطب فيها وأيضا وجود تلف فيها.

بمعنى آخر لمخالفات للشروط المتفق عليها، في هذه الحالة يجب إرجاع البضاعة أو الحصول عليها.

هناك نوعين من المردودات:

✓ مردودات مشتريات: حالة إرسال (إرجاع) المخزونات المردودة بالنسبة للمشتري.

✓ مردودات مبيعات: حالة استلام المخزونات المسترجعة بالنسبة للبايع.

وتتم المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات بعدة طرق ومنها:

طريقة 01: القيد العكسي: يتم تصحيح الأخطاء المحاسبية حسب هذه الطريقة.

طريقة 02: طريقة المتمم الجبري: تعتمد هذه الطريقة بتصحيح الأخطاء المحاسبية، حيث يتم إلغاؤها أو إلغاء المبلغ الخاطئ بالمتمم الصفري، وهو الرقم الذي إذا أضفناه إلى الرقم الخاطئ كانت النتيجة تساوي (0).

أهمية استعمال المتمم الصفري هو: المحافظة على القيود الأصلية، عدم تضخيم الحسابات، حتى تعبر عن قيم حقيقية للشراء والبيع الفعلي خلال تلك الفترة الحالية المرفوقة بفاتورة الشراء والبيع مع مذكرة دخول وخروج المخزونات وكذا عدم تأثيرها على مبالغ الحسابات وميزان المراجعة وأن قيد الإلغاء مبرر بنفس المستندات.

مثال: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفتر المورد والزيون:

في 5/06 تم شراء مواد أولية بقيمة HT40000 على الحساب. أي تكلفتها 35000 دج.

في 5/16 تم إرجاع ما قيمته 10000 من المواد المشتراة في 5/6 لعدم مطابقتها للموصفات، قدرت تكلفتها عند المورد 8750 دج.

		عند الزبون		
	40000		من ح/ مشتريات مواد ولوازم.	381
	7600		من ح/ رسوم قابلة للاسترجاع.	44563
74600			إلى ح/ موردو المخزونات.	401
	40000		من ح/ مواد ولوازم	31
40000			إلى ح/ مشتريات ولوازم.	381
	190000		من ح/ مشتريات مواد أولية.	381
	18100		من ح/ رسوم على القيمة المضافة.	44563
188100			إلى ح/ موردو المخزونات.	401
	190000		من ح/ مواد أولية.	31
190000			إلى ح/ مشتريات مواد أولية.	381

35000	35000	عند المورد	من ح/ مشتريات بضائع المبيعة. إلى ح/ مواد ولوازم.	31	600
40000 7600	47600		من ح/ الزبائن. إلى ح/ مبيعات بضاعة. إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	411
11250	11250		من ح/ مشتريات بضائع المبيعة. إلى ح/ مواد ولوازم.	31	600
190000 18100	188100		من ح/ الزبائن. إلى ح/ مبيعات بضاعة. إلى ح/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	411

الصنف 04: حسابات الغير Comptes de Tiers

يمثل حسابات الصنف الرابع مجموع الالتزامات والدَّيم التي اكتسبتها المؤسسة جراء تعاملاتها، سواء كانوا أفراد أو مؤسسات، ويتفرع إلى الحسابات التالية:

د/ 40: الموردون والحسابات المرتبطة بها: هي الديون التي على عاتق المؤسسة نتيجة المعاملات التجارية والناجمة عن عمليات الشراء والبيع ويتفرع هذا الحساب إلى:

د/ 401 موردوا المخزونات والخدمات، د/ 403 موردوا السندات الواجب دفعها، د/ 404 موردوا التثبيات، د/ 405 موردوا التثبيات والسندات المطلوبة دفعها، د/ 408 موردوا الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها، د/ 409 موردوا التسبيقات والسندات.

مثال: قام تاجر خلال شهر ماي 2018 بالعمليات التالية:

5/2- قدمت المؤسسة طلبية لشراء بضاعة مرفوقة بشيك قيمته 30000 دج.

5/12- شراء مواد ولوازم بقيمة 100000 دج خارج الرسم بدون الحصول على فاتورة الشراء.

5/20- وصلت البضاعة بقيمة 80000 دج HT المتعلقة بـ 5/2 ودفعت ورقة تجارية بقيمة الدين.

5/28- تحصلت على فاتورة الشراء وسدد نقدا المتعلقة بالعملية 5/12.

5/30- تحصلت على فاتورة الشراء وسدد بالبنك الخاصة بالعملية 5/20.

		05/02		
30000	30000		من د/ تسبيقات للمورد إلى د/ البنك.	409 512
		05/12		
119000	100000 19000		من د/ مشتريات مواد ولوازم. من د/ رسوم قابلة للاسترجاع. إلى د/ فواتير التي لم تصل بعد.	381 44563 408
100000	100000		من د/ مواد ولوازم. إلى د/ مشتريات مواد ولوازم.	31 381
		05/20		
65200 30000	80000 15200		من د/ مشتريات بضاعة. من د/ رسوم قابلة للاسترجاع. إلى د/ موردوا المخزونات. إلى د/ تسبيقات للمورد.	380 44563 401 409
80000	80000		من د/ بضاعة إلى د/ مشتريات بضاعة.	30 380

65200	65200	من د/ موردو المخزونات إلى د/ أوراق الدفع	403	401
		05/28		
119000	119000	من د/ الفواتير التي لم تصل بعد إلى د/ الصندوق.	53	408
		05/30		
65200	65200	من د/ موردو السندات الواجب دفعها إلى د/ البنك	512	403

د/ 41: الزبائن و الحسابات المرتبطة بهم و يمثل الديون المرتبطة بالسلع و الخدمات و يتفرع إلى:

د/ 411 الزبائن، د/ 413 أوراق قبض، د/ 416 الزبائن مشكوك فيهم ، د/ 417 الحسابات الدائنة عن أشغال أو الخدمات الجاري إنجازها، د/ 418 فواتير لم يتم إعدادها بعد، د/ 419 تسبيقات من الزبائن.

مثال: في شهر ماي قام التاجر بالعمليات التالية:

5/2 استلم 30000 دج كتسبيق لشراء بضاعة بشيك بنكي.

5/12 باع مواد ولوازم بقيمة HT100000 بدون تحرير الفاتورة وبتكلفة مباعه 80000 دج.

5/20 أرسل البضاعة المتعلقة ب 5/2 بقيمة 80000 دج HT، وسحبت على زبونها ورقة تجارية وبتكلفة 60000 دج.

5/28 أرسل فاتورة البيع لزبونها وقبضت نقدا قيمتها المتعلقة بالعملية 05/12 .

5/30 سدّد الزبائن قيمة الورقة بشيك بنكي والخاصة بالعملية 05/20 .

30000	30000	05/02	من د/ البنك. إلى د/ التسبيقات من الزئائن.	419	512
80000	80000	05/12	من د/ مشتريات البضائع المبيعة. إلى د/ مواد ولوازم.	31	600
100000 19000	119000	05/20	من د/ فواتير لم يتم إعدادها. إلى د/ مبيعات بضاعة. إلى د/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	418
60000	60000	05/20	من د/ مشتريات بضاعة المبيعة. إلى د/ بضاعة.	30	600
80000 15200	65200 30000	05/28	من د / الزئائن والسندات المطلوب تحصيلها من د/ تسبيقات من الزئائن. إلى د/ مبيعات البضائع. إلى د/ رسوم مستحقة على المبيعات.	700 44573	413 419
119000	119000	05/28	من د/ الصندوق إلى د/ فواتير لم يتم إعدادها.	418	53
65200	65200	05/30	من د/ الزئائن. إلى د/ زئائن والسندات المطلوب تحصيلها	413	411
65200	65200		من د / البنك إلى د / الزئائن	411	512

د/ 42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم: يعتبر هذا الحساب مرتبط بالعمال، باعتبار هذا الأخير عنصر مهم داخل المؤسسة، بحيث يمثل عنصر من عناصر الإنتاج من جهة، وعنصر مسير من جهة أخرى، ومقابل أداء مهامهم يتلقى المستخدمون الأجور شهريا.

ويستقبل د/ 42 الحسابات التالية:

د/ 421 مستخدمون أجور مستحقة. د/ 422 أموال الخدمات الاجتماعية. د/ 423 مشاركة الأجراء في النتيجة. د/ 425 المستخدمون التسبيقات المدفوعة على الحساب. د/ 426 المستخدمون الودائع المستلمة. د/ 427 المستخدمون الإقراضات على الأجور. د/ 428 المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها.

مثال: بلغت أجور العمال ب 500000 في 2018/05/31، وفي 2018/06/20 تم تسديد الأجور بشيك بنكي.

500000	500000	05/31	من د/ أجور المستخدمين. إلى د/ مستخدمين الأجور المستحقة.	421	631
500000	500000	06/20	من د/ مستخدمين أجور مستحقة. إلى د/ البنك.	512	421

د/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: يمثل هذا الحساب المبالغ المالية المستحقة على مختلف الهيئات الاجتماعية المتمثلة في الضمان الاجتماعي ومصلحة التقاعد، أي تخص العمليات الأخرى الخاصة بالمستخدمين. ويضم د/ 43 الحسابات الفرعية التالية:

د/ 431: الضمان الاجتماعي.

د/ 432: الهيئات الاجتماعية الأخرى والاشتراكات التقاعد.

د/ 438: الهيئات الاجتماعية- الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها.

مثال: قامت الشركة بتسجيل اشتراكات العمال المختلف الهيئات، المقدرة بـ 50000 دج في 01/25 وفي 02/07 تم تسديد هذه الاشتراكات بشيك بنكي.

50000	50000	01/25	من د/ اشتراكات مدفوعة. إلى د/ الهيئات الاجتماعية.	43	635
50000	50000	02/07	من د/ الهيئات الاجتماعية إلى د/ البنك.	512	43

د/ 44: الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة: هي العمليات التي جرت مع السلطات العمومية وتسجل عمليات البيع والشراء التي تبرم مع هذه السلطات وفق الشروط جارية. وأهم حسابات د/ 44:

د/ 441: الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها. د/ 442: الدولة والرسوم والضرائب القابلة للتحويل من أطراف أخرى. د/ 443: العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية. د/ 444: الدولة- الضرائب على النتائج. د/ 445: الدولة- الرسوم على رفع الأعمال. د/ 446: الهيئات الدولية. د/ 447: الضرائب الأخرى- الرسوم والتسديدات المماثلة. د/ 448: الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب).

د/ 45: المجمع والشركاء: ويضم د/ 45 بحسب الحاجات ويتفرع إلى الحسابات الفرعية.

د/ 451: عمليات المجمع، د/ 455: الشركاء- الحسابات الجارية.

د/ 456: الشركاء العمليات عن رأس المال.

د/ 457: الشركاء- الحصص الواجب دفعها.

- د/ 458: الشركاء- العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع.
- د/ 46: **المدينون المختلفون والدائنون المختلفون** ويضم هذا الحساب بحسب الحاجات ويتفرع إلى:
- د/ 462: الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات.
- د/ 464: الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية وصكوك مالية مشتقة.
- د/ 465: الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية وصكوك مالية مشتقة.
- د/ 467: الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة.
- د/ 468: الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
- د/ 47: **الحسابات الانتقالية (الانتظارية)**: وهي الحسابات الانتقالية¹ تحت تصرف الكيانات لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها أو العمليات التي تتطلب معلومة إضافية.
- د/ 48: **الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفاً والأرصدة**: ويتفرع حسب حاجات الكيان إلى:
- د/ 481: الأرصدة، الخصوم التجارية، د/ 486: الأعباء المعاينة سلفاً، د/ 487: الحواصل المعاينة سلفاً.
- د/ 49: **خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى**
- د/ 491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، د/ 495: خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء. د/ 496: خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين.
- د/ 498: خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى.

¹- حواس صلاح: المحاسبة المالية حسب SCF ، مرجع سابق، ص 202.

الصنف 05: الحسابات المالية Comptes Financiers

يمثل هذا الصنف عن أموال المؤسسة الجاهزة أو عن تخزينها مثل أموال في البنك، CCP، الصندوق وكذلك الأموال غير الجاهزة مثل الأسهم والسندات.

ويتفرع هذا الصنف إلى: ح/ 50: قيم التوظيف المنقول، يمثل الأموال التي تمّ توظيفها من طرف الكيان في شراء الأصول المالية الأسهم والسندات قصد تحقيق الربح في رأس المال في أجل قصير.

ح/ 51: البنك والمؤسسات المالية وما شابهها.

ح/ 52: الصكوك المالية المشتقة، مثل: الخيارات والعقود ذات أجل والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملية الصعبة.

ح/ 53: صندوق الأموال.

ح/ 54: وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية.

ح/ 58: التحويلات الداخلية يعتبر هذا الحساب تحويلات مالية وسيطية من عملية إلى أخرى.

مثال: تمّ تحويل مبلغ 20000 دج من البنك إلى الصندوق.

20000	20000	05/28	من حَ تحويلات مالية. إلى حَ البنك. تحويل المبلغ.	512	58
20000	20000		من حَ صندوق. إلى حَ تحويلات مالية. تحويل مبلغ مالي للنقد.	58	53

ح/ 59: خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

الصنف 06: التكاليف

يمثل هذا الحساب مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة خلال دورة النشاط العادي أو دورة الاستغلال، ويؤدي إلى انخفاض في المنافع الاقتصادية، يتفرع هذا الحساب إلى:

- د/ 60: المشتريات المستهلكة، د/ 61: الخدمات الخارجية. د/ 62: خدمات خارجة أخرى.
 - د/ 63: أعباء المستخدمين (أجور العمال). د/ 64: الضرائب والرسوم (ليست TVA).
 - د/ 65: الأعباء العملية الأخرى. د/ 66: الأعباء المالية. د/ 67: العناصر غير عادية.
 - د/ 68: مخصصات الإهلاك والمؤونات. د/ 69: ضرائب على النتائج وما يماثلها.
- تكون هذه الحسابات مدينة بكل زيادة ودائنة بكل انخفاض.

الصنف 07: النواتج والإيرادات

يمثل هذا الحساب الإيرادات والمدخيل التي تحققها المؤسسة خلال النشاط العادي أو دورة الاستغلال، وتؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية ، ويتفرع إلى:

د/ 70: المبيعات من البضاعة، د/ 72: الإنتاج المخزن، د/ 73: الإنتاج المثبت، د/ 74: إعانات الاستغلال، د/ 75: المنتجات العملية الأخرى، د/ 76: المنتجات المالية، د/ 77: العناصر غير العادية- المنتجات، د/ 78: الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات.

يستعمل هذين الصنفين (6، 7) في إعداد وتقديم جدول تظهر فيه النتائج (أي الأرباح والخسائر) التي تحققها المؤسسة خلال الدورة العادية، يسمى هذا الجدول بجدول النتائج، يحدّد ويصنّف نشاط المؤسسة أو حوصلة الأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة، يظهر هذا الجدول في الشكل التالي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
70	مبيعات من البضاعة	xxxx
72	تغير المخزون	xxxx
73	إنتاج مثبت	xxxx
74	إعانات الاستغلال	xxxx
I.	إيرادات دورية	xxxx
60	مشتريات مستهكة	xxxx
61	أعباء خارجية	xxxx
62	خدمات خارجية	xxxx
II.	استهلاكات الدورة	xxxx
III.	القيمة المضافة	(I- II)
63	أعباء المستخدمين	xxxx
64	ضرائب ورسوم	xxxx
IV.	فائض الاستغلال	III - (63 + 64)
75	المنتجات العملية الأخرى	xxxx
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات.	xxxx
65	الأعباء العملية الأخرى.	xxxx
68	المخصّصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر.	xxxx
V.	النتيجة العملية.	xxxx
76	الإيرادات المالية.	xxxx
66	أعباء مالية.	xxxx
VI.	النتيجة المالية.	xxxx
VII.	نتيجة قبل الضريبة	(VI- V)
695	الضرائب على النتائج.	xxxx

xxxx	فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول.	(692)-
xxxx	فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم.	(693)
xxxx	النتيجة الصافية العادية.	.VIII

مثال: لتكن لدينا البيانات التالية:

حققت مؤسسة مبيعات قدرها 800000 دج وكان التغير في المخزون رصيد 50000 دج، قدرت المنتجات المالية بـ 20000 دج.

إذا علمت أن أعباء المؤسسة، قدرت كالتالي: د/ 60 : 250000، د/ 61 : 100000، د/ 63 : 60000، د/ 64 : 50000، د/ 66 : 40000. أحسب نتيجة الدورة؟

حساب النتيجة:

$$=50000 +40000 +250000 +60000 +100000] -[20000 +50000 +800000] =370000 \text{ دج.}$$

VI- أعمال نهاية السنة:

تطبق المؤسسة عملية الجرد في نهاية كل السنة المالية باعتباره إجباريا القيام به، بجرد كل عناصر الأصول والخصوم الفعلية لها وتحديد قيمتها الحقيقية، بهدف معرفة المركز المالي وإعطاء صورة صادقة لعمليات المؤسسة وتسهل لها إعداد القوائم المالية وذلك حسب المعايير المحاسبية المالية.¹

وسوف نركز على جرد التثبيات (المادية، المعنوية والمالية) وجرد المخزونات.

أولاً: تعريف الجرد

يمكن إعطاء تعريف للجرد بأنه:

- تقييم وعد لكل ممتلكات المؤسسة وكل الالتزامات تجاه الغير.
- مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل الأصول وخصوم المؤسسة عينا ونوعا وقيما، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل سنة.

يعتبر من أهم أعمال محاسبية التي تقوم به المؤسسة لإتمام عملها يتمثل في أعمال نهاية السنة ويعد بعد إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد- كما هو موضحا في الدرس السابق للدورة المحاسبية المالية-. وهدفه هو مقارنة القيم الفعلية بالقيم المسجلة دفتريا واستخراج الفروقات لتتم تسويتها.

ثانياً: أنواع الجرد

استنادا لما ذكر أعلاه، يتفرع الجرد إلى نوعين:

1. **الجرد المادي (الفعلي):** هو عملية التحقق لعين المكان لعد ما هو موجود فعلا داخل المؤسسة كجرد التثبيات، المخزونات وحسابات الزبائن، البنك والصندوق وغيرها.
2. **الجرد المحاسبي:** هو مراقبة العمليات المحاسبية التي سجلت أثناء السنة في دفاترها، وهناك تتم مقارنة بين ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية مع ما هو موجود فعلا، وفي الأخير تنتج الفروقات إما أخطاء عند التسجيل أو لعدم صحة الحسابات أو عند الجرد المادي، فلا بد من تسوية هذه الفروقات.

¹ - عطية عبد الرحمن: المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، كتاب مخصص L.M.D تسيير وإقتصاد الطبعة الأولى، محمد مولايم، 2011، ص: 9-10.

ثالثاً: جرد التثبيات:

هو عبارة عن التقييم المادي معتمداً على التسجيلات لكل الانخفاضات في قيمة التثبيات الناتجة سواء عن الاستعمال، عن التقادم، الصيانة أو تغير الأسعار ومدى تأهيل العامل... الخ، ويعبر عنها محاسيباً مخصصات اهتلاك أو خسائر القيمة، بهدف تحديد قيمتها الفعلية وذلك وفق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، ويتفرع جرد التثبيات إلى جرد التثبيات المادية، المعنوية وجرّد التثبيات المالية.

1. جرد التثبيات المادية:

بصفة عامة يطبق الاهتلاك على التثبيات كأعمال نهاية السنة المالية، بغرض تسوية حسابات التثبيات، وهذه التثبيات لا يمكن استخدامها إلى الأبد ما عدا الأراضي، إذن تنتهي قدرتها الانتاجية بانتهاء المدة المحددة لها، ويعتبر ذلك الغرض من أجل تكوين مخصصات الاهتلاك. وهذا التخصيص بمبالغ مبنية سنوياً من مواردها لتعويض التثبيات المتقادمة.

■ مفهوم الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي SCF أنه:

- اهتلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل الثابت المادي أو المعنوي.
- تكلفة تتحمله المؤسسة نتيجة اهتلاك المنافع الاقتصادية للتثبيات.
- اثبات محاسبي للنقص التدريجي السنوي الذي يحدث على الأصول الثابتة بسبب استخدامها في العملية الانتاجية أو انقضاء الزمن (التقادم) أو التطور التكنولوجي.
- طريقة توزيع تكلفة الأصل على فترات محاسبية التي تستفيد من استعمال هذه التثبيات بطريقة معقولة¹.

لتحديد مدة استعمال التثبيات يجب مراعاة عدة عناصر التالية:

- مدى استقرار قطاع النشاط الذي يستغل ضمنه الأصل وتطور الطلب على المنتجات والخدمات الناتجة عن هذا الأصل.
- مدة إمكانية الرقابة على التثبيات والحدود القانونية له.
- أخذ عامل مرور الزمن والتقدم التكنولوجي.
- معرفة مدة استعمال لكل أصل ومدة استعمال الأصول المماثلة له.
- من خلال تعريف الاهتلاكات، يمكن أن نستنتج بعض الخصائص التالية:
- الاهتلاك هو عنصر من عناصر التكاليف وليس عنصر من عناصر الخسارة، لأن القيمة المستنفذة من جراء الاستعمال فهي تذهب إلى قيمة المنتج وعند بيع المنتج تعوّضها.

¹ - حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة.

- يجب الأخذ بعين الاعتبار تكوينه مهما كانت نتيجة السنة (ربح أو خسارة).
- إنّ الصيانة الدورية لا تمنع حساب الاهتلاك.
- إنّ الغرض من الاهتلاك هو تحديد النتيجة، باعتبار الاهتلاك كنفقة مالية لغرض استبدال الأصل، فهو غرض ثانوي.

▪ دور الاهتلاك وهدفه:

يلعب الاهتلاك في المؤسسة دوراً:

-اقتصادياً: يتمثل في اهتلاك متتالي للأصل.

-مالياً: يتمثل في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في الأصل، بهدف إعادة تجديدها في نهاية عمرها الإنتاجية، حيث يتم حجز مبالغ سنوية، لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها. بينما يعتبر الاهتلاك عنصراً من عناصر التمويل الذاتي للمؤسسة، لأنّ الاهتلاك مصروف يقطع من إيرادات المؤسسة لتخصيص أموال لذلك الأصل الذي يهتك، وسوف تسترد قيمته في كلّ سنة بقسط معروف حتى نهاية عمر تلك التثبيات.

إذن الهدف من حساب وتسجيل الاهتلاك هو ضمان تجديد التثبيات عند نهاية عمرها الإنتاجي، وذلك بحجز مبالغ سنوية من الأرباح، أيّ تحميل كلّ دورة بالعبء العائد لها إلى أن نحصل على القيمة الأصلية للتثبيات المعنية.

وكما تكمن أهميته في التأكد من إنقاص قيمة التثبيات والتحقق من اهتلاك التثبيات الخاصة وكذا التحقق من تقادم وسائل الإنتاج.

▪ تحديد قيمة القسط الاهتلاكي وتسجيله المحاسبي:

عند حساب قسط الاهتلاك لابدّ من معرفة العناصر التالية:

- تكلفة الشراء، أيّ تكلفة الأصل وهي قيمة اقتناء الأصل في تاريخ الشراء.
- العمر الإنتاجي، أيّ مدة اهتلاك الأصل وهو العمر المقدر للأصل ولتحديده يأخذ عدة عوامل كثافة الاستعمال، كفاءة الاستعمال، مستوى تدريب العمال، مدى حرص المؤسسة على الصيانة والتقدم التكنولوجي.
- القيمة البيعية (النفائية) وهي القيمة التي تنتظر الحصول عليها نتيجة بيع الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

ونسجل قسط الاهتلاك بعد تحديده في نهاية السنة بالقيد التالي:

		12/31	من ح/ مخصّصات الاهتلاك.	681
xx	xx		إلى ح/ اهتلاك التثبيتات المادية.	281

▪ طرق الاهتلاك:

لحساب وتحديد الاهتلاك، هناك عدة طرق مختلفة ويمكن أن نذكر منها:

- ✓ الاهتلاك الخطي (الثابت): ويعتبر تكلفة ثابتة محسوبة على أساس عمر الأصل.
- ✓ الاهتلاك المتناقص: يقوم إلى تكلفة متناقصة على أساس عمر الأصل.
- ✓ الاهتلاك المتزايد (المتصاعد): يقوم إلى تكلفة متزايدة على أساس عمر الأصل.
- ✓ اهتلاك الوحدة الإنتاجية: يؤدي إلى تكلفة محسوبة على أساس عدد الوحدات الانتاج المستعمل مقدرة مسبقاً للأصل.
- ✓ الاهتلاك المتغير.
- ✓ الاهتلاك على أساس إعادة تقييم قيمة التثبيتات.
- ✓ الاهتلاك على أساس طريقة معدل النفاذ للمنتوج.
- ✓ الاهتلاك حسب النشاط الإنتاجي.
- ✓ الاهتلاك على أساس مجموع عدد السنوات الخاصة باستعمال الأصل.
- ✓ الاهتلاك على أساس طريقة الإحلال (الاستبدال).

ملاحظة: كلّ الأصول المادية تهتك ما عدا الأراضي، لأنّ قيمتها في زيادة وفي حالات معينة (التي تصبح طريق سريع، تقدير وقوع انجراف أراضي منجمية)، فإنّها تهتك وقيمتها تنقص، وكما لا تهتك الأصول المادية والغير مادية قيد الإنجاز.

سوف نعالج من خلال مايلي الثلاثة طرق الأولى للاهتلاك حسب البرنامج المخصص للسنة الأولى.

✓ الاهتلاك الثابت (الخطي) L'amortissement Linéaire:

يقوم توزيع تكلفة حياة التثبيتات بطريقة متساوية على العمر الإنتاجي المقدر له، يعني كلّ سنة تتحمل بنفس القسط المقدر من هذا الأصل حتى نهاية عمره الإنتاجي، ويعتبر أبسط طريقة للاهتلاك وأسهل طريقة للتطبيق ولا بدّ من معرفة:

➤ مدة اهتلاك الدورة: يحسب الاهتلاك ابتداءً من تاريخ الحصول على الاستثمار المعني خلال الدورة

على المدة من تاريخ الحصول على الاستثمار إلى نهاية الدورة، فإذا كان:

- حيازة على أصل ثابت من 1 إلى 15 يوم من نفس الشهر، يحسبُ الشهر كاملاً مضافاً إليه عدد الشهور الباقية حتى شهر ديسمبر. من $\frac{12}{12} \leftarrow 1/5$ ، $\frac{11}{12} \leftarrow 2/15$ ، $\frac{10}{12} \leftarrow 2/16$ ، $\frac{07}{12} \leftarrow 5/18$
- حيازة ابتداءً من 16 إلى آخر يوم من ذلك الشهر يهمل ذلك الشهر المعنى، ونبدأ نحسب من الشهر الموالي حتى شهر ديسمبر.

➤ قسط الاهتلاك: هو قيمة الاهتلاك المطبق في آخر كل دورة حتى اندثار عمر الأصل.

ومنه إذا كان حيازة على التثبيتات من 1/1 إلى 1/15 يحسب قسط الاهتلاك: $\frac{\text{التكلفة الأصلية}}{\text{العمر الإنتاجي}} \times \frac{12}{12}$

أما في حالة حيازة على التثبيت بعد 1/15، فإن:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{التكلفة الأصلية} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \frac{\text{عدد الشهر}}{12}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = 2 - \text{vnc1} - \text{vnc2} / 3 - 1$$

➤ القيمة الأصلية = ثمن شراء (HT) + مصاريف الشراء - التخفيضات التجارية والمالية إن وجدت.

➤ القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = القيمة الأصلية - قسط الاهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية $\text{VNC1} = \text{N2}$ - قسط الاهتلاك السنوي

$$\text{نسبة (معدل) الاهتلاك الثابت} = \text{مقلوب} = \text{N} = \frac{1}{n} = \frac{\text{قسط الاهتلاك}}{\text{القيمة الأصلية}} \times \frac{100}{100}$$

➤ جدول الاهتلاك: عند حيازة على أصل غير جاري، تقوم المؤسسة في كل سنة بإعداد جدول الاهتلاك والذي يظهر فيه القيمة الأصلية، قسط الاهتلاك، الاهتلاك المتراكم والقيمة المحاسبية الصافية.

مثال: قامت مؤسسة اقتناء معدات صناعية قيمتها 1000000، عمرها الإنتاجي 5 سنوات في 1/2 ن.

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{1000000}{5} = 20000 \text{ أو } 20000 = \frac{12}{12} \times \frac{20}{100} \times 1000000 = 20000$$

العمر الإنتاجي	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	1000000	20000	20000	80000
2	1000000	20000	40000	60000
3	1000000	20000	60000	40000
4	1000000	20000	80000	20000
5	1000000	20000	1000000	0

		1000000	من د/ معدات صناعية. إلى د/ موردو التثبيتات.	215	1/2 ن
1000000	1000000		1 ن/12/31	404	
20000	20000		من د/ مخصصات الاهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	681	
20000	20000		2 ن/12/31	2815	
20000	20000		من د/ مخصصات الاهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	681	
20000	20000		3 ن/12/31	2815	
20000	20000		من د/ مخصصات الاهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	681	
20000	20000		4 ن/12/31	2815	
20000	20000		من د/ مخصصات الاهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	681	
20000	20000		5 ن/12/31	2815	
20000	20000		من د/ اهتلاك معدات صناعية. إلى د/ معدات صناعية.	681	
1000000	1000000		من د/ اهتلاك معدات صناعية إلى د/ معدات صناعية	2815	
1000000				215	

مثال: في 2018/01/03 تمّ الحيازة على معدات نقل بـ 200000 دج. TVA 19% بموجب شيك بنكي عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

جدول الاهتلاك:

العمر الانتاجي	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	200000	40000	40000	160000
2	200000	40000	80000	120000
3	200000	40000	120000	80000
4	200000	40000	160000	40000
5	200000	40000	200000	0

		18/01/03		
	200000		من ح/ معدات نقل.	2182
	38000		من ح/ رسوم على القيمة المضافة.	44562
238000		18/12/31	إلى ح/ البنك.	512
	40000		من ح/ مخصصات الاهتلاك.	681
40000			إلى ح/ اهتلاك معدات النقل.	28182

مثال: في 2018/10/01 قامت المؤسسة بحيازة على معدات إنتاج بقيمة 120000 (H.T) عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

$$\begin{aligned} \text{ن} 10/1 &\leftarrow 12/31 : \frac{100}{5} \times \frac{3}{12} \times 120000 = 6000, \text{ن} 2 = \frac{120000}{5} = 24000 \\ \text{ن} 6 = 1/1 &\leftarrow 9/15 : \frac{100}{5} \times \frac{9}{12} \times 120000 = 18000. \end{aligned}$$

جدول الاهتلاك:

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك السنوي	القيمة الأصلية	N
114000	6000	6000	120000	2018
90000	30000	24000	120000	2019
66000	54000	24000	120000	2020
42000	78000	24000	120000	2021
18000	102000	24000	120000	2022
0	120000	18000	120000	2023

		2018/10/01		
	120000		من ح/ معدات صناعية.	215
	228000		من ح/ رسوم قابلة للاسترجاع.	44562
142800		2018/12/31	إلى ح/ موردو التثبيتات.	404
	6000		من ح/ مخصصات الاهتلاك.	681
6000			إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية.	2815
	24000	2019/12/31	من ح/ مخصصات الاهتلاك.	681
24000			إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية.	2815

		2020/12/31		
24000	24000		من ح/ مخصصات الاهتلاك. إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية.	681
		2021/12/31		
24000	24000		من ح/ مخصصات الاهتلاك. إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية.	681
		2022/12/31		
24000	24000		من ح/ مخصصات الاهتلاك. إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية.	681
		2023/12/31		
18000	18000		من ح/ مخصصات الاهتلاك. إلى ح/ اهتلاك معدات صناعية	681
120000	120000		من ح/ اهتلاك معدات صناعية. إلى ح/ معدات صناعية	2815
				215

✓ الاهتلاك المتناقص L'amortissement dégressif :

يعتبر هذا الاهتلاك هو اهتلاك المنافع الاقتصادية بطريقة تنازلية من قسط اهتلاك كبير إلى قسط اهتلاك صغير، أيّ تتحمل الاهتلاكات في السنوات الأولى بأكثر قسط ممكن ثم يبدأ في التناقص لباقي الدورات وذلك لعدة أسباب:

- مصاريف الصيانة التي يحتاجها الاستثمار في السنوات الأولى للاهتلاك يكون أكبر، بسبب مصاريف الصيانة القليلة ويقل في السنوات الأخيرة، بسبب احتياجات إلى المصاريف الصيانة بكثرة.
 - التنبهات في السنوات الأولى تكون إنتاجية كبيرة ومع مرور الزمن تتناقص إنتاجيتها، أيّ مع التقدم في عمرها تبدأ مردوديتها في التناقص وتتحمل السنوات الأخيرة باهتلاكات أقل بسبب المردودية الأقل ويفقد إنتاجية كبيرة نتيجة للخدمات الأقل.
 - عند استعمال الأصل بكثافة في السنوات الأولى عنه في السنوات الأخيرة.
 - عند استعمال الأصل المادي في السنوات الأولى يكون بحالة جيدة من حيث الكفاءة ويكون أكبر عن السنوات الأخيرة ثم تبدأ المردودية في التضاؤل لتتقدم الأصل.
 - كلما تكون المردودية أكبر كلما تتحمل المؤسسة مصاريف اهتلاك أكبر.
- بدأت المؤسسات الجزائرية في تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص منذ عام 1989 حسب قانون المالية، حيث كانت تطبق قبل ذلك الاهتلاك الثابت فقط.

وعند تطبيقه يكون برغبة المؤسسة وباختيار منها لهذه الطريقة، وذلك بتوفر الشروط التالية:

- تطبيق على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج، ويكون هذا الأصل ضمن قائمة التثبيات التي يسمح تطبيق عليها تحدد عن طريق التنظيم.
- المؤسسة خاضعة للضريبة على أساس ربح حقيقي أي خاضعة للنظام الجبائي.
- إرسال طلب لمصلحة الضرائب مرفوقاً بالمستندات الموضحة لسبب استعمال هذه الطريقة.
- أن لا تكون مدة الاستعمال أو العمر الانتاجي أقل من سنتين.

ويهدف استعمال هذه الطريقة إلى استرجاع كلفة التثبيات في أقرب وقت ممكن، خاصة في حالة التضخم والتقدم التكنولوجي، وإلى تشجيع الاستثمارات خاصة عن طريق الضرائب من قبل سياسة الدولة.

ويكون التسجيل المحاسبي وحساب قسط الاهتلاك نفسه مع طريقة الاهتلاك الثابت مع إضافة عمود معاملات الاهتلاك المتناقص، بحيث أن معاملات الاهتلاك المتناقص تتراوح بين:

- 3 و4 سنوات المعامل 1.5 .
- 5 و6 سنوات المعامل 2.0 .
- ما فوق 6 سنوات المعامل 2.5 .

ويمكن أن تتغير هذه المعاملات من سنة إلى أخرى حسب رغبة المشرع، يحدده القانون الضريبي حسب العمر الإنتاجي للأصل.

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل المناسب للاهتلاك المتناقص.

قسط الاهتلاك المتناقص السنوي = قيمة المحاسبة الصافية السابقة × معدل الاهتلاك المتناقص.

مثال: في 2016/01/03 تمّ الحيازة على معدات صناعية بـ 200000 دج (HT) بموجب شيك بنكي عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

العمر الإنتاجي	القيمة الأصلية	معامل الإهلاك المتناقص	قسط الإهلاك المتناقص	الإهلاك المتراكم	القيمة الصافية	المحاسبية
16	200000	$20 \times 2 = 40\%$	80000	80000	120000	
17	120000	40%	48000	128000	72000	
18	72000	40%	28800	156800	43200	
19	43200	50%	21600	178400	21600	
20	21600	50%	21600	200000	0	

215	200000	2016/01/03	من ح/ معدات بضاعة.			
44562	38000		من ح/ رسم على القيمة المضافة.			
	238000	2016/12/31	إلى ح/ البنك.	512		
681	80000		من ح/ مخصصات إهلاك.			
	80000		إلى ح/ إهلاك معدات صناعية.	2815		
681	48000	2017/12/31	من ح/ مخصصات إهلاك.			
	48000		إلى ح/ إهلاك معدات صناعية.	2815		

ملاحظة:

عندما تصل إلى السنتين الأخيرتين من العمر الإنتاجي، يجب أن نفحص القاعدة التالية:

$$- \frac{VNC}{2} \geq \text{أو} \leq \text{المعدل} \times VNC$$

$$- \text{إذا كانت } VNC \times \text{المعدل} \leq \frac{VNC}{2} \text{ نكمل تطبيق المعدل.}$$

$$- \text{إذا كانت } VNC \times \text{المعدل} \geq \frac{VNC}{2} \text{ فإننا نتوقف عن تطبيق المعدل.}$$

مثال: تمّ الحيازة على شاحنة لنقل السلع بقيمة 120000 دج HT في 2018/01/05. وتمّ الشروع في استعمالها بنفس التاريخ قرّرت المؤسسة استعمال إهلاك معدل ضريبي لمدة 5 سنوات.

العمر الإنتاجي	القيمة الأصلية	معامل المتناقض	الاهتلاك	قسط الاهتلاك المتناقض	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018	120000	$2 \times \frac{1}{5} = 40\%$	48000	48000	48000	72000
2019	72000	40%	28800	28800	76800	43200
2020	43200	40%	17280	17280	94080	25920
2021	25920	50%	12960	12960	107040	12960
2022	12960	50%	12960	12960	120000	0

142800	120000	2018/01/05	من د/ معدات نقل.	404	2182
	22800		من د/ رسوم قابلة للاسترجاع.		
48000	48000	2018/12/31	إلى د/ موردو التثبيتات.	28182	681
			من د/ مخصصات اهتلاك.		
28800	28800	2019/12 /31	إلى د/ اهتلاك معدات نقل.	28182	681
			من د/ مخصصات اهتلاك.		

✓ الاهتلاك المتصاعد (المتزايد) La Méthode Progressif Softy :

الاهتلاك المتصاعد عكس الطريقة السابقة الثانية، أي أنّ أعباء الاهتلاك تتزايد من سنة إلى أخرى، بمعنى آخر أنّ مخصصات الاهتلاك تكون ضعيفة في السنوات الأولى، وتبدأ ترتفع في السنوات الأخيرة ومجموع المخصصات دائماً يساوي في نهاية أو على الأكثر من مبلغ الاستثمار.

وبفضل استعمال الاهتلاك المتزايد لما تكون الانتاجية منخفضة في السنوات الأولى، أو نتوقع مصاريف أخرى غير الاهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة.

ويهدف استعمال هذه الطريقة لمقابلة مخصصات الاهتلاك بالإيرادات، ولعدم تحمل تكاليف كبيرة في السنوات الأولى، وتستطيع مواصلة الإنتاج خاصة بالنسبة لمؤسسة جديدة.

ويتم التسجيل المحاسبي بنفس الخطوات السابقة، أما لحساب مخصصات الاهتلاك وملئ الجدول يختلف:

$$- \text{ إيجاد مخصصات الاهتلاك للوحدة} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة لكل سنة}}{\text{الطاقة الانتاجية}} \times \text{القيمة الأصلية} \times x$$

$$- \text{ إيجاد الطاقة الإنتاجية} = \frac{(1+n)^n}{2}$$

مثال: في 2018/01/03 تم الحيازة على معدات نقل بـ 200000 دج HT، بموجب شيك بنكي، عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

المطلوب: حساب قسط الاهتلاك السنوي باستعمال طريقة الاهتلاك المتزايد.

تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

$$\text{الطاقة الإنتاجية} = \frac{(1+5)^5}{2} = 15$$

العمر الإنتاجي	القيمة الأصلية	معامل الاهتلاك المتزايد	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
01	200000		13333.3	13333.3	186666.7
02	200000		17777.7	39999.9	160000.1
03	200000		40000	79999.9	120000.1
04	200000		53333.3	133333.3	66666.8
05	200000		66666.8	200000	0

	200000	2018/01/03	من د/ معدات نقل.	2182
	38000		من د/ رسم على القيمة المضافة.	445621
238000			إلى د/ البنك.	512
	13333.3	2018/12/31	من د/ مخصصات الاهتلاك.	681
13333.3			إلى د/ اهتلاك معدات النقل.	28182
	17777.7		من مخصصات الاهتلاك.	681
17777.7			إلى د/ اهتلاك معدات النقل.	28182

■ التنازل عن التثبيات:

قد تتنازل المؤسسة على الأصول غير الجارية لعدة أسباب، وذلك خلال العمر الإنتاجي لتلك الأصول، وبمجرد خروجها من المؤسسة لا تنتظر منها أي منفعة اقتصادية مستقبلية وتنتج عن تنازلها تحقيق ربح أو خسارة، وذلك بتحديد الفرق بين إيرادات التنازل أو عوائد الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، فإذا حققت ربحاً تسجل في د/ 752 فائض القيمة الناتجة عن تنازل التثبيات، وأما إذا حققت خسارة تسجل في د/ 652 خسارة القيمة الناتجة عن تنازل التثبيات.

مثال: في 2018/10/15 قامت مؤسسة بحيازة على تجهيزات مكتب بقيمة HT120000 عمرها الإنتاجي 5 سنوات، وفي 2019/01/16 تنازلت على تجهيزات بسعر التنازل 80000 بالبنك في الحالة الأولى وفي الحالة الثانية بسعر 100000 بالبنك.

		2018/10/15	من د/ تجهيزات مكتب.	2183
	120000		من د/ رسم على القيمة المضافة.	44562
142800	22800		إلى د/ موردو التثبيات	404
		2018/12/31	من د/ مخصصات الاهتلاك.	681
6000	6000		إلى د/ اهتلاك تجهيزات مكتب.	28183

حالة تنازل بسعر 80000 د.ج.

		2019/12/31	من د/ مخصصات الاهتلاك.	681
2000	2000		إلى د/ اهتلاك تجهيزات مكتب.	28183
	8000		من د/ اهتلاكات	28183
	8000		من د/ البنك.	512
	32000		من ح/ خسائر القيمة الناتجة عن تنازل التثبيات.	652
120000			إلى د/ تجهيزات مكتب	2183

حالة تنازل بسعر 100000 دج.

		2019/12/31		
2000	2000	من دَ مَحْصَصَاتِ الْاَهْتِلاَكِ . إِلَى دَ اَهْتِلاَكِ تَجْهِيْزَاتِ مَكْتَبِ .	28183	681
120000	8000	من د/ اهتلاكات تجهيزات مكتب.	28183	28183
	100000	من د/ البنك.	512	512
	12000	من د/ خسائر القيمة الناتجة من التنازل عن التثبيات إلى د/ تجهيزات مكتب.	2183	652

مثال: ثمن آلة إنتاجية 200000 دج (HT)، تمّ الحيازة عليها بتاريخ 2010/04/05 بموجب بنك، استعملت إلى غاية 2012/10/10 ثمّ تمّ التنازل عليها بمبلغ 130000 بالبنك.
نفس معطيات التمرين، غير أنّ مبلغ التنازل هو 60000 دج بموجب شيك بنكي.

جدول الاهتلاك:

1700000	30000	30000	200000	2010
130000	70000	40000	200000	2011
100000	100000	30000	200000	2012

$$30000 = 20\% \times \frac{9}{12} \times 200000 = \text{قسط اهتلاك 2010}$$

$$40000 = \frac{200000}{5} = \text{قسط اهتلاك 2011}$$

$$30000 = 20\% \times \frac{9}{12} \times 200000 = \text{قسط اهتلاك 2012}$$

		2010/04/05		
238000	20000 38000	من د/ معدات صناعية. من د/ رسوم قابلة للاسترجاع. إلى د/ البنك.	512	215 44562
30000	30000	من د/ مَحْصَصَاتِ اَهْتِلاَكِ . إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	2815	681
40000	40000	من د/ مَحْصَصَاتِ اَهْتِلاَكِ . إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	2815	681

حالة تنازل بسعر 130000 دج

30000	30000	2012/12/31	من د/ مخصصات اهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	2815	681
	100000 130000		من د/ اهتلاك معدات صناعية. من د/ البنك. إلى د/ فائض القيمة للتنازل عن التثبيات. إلى د/ معدات صناعية.	752 215	2815 512
30000 200000					

حالة تنازل بسعر 60000 دج

30000	30000	2012/12/31	من د/ مخصصات اهتلاك. إلى د/ اهتلاك معدات صناعية.	2815	681
	100000 60000 40000		من د/ اهتلاك معدات صناعية. من د/ البنك. من د/ خسارة القيمة لتنازل عن التثبيات. إلى د/ معدات صناعية.	215	2815 512 652
200000					

▪ خسائر القيمة على التثبيات المادية:

عرف النظام المحاسبي خسائر القيمة على التثبيات بأنها: " فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجب التحصيل"¹.

وكما عرفها على أنها: " مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل، وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها"².

يتم حساب الخسارة في نهاية السنة المالية بعد حساب قسط الاهتلاك، ومع العلم أن عند تسجيل الخسارة عن قيمة الأصل الثابت يؤدي إلى انخفاض قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لسنة تسجيل خسارة القيمة كما يلي في الحالتين:

في حالة القيمة المحاسبية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل، فنسجل القيمة كما يلي:

¹ - المادة 112-7 من النظام المحاسبي المالي

² - المادة 112-9 منه

XX	XX	1/12/ 31 من د/مخصصات الاهتلاك إلى خسائر القيمة عن التثبيات	29X	681
----	----	--	-----	-----

وفي حالة كانت القيمة المحاسبية أصغر من القيمة القابلة للتحويل، فيتم استرجاع القيمة بالقيود التالي:

XX	XX	1/12/ 31 من د/ خسائر القيمة عن التثبيات إلى د/ استرجاع خسارة القيمة	781	29X
----	----	---	-----	-----

2- جرد التثبيات المعنوية :

عند جرد التثبيات المعنوية تتم بنفس الطريقة للتثبيات العينية، إلا أن تحديد مدة استعمالها تبقى صعبة مثل شهرة المحل و فرق الاقتناء. و يجب أن لا يتعدى مدة استعمال التثبيات 20 سنة كما حددها النظام المحاسبي المالي، و إذا حسبت مدة استعمالها على أساس تاريخ قياسها، يتم حسابها بمقارنة و فحص قيمتها الصافية و قيمتها المحققة في نهاية كل سنة، و عند تحقيق نقص في القيمة تقوم بتخصيص مؤونة.

المعالجة المحاسبية :

يسجل في نهاية كل سنة قسط الاهتلاك كما يلي:

XX	XX	12/3 من د/ مخصصات الاهتلاك إلى د/ اهتلاك تثبيات معنوية تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	280x	681
----	----	---	------	-----

و في حالة انخفاض تسجل قيمة التثبيات المعنوية كخسارة قيمة غير قابلة للاسترجاع بالقيود التالي:

XX	XX	12/31 من د/ مخصصات الاهتلاك إلى د/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية تسجيل خسارة القيمة	290x	681
----	----	--	------	-----

مثال: في 2018/01/01 حيازة على برمجيات إعلام إلى بقيمة 200000 دج بشيك بنكي ,فترة الاستخدام 10 سنوات, و يهتك بأقساط متساوية, في نهاية السنة ن+1 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة لتحصيل لها قدرت بـ 150000 دج

المطلوب: سجل قسط الاهتلاك السنوي و خسارة القيمة؟

20000	20000	12/31 ن مخصصات الاهتلاك إلى د/ اهتلاك برمجيات اعلام آلي	2804	681
-------	-------	---	------	-----

20000	20000	12/31 ن+ 1 مخصصات الاهتلاك إلى د/ اهتلاك برمجيات إعلام آلي	2804	681
10000	10000	// مخصصات الاهتلاك إلى خسارة القيمة عن البرمجيات	2904	681

3- جرد التثبيتات المالية:

هي عبارة عن أدوات مالية المتمثلة في الأسهم والسندات والديون التي هي في حوزة المؤسسة لأكثر من سنة وتأخذ رقم د/ 26 ود/ 27 . كما تقيم هذه التثبيتات في نهاية السنة المالية على أساس القيمة العادلة:

فإذا كانت القيمة الحقيقية للسند أكبر من القيمة الدفترية نسجل بالزيادة كالتالي:

XX	XX	1/12/31 من د/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة إلى د/ فارق التقييم إثبات زيادة قيمة السندات	104	273
----	----	---	-----	-----

إذا كانت القيمة الحقيقية للسند أصغر من القيمة الدفترية نسجل بالنقصان كالتالي:

		1/12/ 31		
XX	XX	من د/ فارق التقييم إلى د/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة إثبات انخفاض قيمة السندات	273	104

رابعاً: جرد المخزونات

إن تسوية المخزونات في نهاية السنة تعتمد على تحديد قيمتها، فإذا كان سعر البيع الصافي للمخزون أقل من تكلفة شرائها أو إنتاجه تسجل خسارة في القيمة، وكذلك تسوية الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي وتحديد إذا كانت هناك خسارة تسجل كالتالي:

إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي نسجل:

		12/31/ن		
	XX	من د/ مخزون بضاعة		30
	XX	من د/ مواد ولوازم		31
	XX	من د/ تموينات أخرى		32
	XX	من د / منتجات تامة الصنع		35
XX		إلى د/ مشتريات البضائع المبيعية	600	
XX		إلى د/ مشتريات مستهلكة	601	
XX		إلى د/ التموينات الأخرى	602	
		تسوية الفرق بين الجرد		

حالة تحقيق خسارة في القيمة

مثال: أظهرت عملية الجرد للمخزون في 12/31/ن ما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة	سعر البيع للوحدة
بضاعة	1000	500	450
منتجات تامة الصنع	500	2000	1800

المطلوب: سجل قيود التسوية

		150000	من ح/ مخصصات خسائر قيمة المخزون		685
450X1000-500X1000	50000		إلى ح/ خسائر قيمة البضاعة	390	
1800X500-2000X500	100000		إلى ح/ خسائر قيمة المنتجات	395	
			تكوين المؤونات		

حالة تسوية فوارق الجرد: عند تطبيق الجرد الدائم وبمقارنة أرصدة أخرى المدة وفقا لأرصدة الجرد المحاسبي من جهة وأرصدة الجرد خارج المحاسبة يظهر ما يسمى بفوارق الجرد.

فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

- إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي يكون فرق الجرد سالبا.
- إذا كان الجرد المادي أصغر من الجرد المحاسبي يكون فرق الجرد موجبا.

وتكون هنا تسوية المخزونات بتسجيلات محاسبية محددة

المراجع:

1. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة- دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة منها المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية 01، 1991.
2. ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاتي، الترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد خال، نظرية المحاسبة، دار المريح، الرياض، بدون سنة.
3. محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة، الاسكندرية، الجامعة المصرفية، 1972.
4. حواس صلاح، المحاسبة العامة- دروس ومواضيع ومسائل محلولة حسب المخطط المحاسبي الوطني، دار هومة، 2006.
5. حواس صلاح، المحاسبة العامة- دروس ومواضيع ومسائل محلولة، دار غرناطة، 2008.
6. حواس صلاح، المحاسبة المالية- دروس، مواضيع ومسائل محلولة، حسب النظام المالي المحاسبي (IAS/IFRS)، دار عبد اللطيف، الطبعة 07، 2018.
7. عطية عبد الرحمن: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، كتاب مخصص L.M.D تسيير وإقتصاد ، محمد مولاهم، 2011.
8. الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية، النظام المالي المحاسبي الجديد في الجزائر - متطلبات التوافق وصعوبات التطبيق-، اليوم الدراسي الحادي عشر، جامعة دالي ابراهيم، 2009-2010.

Les Ouvrages:

1. Disle Charlotte, Maeso Robert, Introduction a la Comptabilité manuel et applications, DCG 9, DUNOD, Paris, 2007.
2. Projet De Système Comptable Financier, Conseil National De la Comptabilité, Ministère des Finances, Juillet, 2006.
3. ASSAD Chaabane, Transition Du Plan Comptable National Vers Le Nouveau Système Comptable Selon Les Normes IAS/IFRS, Grand hôtel mercure, 4-5-6, Février 2008.
4. [https:// manifest. Univ- ouargla . dz / index .php/archives](https://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives), faculté-des sciences-economiques-de gestion-et-des-sciences commerciales.
5. <https://specialties.bayt.com>.

-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ,الجريدة الرسمية، العدد . 74

- قانون رقم 17-02 مؤرخ في 10 جانفي 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

-المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26-07-2008 المتضمن تحديد مبادئ تقييم وتسجيل القوائم المالية والحسابات .

.