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

مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

المحاسبـــة الماليـــة

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل م د LMD

من إعداد : د/ علاء بوقفة

السنة الجامعية 2020/2019

المقدمة

لقد تطورت مفاهيم المحاسبة عبر الزمن بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وتطور وظائفها وأهدافها، وتعدد واتساع الفئات المستفيدة منها، فبعد أن كان ينظر للمحاسبة كفن تطبيقي لا مجال فيه للبحث النظري، أو طريقة فنية لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، فإنها أصبحت تعتبر علماً له فروض ومبادئ .

واذا كانت المحاسبة المالية بمختلف أدواتها تعتبر ذات أهمية كبيرة لدى المهنيين العاملين في ميدان المال والأعمال، ولدى الأكاديمين المتخصصين في الاقتصاد والتسيير، فإنها كذلك تسهم في بناء معارفهم وتنمية قدراتهم في الدراسة والتحليل وإتخاذ القرار، لذلك يتم تدريس المحاسبة المالية في السنوات الأولى من التكوين ويتم منحها أهمية خاصة.

و من خلال هذه المطبوعة، حاولنا التطرق إلى مقياس المحاسبة المالية بشقيه النظري والتطبيقي متقيدين بالبرنامج الوزاري، حيث تم تقسيم هذا البرنامج الى خمسة محاور شملت الاطار النظري للمحاسبة المالية، ثم آليات وقواعد مسك المحاسبة المالية من خلال التطرق الى أعمال الدورة المحاسبية من الميزانية الافتاحية ودفتر الاستاذ ودفتر اليومية الى ميزان المراجعة والميزانية الختامة، ثم حاولنا التطرق إلى المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية، وبعدها المعالجة المحاسبية لحسابات التسيير، أما المحور الأخير فقد تناول أعمال نهاية الدورة، وتم إختتام المطبوعة بسلاسل تمارين الأعمال التطبيقية .

قائمة المحتويات

المقدمة.....	1
قائمة المحتويات	2
المحور الاول: الاطار النظري للمحاسبة المالية.....	3
1. ماهية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى	04
2. الاطار التصوري للمحاسبة المالية	08
3. تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF).....	16
المحور الثاني: آليات وقواعد مسك المحاسبة المالية	19
1. تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية.....	20
2. الحساب ونظرية القيد المزدوج	25
3. الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية.....	27
المحور الثالث: المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية	34
1. المعالجة المحاسبية لحسابات رأس المال.....	35
2. المعالجة المحاسبية لحسابات التثبيتات.....	45
3. المعالجة المحاسبية لحسابات المخزونات.....	53
4. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير.....	70
5. المعالجة المحاسبية للحسابات المالية.....	82
المحور الرابع: المعالجة المحاسبية لحسابات التسيير	86
1. المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء.....	87
2. المعالجة المحاسبية لحسابات النواتج.....	93
المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة	98
سلاسل تمارين الأعمال الموجهة	110
قائمة المصادر والمراجع.....	121

المحور الأول:

الاطار النظري للمحاسبة المالية

1. ماهية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى
2. الاطار التصوري للمحاسبة المالية
3. تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

1. ماهية المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

1.1- مفهوم المحاسبة

لقد تطورت مفاهيم المحاسبة عبر الزمن بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وتطور وظائفها وأهدافها، وتعدد واتساع الفئات المستفيدة منها، فبعد أن كان ينظر لها كفن تطبيقي لا مجال فيه للبحث النظري، أو طريقة فنية لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، فإنها أصبحت تعتبر علماً له فروض ومبادئ .

يطلق معظم الباحثين على المحاسبة مصطلح لغة الأعمال، لأنها تختص بتجميع البيانات الاقتصادية عن المؤسسة بقصد توفير قوائم مالية تقدم المعلومات اللازمة للمستفيدين لاتخاذ القرارات المالية في المجالات المختلفة.[1]

وفي ما يلي نورد أهم التعاريف التي قدمت للمحاسبة:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة في عام 1941 بأنها: " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج الناجمة عن العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة".[2] ويشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة فنا وليس حقلا من حقول العلم والمعرفة، حيث يعتبر المحاسبة أسلوب بيان ما يقوم به المحاسب من وظائف.

وفي سنة 1966 تم النظر إلى المحاسبة من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات".[3] وقد حوَّل هذا التعريف المحاسبة من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى أداة للمعلومات وأداة للاتصال بين مختلف الأطراف.

كما عرفها مجلس مبادئ المحاسبة (APB) المنبثق عن (AICPA) في النشرة الصادرة برقم 4 لعام 1970 على أنها:" نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية ذات طبيعة مالية لتكون مفيدة (نافعة) في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي القيام بالاختيارات المنطقية من بين مسارات العمل البديلة"[4]

من الملاحظ أن التعاريف المحاسبية أصبحت تتناسب مع تطور الدور الوظيفي لها كنظام للمعلومات، وما يؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة هو ما قدمه (kieso) سنة 2006 عندما عرفها بأنها:" نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية"[5]

---

[1] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية**، ط 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 25.
[2] حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2007، ط 1، ص 20.
[3] طلال محمد الجحاوي وآخرون، **اساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 31.
[4] عبد الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية**، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 20.
[5] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 26.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه أصبح ينظر للمحاسبة على أنها تتضمن ثلاثة عناصر أساسية هي:[1]

العنصر الأول– المحاسبة كنشاط خدمي: حيث توفر المحاسبة للأطراف المهتمة معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة باستخدام الموارد في المؤسسات الاقتصادية.

العنصر الثاني– المحاسبة كنظام وصفي تحليلي: حيث تحدد المحاسبة مجموعة الإجراءات والمعاملات التي تختص بتسجيل ووصف النشاط الاقتصادي، ومن خلال قياسها وتحليلها وتلخيصها لها فإنها تخفض من تلك البيانات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة والجوهرية وذات العلاقة المتداخلة بينها، وتقوم بإعداد تقرير عنها لوصف المركز المالي ونتائج أعمال النشاط الاقتصادي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

العنصر الثالث– المحاسبة كنظام معلومات: حيث تقوم المحاسبة من خلال هذا العنصر بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات وغيرها من الأحداث إلى الأطراف المستفيدة.

وتأسيساً على ذلك توجد ثلاث خصائص أساسية للمحاسبة هي:

- قياس وتوصل المعلومات المالية؛
- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بالمؤسسات؛
- توصيل المعلومات للأطراف المستفيدة.

من خلال ما تقدم يمكن تقديم تعريف شامل للمحاسبة والذي يعرفها على أنها:" علم وفن، فهي علم يشمل الاطار الفكري للمحاسبة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً، وهي كفن تشمل الكيفية التي يتم بها أداء الوظيفة المحاسبية (القياس والتوصيل) من خلال تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وإعداد القوائم والتقارير المالية لخدمة الأطراف المستفيدة.

2.1– فروع المحاسبة

لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة، مما أدى إلى نشوء فروع جديدة متخصصة لها يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وفيما يلي أهم هذه الفروع:

أولاً– المحاسبة المالية: تعتبر المحاسبة المالية أصل المحاسبة الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى، وتهتم المحاسبة المالية بالقياس النقدي لتدفقات الموارد من والى المؤسسة من خلال تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي حدثت خلال فترة مالية بين المؤسسة والغير، بهدف إعداد تقارير مالية خارجية توفر لمستخدميها معلومات تساعدهم على:[2]

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.
[2] نفس المرجع السابق، ص 23.

- قياس نتيجة نشاط المؤسسة خلال الفترة موضوع القياس؛
- قياس المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية؛
- قياس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وصافي ما حدث بالنقدية من تغير خلال الفترة المالية.

ثانياً– محاسبة التكاليف: نشأ هذا الفرع المحاسبة استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية التي عمت أوربا، وذلك لسد قصور نظم المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة للمؤسسات الصناعية. وتهتم محاسبة التكاليف بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة قصد تحقيق الأهداف التالية:[1]

- قياس تكلفة المنتج؛ ثم الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق؛
- وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات.

ثالثاً– المحاسبة الإدارية: تهتم بتحليل البيانات المحاسبية والبيانات الأخرى ذات العلاقة بنشاطات المؤسسة المختلفة بقصد مساعدة الإدارة على وضع الأهداف وتقييم الأداء واتخاذ القرارات التشغيلية، والاستراتيجية. وهي تركز على نشاط المؤسسة في الماضي وربطه بالمستقبل من أجل إعداد بيانات تخدم اتخاذ القرارات.[2]

رابعاً– المحاسبة الحكومية: يستند هذا الفرع من المحاسبة إلى أسس خاصة تختلف عن محاسبة المؤسسات. حيث يختص في قيد وتهيئة الدفاتر والسجلات المحاسبية للدوائر والهيئات الحكومية الرسمية، والتي في الغالب لا تهدف إلى تحقيق الأرباح، وإنما ترتبط بصلة وثيقة بالنظام والسياسات المالية للدولة، في تحصيل الإيرادات ذات السيادة للدولة، وسبل تخصيصها، وأسس إنفاقها ومتابعتها في الدوائر اللامركزية، كقطاعات الوزارات والمحافظات التي ترتبط بالحكومة اللامركزية.[3]

خامساً– المحاسبة الضريبية: يهتم هذا الفرع من فروع المحاسبة بتطبيق أحكام القانون الضريبي والقوانين المعدلة له بغية تحديد الربح الضريبي أو الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك تمهيداً لحساب قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العامة.

إن القانون الضريبي يحدد الأحكام والقواعد التي ينبغي مراعاتها عند قياس الربح الضريبي، وهذه الأحكام والقواعد لا تتفق في بعض الحالات مع قواعد القياس المحاسبي للربح، وبالتالي ينبغي الإلمام بأحكام تحديد الربح الضريبي وتطبيقها وذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبي، والمعلومات الضريبية الأخرى التي تلتزم المؤسسة بإعدادها وفقاً لأحكام القانون الضريبي.[4]

---

[1] محمد مطر، مرجع سابق ، ص 27.

[2] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 21.

[3] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية – الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، ج 1، دار الثقافة للنشر، عمان 2006،ص 28.

[4] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية ـ المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبة ـ طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008، ص 30.

سادساً– المحاسبة الاجتماعية: وتهتم بقياس البعد الاجتماعي للنشاط الاقتصادي، حيث يترتب على النشاط الاقتصادي تكاليف اجتماعية في صورة تلوث الهواء والمياه والبيئة بشكل عام، أو منافع اجتماعية نتيجة تنفيذ البرامج الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة، أو العناية والاهتمام بشرائح واسعة من المجتمع.[1]

سابعاً– المحاسبة القومية: تهدف المحاسبة القومية إلى توفير المعلومات التي تعكس الأداء الاقتصادي للمجتمع والوحدات التي يتكون منها في صورة تجميعية خلال فترة زمنية معينة، وتقوم المحاسبة القومية على المبادئ والقوانين الاقتصادية التي تحكم تحديد المعلومات التي تقوم بتوفيرها، و تعد معلومات المحاسبة القومية على مستوى الصناعات والقطاعات وعلى مستوى المجتمع ككل، هذا وتساعد المحاسبة القومية على تحليل ودراسة الظواهر الاقتصادية، وبالتالي فهي تمكن من التخطيط الاقتصادي على المستوى القومي.[2]

ثامناً– مراجعة الحسابات: يهتم هذا الفرع بالتحقق من صحة تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة والتي تخص فترة مالية معينة وتتضمن السجلات والدفاتر والقوائم المالية وذلك بغية التأكد من أن القوائم المالية المعدة تعبر بعدالة عن الوضع المالي للمؤسسة وأنها تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يصدره المراجع في تقريره النهائي. كما أن المراجعة تساعد الإدارة في مجال الرقابة على عملياتها المالية داخل المؤسسة.[3]

3.1– علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

ترتبط المحاسبة ارتباطا وثيقاً مع عدد من العلوم الاجتماعية الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة والقانون والإحصاء والتخطيط... وغيرها، فهي تؤثر فيها وتتأثر بها. وفيما يلي يمكن توضيح طبيعة هذه العلاقة:

أولاً– علاقة المحاسبة بعلم إدارة الأعمال: تربط كلا من المحاسبة وإدارة الأعمال علاقة قوية تحكمها أسس ومداخل وتوجهات متداخلة ومتكاملة، إذ نجد أن المحاسبة والإدارة يكملان بعضهما البعض للقيام بعملية صنع واتخاذ القرار من قبل المسؤول الإداري. ويمكن صياغة هذه العلاقة التكاملية من حيث أن عمل المحاسب كمخرجات متمثلاً في المعلومات المحاسبية المصاغة في التقارير والقوائم المالية والمحاسبية، بحيث تمثل تلك المعلومات المحاسبية مدخلات للإداري للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية وتقويم الأداء من خلال تطبيق وظيفتي التخطيط والرقابة.

كما لابد أن يجتمع كل من المحاسبة والإدارة على هدف واحد مشترك متمثلاً في الاستغلال العقلاني والرشيد للطاقات المتاحة ورفع الكفاءة الإنتاجية وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية.[4]

ثانياً– علاقة المحاسبة بالاقتصاد: يهدف الاقتصاد كعلم إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتصف بالندرة، ويحدد أفضل السبل لتحقيق ذلك، سواء في مجال تخصيص الموارد على أوجه الاستخدام أو في مجال الإدارة بعد تخصيصها أو في مجال توزيع الناتج من استغلال هذه الموارد. ويظهر ارتباط المحاسبة بالاقتصاد في ناحيتين، الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيراً من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية،

[1] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2010.، ص 38.
[2] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 30.
[3] أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2002، ص 24.
[4] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004، ص 226.

وتستخدم العديد من أدوات التحليل الاقتصادي المستمدة من النظريات الاقتصادية. أما الناحية الثانية فتنحصر في قيام المحاسبة بقياس الجهود والطاقات المبذولة والمنافع المتحققة، وتوفير المعلومات التي توضح مدى تحقق المبادئ والنظريات الاقتصادية في التطبيق العملي.[1]

ثالثاً– علاقة المحاسبة بالقانون: تربط المحاسبة بالقانون علاقة وثيقة تظهر في مجالات عديدة ومختلفة. حيث يمكن اعتبار المؤسسة وحدة محاسبية من وجهة نظر المحاسبة، وهي في نفس الوقت وحدة قانونية من وجهة النظر القانونية، كما أن القانون يضع شروطاً محددة تلزم المحاسب بإجراءات معينة عند تصميم النظام المحاسبي وتنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية وطريقة عرض البيانات المحاسبية ونشرها، وكيفية توزيع الأرباح والخسائر، وتشكيل الاحتياطات المختلفة، كما نجد بأن النصوص القانونية تحدد كيفية إنشاء العقد للمؤسسة وقواعد العمل التجاري، وإجراءات الإفلاس والتصفية والاندماج وإعداد البيانات الضريبية، وتحديد مطرح الضريبة ونسب الضرائب المفروضة على العاملين، ويزداد تأثير التشريعات القانونية على المحاسبة كلما ازداد التدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية.[2]

رابعاً– علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية: ترتبط المحاسبة ارتباطاً وثيقاً بالعلوم الرياضية والإحصائية نظراً لقيام المحاسبة باستخدام الكثير من أدوات التحليل الرياضي والإحصائي خاصة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. ولقد أدى تطور المحاسبة الإدارية في مجال المساعدة على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد إلى ضرورة استخدام النماذج الرياضية التي تعتبر أفضل الوسائل لتحقيق هذا الهدف. كما أدى التطور العلمي في كثير من مجالات المحاسبة والمراجعة إلى الاعتماد على الأساليب الإحصائية في التحليل، خاصة في مجال استخدام العينات الإحصائية، وتحليل وتفسير النتائج.[3]

2. الإطار التصوري للمحاسبة المالية

يعد الاطار التصوري (المفاهيمي) في الفكر المحاسبي البنية الأساسية التي يقوم عليها علم المحاسبة، إذ يعتبر إطار متماسك ومتكامل يشمل مجموعة مترابطة من الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ، ويستخدم كأساس منطقي لإستبعاد الممارسات غير المرغوب فيها والاختيار بين البدائل، إضافة الى ذلك فإن الإطار المفاهيمي يعتبر الأساس لإنتاج المعايير المحاسبية والتي تهدي المحاسب للقيام بعمله والذي يتوجب عليه عدم تجاوزه لها.

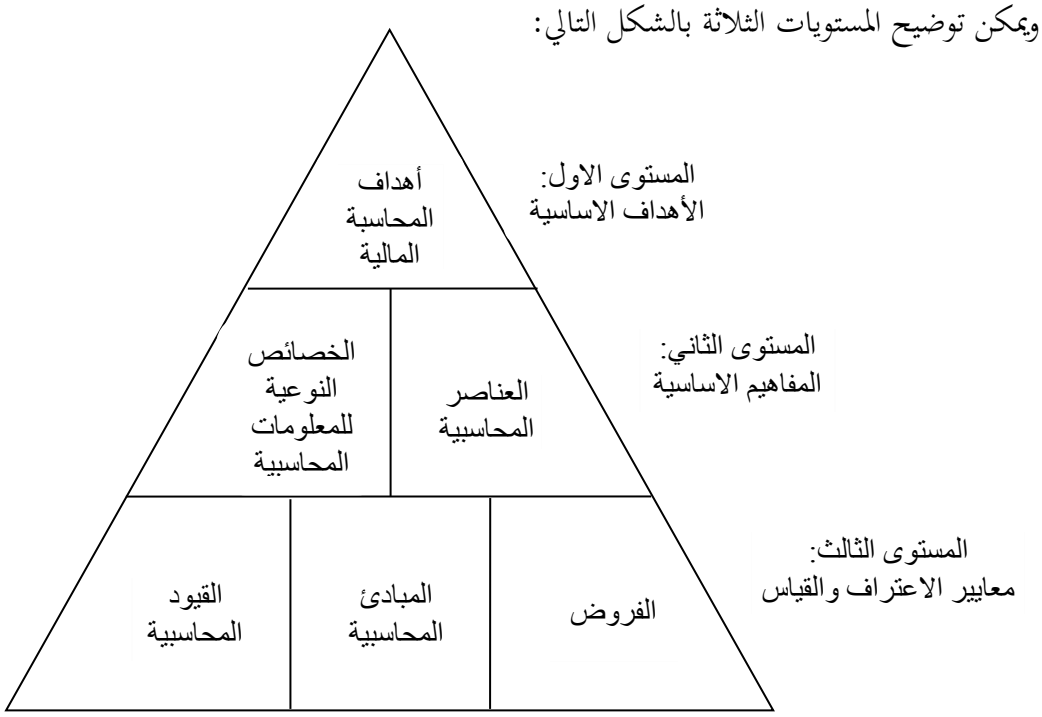
يدعم الإطار التصوري للمحاسبة ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يزيد من مقدرته على تفسير وتحليل المعلومات المحاسبية وإجراء المقارنات الموضوعية بكفاءة عالية بين مختلف المؤسسات. وهذا ما يؤكد مدى الحاجة إلى إطار مفاهيمي متكامل ومتناسق وشامل للأهداف والأسس والمعايير التي تصف مهام ومحددات علم المحاسبة.

[1] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 32.
[2] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.
[3] أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 34.

ويمكن تقسيم الإطار التصوري للمحاسبة إلى ثلاثة مستويات وهي:[1]

- المستوى الأول: الأهداف الأساسية للمحاسبة؛
- المستوى الثاني: المفاهيم الأساسية؛
- المستوى الثالث: معايير الاعتراف والقياس.

ويمكن توضيح المستويات الثلاثة بالشكل التالي:



المصدر: حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، ط1، دار الحامد للنشر، عمان 2007، ص 87

1.2. الأهداف الأساسية للمحاسبة

لقد تطورت أهداف المحاسبة عبر مسيرتها التاريخية وذلك تبعاً لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة من حولها. فبعد أن كانت أهداف المحاسبة تنحصر في قيامها بدورها كنظام لمسك السجلات المحاسبية وذلك تكريساً لوظيفتها في حماية حقوق أصحاب المشروع، تطورت أهدافها في عصرنا الحالي كي تؤدي وظيفتها المستجدة كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي تزويد الاطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات.[2]

وقد حددت لجنة True blood * في التقرير الذي قدمته عام 1973 الاهداف في اثني عشر هدفاً هي:[3]

- توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- خدمة المستخدمين الذين ليس لهم سلطة أو إمكانية على طلب المعلومات مباشرة وإنما يعتمدون على القوائم المالية كمصدر للمعلومات لتقيم النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 87- 88.
[2] محمد مطر، مرجع سابق، ص 30.
* وهي لجنة منبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي، تأسست عام 1971، هدفها دراسة أهداف القوائم المالية.
[3] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 90.

- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبية عدم التأكد.
- تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل أو ما يسمى القدرة الكسبية للمؤسسة.
- توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة الادارة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة.
- توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
- تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل.
- تقديم قائمة عن الانشطة المالية المختلفة من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمؤسسة.
- تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الاحداث المتوقعة.
- توفير معلومات مفيدة للأجهزة الحكومية أو المؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح، وذلك في مجال تقييم كفاءة الادارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- التقرير عن الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة، وهذا ما يشير الى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

2.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تشكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية معايير أساسية للحكم على كفاءة وفعالية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في اتخاذ القرارات[1]. وفي ما يلي شرح موجز لهذه الخصائص:[2]

– **الملائمة** (pertinence): تكون المعلومة ملائمة إذا كانت لها القدرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

– **الدقة والموثوقية** (Fiabilité) : حتى تكون المعلومة ذات موثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء والانحرافات، وبالتالي فإن المعلومة الموثوقة ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: الصورة الصادقة، الحيطة والحذر، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحياد، الاهمية النسبية.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 292.

[2] WOLFGANG Dick et FRANCK Missonier- Piera, **comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education, Paris 2006, P: 322.

– **القابلية للمقارنة** (Comparabilité): من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء مؤسسات أخرى في نفس الفترة الزمنية.

– **الوضوح** (Intelligibilité): ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد.

3.2. عناصر القوائم المالية:

عرَّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القوائم المالية كما يلي: " تعتبر القوائم المالية عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة معينة. وتهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"[1]. حيث تتضمن القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة. وسنحاول التطرق لهذه العناصر لاحقاً بشيء من التفصيل.

4.2. الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض بأنها عبارة عن أفكار منطقية تتفق وتنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة، وهي تعتبر الاساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها[2]. أي أن المبادي المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية، ولكن الفروض نفسها لا تحتاج الى برهان بل يفترض صحتها مسبقاً، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لإشتقاق مبادي محاسبية تراعي الاهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.[3]

كما أن الفروض المحاسبية لم ولن تكون ثابتة، وإنما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر على أنها لا زالت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال. إن صلاحية أي نظرية مرتبطة بصلاحية فروضها التي تتحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم والمستقبل القريب، وهي دائما في إنتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل[4].

ويعتمد الفكر المحاسبي حالياً على أربع فروض محاسبية، والتي تعتبر المرجع الذي تفهم من خلاله التقارير المالية المختلفة، ويمكن عرض هذه الفروض في النقاط التالية:

1– فرص استقلالية الوحدة المحاسبية: في ظل هذا الفرض فإن الوحدة المحاسبية سواء كانت مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال وبصرف النظر عن هيكلها التنظيمي، تمتلك شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مالكيها، ولها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها وهي بالتالي مالكة لأصولها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الاخرين، وبالتالي تمسك المؤسسة حساباتها من وجهة نظرها وليس من وجهة نظر ملاكها. وفي المؤسسات

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2016، ص 21.
[2] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.
[3] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004، ص 34.
[4] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان 2006، ص 351.

التي تأخذ صفة الشركة يكون لها الحق في مقاضاة الاخرين باسمها ويستطيع الغير مقاضاتها عن تصرفات العاملين فيها[1].

وقد أدى هذا الفرض الى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بالملاك عن تلك المتعلقة بالمؤسسة. وما يبرر ذلك هو وجود حساب يمثل تعاملات المؤسسة مع ملاكها ألا وهو حساب المستغل، كما أن أصول المؤسسة تعد مملوكة لهذه الشخصية المعنوية، وأن للملاك الحق على هذه الاصول في حالة توزيع الارباح أو تصفية الشركة[2].

كما أن حدود الوحدة المحاسبية ليس مقتصر بالضرورة على المؤسسة ككل، فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في قسم مستقل من أقسام المؤسسة.[3]

2- فرض استمرار الوحدة المحاسبية: يشير هذا الفرض إلى أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وتقديم خدماتها إلى وقت غير محدد، أي أن المؤسسة الاقتصادية وجدت لتستمر في أداء عملها، وهذا ما يفسر استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المؤسسة وأصولها، وكذلك حساب أقساط الاهتلاكات، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وفي حالة تواجد دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المؤسسة في الأمد القريب، كأن يكون في نية الإدارة تصفية المؤسسة، فذلك يعتبر مبرر على عدم استخدام فرض الاستمرارية.[4]

3- فرض الدورية: بموجب هذا الفرض تقسم الحياة المستمرة لنشاط لمؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (عادة تكون سنة)، يتم في نهايةكل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد إعداد القوائم المالية، وتعتبر هذه الفترة الزمنية قصيرة نسبياً بالقياس إلى عمر المؤسسة، لذا كان من الضروري تبني أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية، وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية، بالإضافة إلى تطبيق مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

ومن جانب أخر فان تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية والتي تتطلب إعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية، تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.[5]

4- فرض وحدة القياس النقدي: يقوم هذا الفرض على اعتبار أن وحدة النقود هي الأساس العام والمشترك لقياس الأحداث والنشاط الاقتصادي للمؤسسة والتعبير النقدي عن كافة عناصر قوائمها المالية، وبالتالي فإن هذا الفرض يستبعد العمليات غير القابلة للتكميم النقدي من مجال الإثبات المحاسبي[6]. ومن جهة أخرى فإن هذا الفرض يستند الى ثبات واستقرار وحدة القياس النقدي، وبذلك تتجاهل أثر تغيرات القوة الشرائية (أثر ارتفاع

---

[1] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.
[2] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سابق ص 27.
[3] رضوان حلوة حنان وآخرون، **اسس المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 35.
[4] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 50.
[5] محمد مطر، مرجع سابق، ص44.
[6] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 383.

أو إنخفاض الأسعار). وبالتالي فإن فرض وحدة القياس النقدي يمثل أساساً جوهرياً لإشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية.[1]

غير أنه في ظل ضروف التضخم النقدي واجه هذا الافتراض انتقاد شديد من قبل الاقتصاديين الذين يرون ضرورة الأخذ بعين الاعتبار لتقلبات الأسعار، ومن ثم ينبغي تعديل البيانات المحاسبية لكي تصبح متجانسة وقابلة للمقارنة، ولكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الواقع الفعلي للمؤسسة. ولمواجهة هذه المشكلة أخذ الفكر المحاسبي يتجه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية، وظهر ما يسمى المحاسبة في ظل ظروف التضخم (وهو ما تطرق اليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 29).[2]

5.2. المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية أحد عناصر الاطار الفكري للمحاسبة. وهي تعتبر كإطار عام يحكم الطرق والاجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، أي أنها تستخدم كأساس لتحديد كيفية إخضاع بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح. كما تعتبر تعميمات ومرشدات توجيهية عامة، تم اشتقاقها من الفروض المحاسبية[3]. وتتمثل هذه المبادئ في ما يلي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المبدأ المقبول عموماً والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين. إذ تمثل الكلفة التاريخية عادةً أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المؤسسة. كما تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها) وموضوعيتها، حيث تكون الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ووثائق.[4]

2- مبدأ الاعتراف بالايراد: ويقصد به الاعتراف بقيد الايراد في الدفاتر المحاسبية باعتبار أنه ايراد قد تحقق. وهذا المبدأ يضع الشروط الاساسية التي يجب أن تتحقق حتى يتم الاعتراف بهذه الايرادات وإثباتها في السجلات المحاسبية، والتي تشمل بصورة عامة شرطين رئيسيين: [5]

- أن تكون كل العمليات اللازمة لإكتساب الايراد قد إكتملت بالفعل؛
- أن تكون واقعة التبادل (التبادل السلعي أو الخدمة) قد تمت بالفعل.

فالايرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون. وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، فالاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لإلتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة في الايرادات.

---

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص 35.
[2] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.
[3] حيدر محمد علي بن عطا، مرجع سابق، ص 51.
[4] رضوان حلوة حنان و نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 61.
[5] هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص 34.

3– مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات: ويقصد بذلك أن يتم مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالمصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وصولاً لنتائج أعمال الدورة سواء كانت ربحًا أو خسارة. ذلك أن نفقات أي فترة مالية معينة هي في الواقع مسؤولة عن تكوين إيرادات معينة خلال تلك الفترة، وبالتالي فإن نتيجة أعمال المؤسسة عن تلك الفترة تحتسب من خلال مقابلة الايرادات بالمصروفات لتلك الفترة.[1]

4– مبدأ الافصاح: تظهر أهمية هذا المبدأ في الوظيفة الاعلامية للمحاسبة. إذ يتطلب هذا المبدأ أن تحتوي التقارير المحاسبية على كل المعلومات الضرورية حتى تحقق الاهداف المرجوة منها. كما يتطلب هذا المبدأ أن تكون تلك المعلومات متسقة فيما بينها، بمعنى أن المعلومات المفصح عنها من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يجب أن تكون مكملة للمعلومات المفصح عنها من خلال القوائم المالية ولا تتعارض معها، كما يجب أن تكون المعلومات كافية وشاملة لجميع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة.[2]

6.2. القيود (المحددات) المحاسبية:

بالاضافة الى الفروض والمبادئ المحاسبية، فإن هناك عدد من المحددات أو القيود المحاسبية التي تؤثر على عملية القياس المحاسبي وجعلها تتمتع بنوعية عالية. إذ تمثل هذه القيود ارشادات تطبيقية للمحاسب عند إعداد المعلومات المحاسبية، والتي تفسر الأحوال والظروف التي تستدعي الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ظل قدر كبير من التقدير المهني. ونوجز هذه القيود في الاتي:

1– الحيطة والحذر :يكتسي هذا القيد أهمية كبرى في الممارسة المحاسبية كونه يعطي ضمانا و أمانا للمعلومات المحاسبية. إذ يقضي هذا القيد بالاحتياط و الأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها، مع عدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة، بمعنى أن: [3]

– أي نقص محتمل في قيمة الموجودات يمكن أن يؤثر على ذمة المؤسسة، ينبغي أن يحتاط له و يتم تسجيله حتى و إن كان حدوثه ليس أكيدا؛

– بالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات المستقبلية أو المتوقعة إلا إذا تمت فعلاً.

وبالرغم من بعض الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ، إلا أنه لقي قبولا واسعا في الممارسة المحاسبية العملية من قبل المحاسبين، و من قبل مستعملي المعلومات المحاسبية، وذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها و تجنبها في المعالجة المحاسبية.

2– الأهمية النسبية : تتفاوت العمليات التي يقوم المحاسب بمعالجتها وتسجيلها محاسبياً في درجة أهميتها انطلاقا من صغر وكبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ ونص على ضرورة الأخذ وبجدية لكل

[1] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان 2008، ص 35.
[2] محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة – مصر 2007، ص 203.
[3] مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002، ص 69.

المبالغ مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة. وبالتالي فإن المحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل المحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر أو تفاهة قيمتها.[1]

وعليه يقصد بالأهمية النسبية أن العنصر (المعلومة) يكون هام نسبياً إذا كان من المتوقع أن يترتب على عدم أخذه في الاعتبار أو سوء تقديره تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.[2]

3- الموازنة بين التكاليف والمنافع: ويقصد بذلك أن تكلفة انتاج المعلومات المحاسبية التي يقوم المحاسب بإعدادها من خلال القوائم يجب أن لا تزيد عن المنافع المتوقعة من استخدام هذه المعلومات.[3]

4- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: يقضي هذا القيد بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية. فالمتعارف عليه أن أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر، إلا أنه في بعض الاحيان تقوم المؤسسات بالحصول على عناصر ذمتها (الاستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري، وذلك في حالة استغلال مؤسسة لعتاد مرتفع التكلفة (طائرة – قطار) مثلاً. وعليه فإن المعالجة المحاسبية المعتمدة هذه الحالة تقضي بتسجيل العناصر التي تمت حيازتها بواسطة قرض الإيجار ضمن عناصر الأصول في ميزانية المؤسسة الحائزة، وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر خصوم الميزانية.

5- الموضوعية: يقصد بالموضوعية في العرف المحاسبي الاعتماد على الحقائق الثابتة التي توفرها مصادر البيانات والمعلومات المحاسبية والابتعاد عن الاحكام الشخصية في ذلك. وبناءً على هذا ينبغي أن تعد القوائم المالية على أساس البيانات المحاسبية التي حددت بموضوعية بعيداً عن التحيز في إختيارها. ولأجل أن تكون هذه البيانات موضوعية لإبد أن تكون مؤيدة بمستندات ثبوتية تؤكد حدوث الواقعة المالية فعلاً، ذلك أن المستندات المحاسبية تعتبر دليلاً موضوعياً على صحة البيانات المحاسبية.[4]

غير أنه لا تخلو عن النطاق العلمي المعلومات المحاسبية من عنصر التقدير، ومثال على ذلك تقدير الحياة الانتاجية للأصول الثابتة ونسب اهتلاكها، وتقدير سعر السوق للمخزون السلعي والخسائر المحتملة الناتجة عن عدم تحصيل الديون، واختلاف وتعدد طرق تقييم المخزون السلعي....الخ، وبالتالي فإنه يجب الاعتماد على أدلة موضوعية إذا كان ذلك ممكناً وإلاَّ يجب القيام بعملية التقدير على أساس علمي بحيث تتحقق ما يسمى بالموضوعية العلمية.[5]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 74.
[2] جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 244.
[3] طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 62.
[4] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، ج 1، منشورات الجامعة المفتوحة، ط 1، ليبيا 1993، ص 33.
[5] اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 23.

3. تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

1.3. محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي:

أولاً– الفترة من: 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنباً لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (P.C.G)؛ كان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة.[1]

وقد تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (بموجب الأمر رقم: 82/71 الصادر في 1971/12/29)، والثانية وهي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي (P.C.G).

ثانياً– الفترة من: 1975 إلى نهاية عام 2009

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:[2] (القانون المدني، القانون التجاري، القانون الجزائي، القانون الضريبي)

تُوجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بموجب الأمر 35/75 الصادر في: 29 أفريل1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975/06/23، والذي تضمن: طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01) و(02) من الأمر 35/75، والمتمثلة في: (الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ شركات الاقتصاد المختلط؛ المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها، قطاعات النشاط الخاصة)

---

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04، ص 194.

[2] نفس المرجع السابق، ص 195.

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:[1] (القطاع الفلاحي سنة 1987؛ قطاع التأمينات سنة 1987؛ قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛ قطاع السياحة سنة 1989).

استمر العمل بالقانون (35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداءً من سنة 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.[2]

لقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائر مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى غاية نهاية 2009، ومع بداية عام 2010 بدأ العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF).

ثالثاً– الفترة من 2010 إلى يومنا هذا

مع بداية عام 2001، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنياً في ذلك مفهوم المحاسبة المالية التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل. وفي أواخر سنة 2007 وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا (SCF) بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع بداية جانفي 2009، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى، وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من جانفي 2010.

2.3. دوافع إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر

لقد وُضِع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1976 ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات. لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية.

كما أن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

وعموماً يمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في العناصر التالية:[3]

---

[1] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر2007/2008، ص 196.

[2] مختار مسامح، مرجع سابق، ص 196.

[3] ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 07.

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم و العرض والإفصاح؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية،
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛[1]
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- نقائص و عيوب المخطط المحاسبي الوطني.

3.3. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يُطبق النظام المحاسبي المالي الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. غير أنه يستثني من هذا التطبيق الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. ويمكن حصر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية فيما يلي: [2]

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- ✓ و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- ✓ ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

[1] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 295.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المادة 02، ص 03.

المحور الثاني:
آليات وقواعد مسك المحاسبة المالية

1. تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية
2. الحساب ونظرية القيد المزدوج
3. الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

1. تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية

1.1. مفهوم الميزانية (قائمة المركز المالي)

وهي عبارة عن قائمة أو كشف تتكون من جانبين رئيسيين متساويين في القيمة، تضم في الجزء الأول منها الأصول (الاستخدامات)، وتضم في الجزء الثاني الخصوم (مصادر التمويل).[1] وتعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة في تاريخ معين، فهي تبين ما لدى المؤسسة من ممتلكات وما عليها من التزامات، ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي.

2.1 عناصر الميزانية

وحسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي يجب أن تبرز الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية،[2] وفيما يلي عرض لمحتوى عناصر الأصول والخصوم:[3]

أ) **الأصول**: وهي جميع الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة والتي يمكن قياسها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتنقسم الى:

- ✓ **الاصول غير الجارية**: وهي الممتلكات التي يتم اقتناؤها بهدف المساعدة في العمل والانتاج وليس بهدف إعادة بيعها، والتي يتوقع أن يستفاد من خدماتها لفترة طويلة (أكثر من سنة)، أي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المؤسسة و للاستفادة من طاقتها الانتاجية، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادلة، وتتمثل هذه الاصول في الاصول الثابتة الملموسة (مثل الأثاث والمباني والمعدات) وغير الملموسة (مثل براءة الاختراع، والعلامة التجارية)، والأصول البيولوجية التي تتمتع بالنمو والحياة (مثل الثروة الحيوانية والنباتية)، والاصول المالية (وهي أصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لاستلام أدوات مالية من أطراف أخرى مثل سندات المساهمة).
- ✓ **الاصول الجارية (المتداولة)**: وهي النقدية والممتلكات الاخرى التي يتوقع تحويلها الى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال السنة، مثل النقدية و الزبائن والمخزونات.

ب) **الخصوم**: وهي الالتزامات المترتبة على المؤسسة تجاه الغير، والتي يمكن قياسها وفقا لمبادئ المحاسبة المعارف عليها، وتنقسم الى:

- ✓ **الأموال الخاصة**: وهي الالتزامات على المؤسسة تجاه ملاكها، وهي عبارة عن الموارد المستثمرة من قبل الملاك في المؤسسة، وتساوي جميع الاصول مطروح منها جميع الخصوم.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 1، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 304.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23 - 24.
[3] أنظر:
- جمعة حميدات، حسام خداش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، الورقة الثانية- المحاسبة، مطبوعة صادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الاردنية الهاشمية 2013.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة مالية 1**، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، ص 10.

- ✓ **الخصوم غير الجارية:** وهي الالتزامات على المؤسسة تجاه الغير والتي يستحق سدادها خلال فترة أكثر من سنة مالية، مثل القروض طويلة الأجل.
- ✓ **الخصوم الجارية:** وهي الالتزامات على المؤسسة تجاه الغير والتي يستحق سدادها خلال السنة، مثل الموردون.

3.1. شكل الميزانية

يمكن الاشارة الى أن المؤسسات تقوم بإعداد نوعين من الميزانيات، الأولى يتم إعدادها في بداية الدورة وتسمى "الميزانية الافتتاحية" وتتضمن أرصدة بداية الدورة، والثانية يتم إعدادها في نهاية الدورة وتسمى "الميزانية الختامية" وتحوي أرصدة نهاية المدة والتي يتم إعدادها بعد عملية الجرد، وبالتالي فإن الميزانية الختامية توضح لنا نتيجة الدورة من ربح أو خسارة.

نتيجة الدورة = مجموع الاصول – مجموع الخصوم

- تكون نتيجة الدورة "ربح" إذا كان مجموع قيم الأصول أكبر من مجموع قيم الخصوم؛
- وتكون نتيجة الدورة "خسارة" إذا كان مجموع قيم الأصول أقل من مجموع قيم الخصوم؛
- تسجل نتيجة الدورة في جانب الخصوم من الميزانية الختامية.

كما يمكن الاشارة بأننا سنعتمد في هذا المحور على الشكل المبسط للميزانية، مع ملاحظة أن الشكل الرسمي للميزانية سيتم دراسته بعد أعمال نهاية الدورة، وبالتالي يكون شكل الميزانية على النحو التالي:

الاصول			الخصوم		
رقم الحساب	إسم الحساب	المبالغ	رقم الحساب	إسم الحساب	المبالغ
	الأصول غير الجارية – – – **الأصول الجارية** – – –			**الأموال الخاصة** – – **الخصوم غير الجارية** – – **الخصوم الجارية** – –	
	المجموع			**المجموع**	

ملاحظة: ترتب حسابات الاصول حسب درجة السيولة المتزايدة، وترتب حسابات الخصوم حسب درجة الاستحقاق المتناقص.

مثـــال:

إليك عناصر الميزانية الافتتاحية لمؤسسة " الشروق" بتاريخ 2018/01/01، والمطلوب إعداد هذه الميزانية: أراضي 200000 دج، مباني 230000 دج، معدات صناعية 150000 دج، تجهيزات مكتب 90000 دج، بضائع 90000 دج، الزبائن 80000 دج، البنك 200000 دج، الصندوق 160000 دج، رأس المال 1000000 دج، قروض بنكية 140000 دج، موردو التثبيتات 60000 دج.

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2018/01/01

الاصول			الخصوم		
ر.ح	اسم الحساب	المبالغ	ر.ح	اسم الحساب	المبالغ
	* **الاصول غير الجارية**			* **رؤوس الاموال الخاصة**	
211	الاراضي	200000	101	رأس المال	1000000
213	المباني	230000			
215	معدات صناعية	150000			
218	تجهيزات مكتب	90000		* **الخصوم غير الجارية**	
	* **الاصول الجارية**		164	القروض البنكية	140000
30	البضائع	90000			
411	الزبائن	80000		* **الخصوم الجارية**	
512	البنك	200000	401	موردو المخزونات	60000
53	الصندوق	160000			
	مجموع الاصول	1200000		مجموع الخصوم	1200000

4.1. مدونة الحسابات (دليل أرقام الحسابات)

أعتُمِد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF على النظام العشري وحددت لأجل ذلك سبع مجموعات مصنفة كما يلي:[1]

- ✓ **الصنف (1) حسابات رؤوس الأموال** :وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى؛
- ✓ **الصنف (2) الأصول الثابتة** :هي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها من أجل الاستخدام وليس البيع؛
- ✓ **الصنف (3) المخزونات** :هي مجموع الأموال التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال؛

[1] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، منشورة على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

- ✓ **الصنف (4) حسابات الغير** :وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة؛
- ✓ **الصنف (5) الحسابات المالية** :تتضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى؛
- ✓ **الصنف (6) الاعباء**: وتشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها؛
- ✓ **الصنف(7) الايرادات** :وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط؛

4.1. معادلة الميزانية

يقوم مفهوم معادلة الميزانية على فكرة منطقية مفادها أن ما تملكه المؤسسة من ثروة ينبغي أن يساوي مصدر هذه الثروة. بالتالي فإن قيمة جميع ممتلكات المؤسسة (الأصول) ينبغي أن تساوي مصادر تمويلها (الخصوم) وقد تكون هذه المصادر من الاموال الخاصة أو من الاقتراض أو من الاثنين معاً. ويمكن التعبير عن ذلك كما يلي:

استخدامات الأموال = مصادر الأموال

أو يمكن صياغتها كالتالي: **الأصول = الأموال الخاصة + الالتزامات**

وفي ما يلي نحاول تقديم بعض الأمثلة على معادلة الميزانية:

مثال 1:

بتاريخ 2017/02/10 تأسست شركة "**النور**" والمتخصصة في "صيانة وإصلاح الاجهزة الكهربائية" وذلك برأسمال قدره 800000 دج، تم وضعه في الحساب البنكي للشركة.

معادلة الميزانية لشركة النور تكون كما يلي:

الأصول = رأس المال + الالتزامات

البنك	800000	رأس المال	800000
المجموع	800000	المجموع	800000

ملاحظة 1: يتضح من خلال المثال الأول توازن معادلة الميزانية بعد إيداع كامل رأسمال الشركة في البنك.

مثال 2:

بتاريخ 2017/03/13 قامت شركة "**النور**" بتحويل مبلغ 200000 دج من البنك الى الصندوق.

معادلة الميزانية الجديدة لشركة النور تكون كما يلي:

الأصول = رأس المال + الالتزامات

البنك الصندوق	600000 200000	رأس المال	800000
المجموع	800000	المجموع	800000

ملاحظة 2: نلاحظ من خلال هذه العملية استمرار توازن معادلة الميزانية وذلك بدخول أصل جديد (السيارة) وخروج أصل آخر (مبلغ من البنك) بنفس القيمة، وبالتالي لم يتغير إجمالي معادلة الميزانية.

مثال 3:

بتاريخ 2017/03/13 قامت شركة "**النور**" بشراء سيارة بمبلغ 700000 دج على الحساب.

معادلة الميزانية الجديدة لشركة النور تكون كما يلي:

الأصول = رأس المال + الالتزامات

البنك الصندوق سيارة	600000 200000 700000	رأس المال موردون	800000 700000
المجموع	1500000		1500000

ملاحظة 3: نلاحظ من خلال هذه العملية تَغير إجمالي معادلة الميزانية بأن ظهر أصل جديد وخصم بنفس القيمة، لكن معادلة الميزانية بقيت متوازنة.

5.1. مفهوم التدفقات

يقصد بالتدفقات حركة عناصر ذمة المؤسسة دخولا أو خروجا منها، وهي نوعان:[1]

– التدفق الحقيقي (المادي): ويمثل الحركة الفيزيائية لعناصر ذمة المؤسسة الحقيقية مثل البضائع، المعدات والآلات وشبه الحقيقية مثل الخدمات التي تؤديها المؤسسة؛

– التدفق المالي : ويمثل حركة أموال المؤسسة (دخول ، خروج).

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره.

2. الحساب ونظام القيد المزدوج

لا شك في أن إعداد معادلة ميزانية جديدة بعد كل عملية مالية يعتبر مرهقاً ومكلفاً وعلى الأخص إذا ما تعددت العمليات المالية خلال الفترة المحاسبية، كما قد يصبح الحصول على معلومات بشأن عنصر معين مثل النقدية ورصيده عملية صعبة بعد تسجيلها، إلا أن ذلك يتطلب كثير من الوقت.

وهناك طريقة أكثر فعالية، وهي تبويب العمليات طبقاً للبنود التي تظهر في الميزانية أو جدول حسابات النتائج. وعلى هذا الأساس تسجل الزيادة أو النقصان في كل بند عن طريق ما يسمى بالحساب.[1]

1.2. تعريف الحساب

وهو جدول يتضمن جانبين، الجانب الأيمن ويسمى المدين والجانب الأيسر ويسمى الدائن، ويتم من خلاله تسجيل القيم النقدية لحركة **التدفقات** الخاصة بكل بند من بنود الأصول أو الخصوم أو الأعباء أو النواتج، بحيث يفتح حساب مستقل لكل بند وتسجل فيه الزيادة أو النقصان الخاصة بكل حساب ورصيد كلٌ منهم.

يأخذ الحساب عدة أشكال، غير أن أبسط أشكال الحساب هو ما يسمى بحساب حرف "T"، ويحتوي الحساب على ثلاثة أجزاء الجانب **المدين** والجانب **الدائن** و **اسم و رقم الحساب**.

أما **الرصيد** فهو الفرق بين مجموع الطرف المدين ومجموع الطرف الدائن من الحساب، بحيث يتم تسجيله في الجانب الأصغر ويُنسب إلى الجانب الأكبر.

2.2. آليات التسجيل في الحساب "T"

- جميع حسابات الأصول ذات طبيعة مدينة (تزيد في الجانب المدين وتنقص في الجانب الدائن)؛
- جميع حسابات الخصوم ذات طبيعة دائنة (تزيد في الجانب الدائن وتنقص في الجانب المدين).

م(+)	حـ/ الاصول	د(−)

م(+)	حـ/ الخصوم	د(−)

- جميع حسابات الأعباء ذات طبيعة مدينة (تزيد في الجانب المدين وتنقص في الجانب الدائن)؛
- جميع حسابات النواتج ذات طبيعة دائنة (تزيد في الجانب الدائن وتنقص في الجانب المدين).

م(+)	حـ/ الأعباء	د(−)

م(+)	حـ/ النواتج	د(−)

ملاحظة: تسجل جميع العمليات المحاسبية وفقاً لنظام "**القيد المزدوج**".

[1] جيمس كاشين، جويل ليرنر، نظريات ومسائل في أصول المحاسبة المالية 1 ، سلسلة ملخصات شوم في المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص 59.

2.2. نظام القيد المزدوج

يعتبر نظام القيد المزدوج النظام الأساسي والمعياري المستعمل من قبل المؤسسات الاقتصادية لتسجيل حركاتهم المالية، وقد تم استخدامه لأول مرة من طرف عالم الرياضيات الايطالي لوكا باتشولي عام 1494.

ويقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين (مدين، دائن) بشرط أن تتساوى في كل عملية المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة.[1]

مثـــال:

✓ قامت مؤسسة النجاح بشراء معدات نقل بقيمة 50000 دج على عن طريق البنك.

م(+) ح/ معدات نقل د(−)	
50000	

م(+) ح/ البنك د(−)	
	5000

✓ قامت مؤسسة النور بشراء معدات صناعية بقيمة 15000 دج على عن الحساب.

م(+) ح/ معدات نقل د(−)	
15000	

م(−) ح/ موردو التثبيتات د(+)	
	15000

وفقا لمبدأ القيد المزدوج فإن كل عملية لها جانبين (مدين ودائن)، فإذا تضمنت العملية حسابين فقط فإن مبلغ الحساب المدين لابد وأن يتساوى مبلغ الحساب الدائن، وإذا تعددت الحسابات ضمن نفس العملية فإن إجمالي مبالغ الحسابات المدينة لابد وأن يتساوى مع إجمالي مبالغ الحسابات الدائنة.

مثـــال:

✓ قامت المؤسسة بشراء مبنى بقيمة 200000 دج، تم تسديد نصف المبلغ نقدا ونصف بشيك بنكي.

م(+) ح/ مباني د(−)	
200000	

م(+) ح/ الصندوق د(−)	
100000	

م(+) ح/ البنك د(−)	
100000	

وهكذا يتم فتح مجموعة من الحسابات حسب الحاجة (طبيعة وحجم العمليات) والرصيد النهائي لكل حساب (مبلغ بداية المدة + الزيادات – النقصان) هو الذي يظهر في الميزانية الختامية، ويمثل في السنة القادمة مبلغ الافتتاح (رصيد بداية المدة).[2]

[1] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، منشورة في الانترنت على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

[2] نفس المرجع السابق.

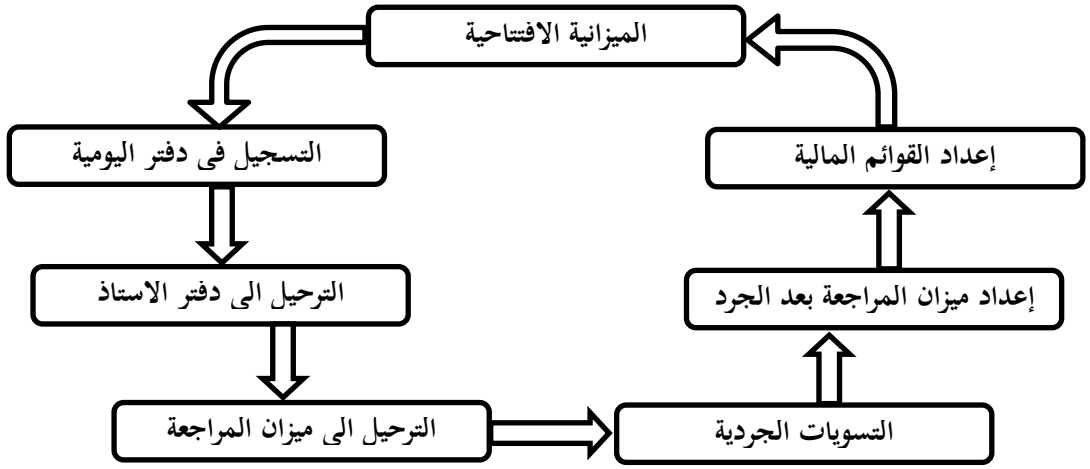
3. الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

تمثل الدورة المحاسبية المسار الذي تمر به الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة –والتي لها طبيعة مالية يمكن قياسها– منذ نشوئها إلى أن يتم تحديد الميزانية الختامية ونتيجة نشاط المؤسسة.[1]

يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية من خلال مجموعة من الدفاتر المحاسبية وذلك بالاعتماد على الوثائق والسندات الثبوتية اللازمة، وقد نصت المادة 20 من القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي على: "تمسك المؤسسات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، والدفتر الكبير (دفتر الأستاذ)، ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة..."،

وفيما يلي عرض مخطط أو مسار الدورة المحاسبية:

الشكل رقم 01: مسار الدورة المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الشكل أعلاه، وبما أن موضوع التسويات الجردية سيتم التطرق إليه في مواضيع السداسي الثاني ضمن محور أعمال نهاية السنة، لذا ليس هناك داع في التطرق الى قيود التسويات الجردية ضمن مقرر السداسي الأول، وبالتالي فإن دراسة مراحل الدورة المحاسبية التي تناسب مواضيع السداسي الأول ستكون كمايلي:

- إعداد الميزانية الافتتاحية؛
- القيد في دفتر اليومية؛
- ترحيل قيود اليومية إلى دفتر الأستاذ وترصيد الحسابات؛
- إعداد ميزان المراجعة؛
- إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة.

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة مالية 1**، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، ص 43.

1.3. دفتر اليومية

أ) مفهوم دفتر اليومية: وهو دفتر إلزامي تسجل فيه جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة حسب تسلسلها التاريخي، وطبقاً لطريقة القيد المزدوج، ووفق أسلوب خاص يسمى قيود اليومية.

تتضمن قيود اليومية تفاصيل مهمة عن كل عملية تتمثل في مايلي:

- تاريخ العملية؛
- المبلغ المدين والمبلغ الدائن؛
- رقم الحساب المدين ورقم الحساب الدائن؛
- بيان العملية
- إسم الحساب المدين واسم الحساب الدائن؛

ويعتبر دفتر اليومية دفتر قانوني إجباري نص على ضرورة إستخدامه كل من القانون التجاري الجزائري في المادتين 09 و18، والنظام المحاسبي المالي في المادة 20 من القانون 07-11.

كما يتطلب دفتر اليومية توفر شروط قانونية محددة في المواد 21 و23 من القانون 07-11 والمتمثلة في ضرورة ترقيم صفحات دفتر اليومية، والتأشير عليها من قبل رئيس المحكمة أين يقع مقر المؤسسة، وضرورة أن يكون التسجيل دون شطب، وبدون محي، وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش. وعموما فإن شكل دفتر اليومية يكون كالتالي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	تاريخ العملية من ح/ إسم الحساب المدين إلى ح/ إسم الحساب الدائن (بيان العملية)	المبلغ المدين	المبلغ الدائن

ملاحظة: ينبغي أن يتساوى المبلغ المدين مع المبلغ الدائن للحفاظ على توازن معادلة الميزانية.

ب) أنواع القيود المحاسبية: هناك نوعين من القيود المحاسبية:

- ✓ القيد البسيط: وهو القيد الذي يتضمن حسابين أحدهما مدين والأخر دائن.
- ✓ القيد المركب: وهو الذي يتضمن أكثر من حسابين في الجانب المدين أو في الجانب الدائن أوكلاهما.

مثال:

- قامت المؤسسة بشراء آلة انتاجية بقيمة 120000 دج على الحساب؛
- اشترت المؤسسة مبنى إداري بقيمة 180000 دج وتم تسديد صف المبلغ بشيك بنك والنصف الآخر نقداً.

		2017/02/07		
215		من ح/ معدات انتاجية	120000	
	404	إلى ح/ موردو التثبيات		120000
		(شراء آلة انتاجية على الحساب)		
		2017/02/19		
213		من ح/ مباني	180000	
	512	إلى ح/ البنك		90000
	53	إلى ح/ الصندوق		90000
		(شراء مبنى نصف نقدا ونصف بشيك)		

2.3. الترحيل إلى دفتر الأستاذ

أ) مفهوم دفتر الأستاذ:

وهو دفتر تسجل وتلخص فيه جميع الحسابات التي ظهرت ضمن قيود دفتر اليومية، سواء كان الحساب عنصر من عناصر الأصول أو الخصوم أو الاعباء أو النواتج. وقد يكون دفتر الأستاذ في شكل سجل عادي أو في شكل بطاقات خاصة بكل حساب، أو في شكل برنامج مدمج في الحاسوب.

وتقوم فكرة دفتر الأستاذ على تجميع كل العمليات الخاصة بحساب معين في صفحة أو بطاقة خاصة به، وتسمى طريقة نقل العمليات من دفتر اليومية الى دفتر الأستاذ بعملية "**الترحيل**". وبعد الانتهاء من عملية ترحيل جميع العمليات يتم مقارنة الجانب المدين مع الجانب الدائن لمعرفة رصيد الحساب، وتسمى هذه العملية بـ "**الترصيد**".[1]

ب) أشكال دفتر الأستاذ: يتخذ دفتر الاستاذ عدة أشكال، نذكر منها:

- ✓ **الشكل الكلاسيكي:**

المدين			الدائن		
التاريخ	البيان	المبالغ	التاريخ	البيان	المبالغ

- ✓ **شكل الأعمدة:**

التاريخ	البيان	المبالغ	
		المدين	الدائن

- ✓ **الشكل المختصر:** وهو الشكل المبسط لصفحة دفتر الأستاذ، والذي غالبا ما نستخدمه لأغراض التعليم، ويكون على شكل حرف (T).

مدين ح/ إسم الحساب دائن

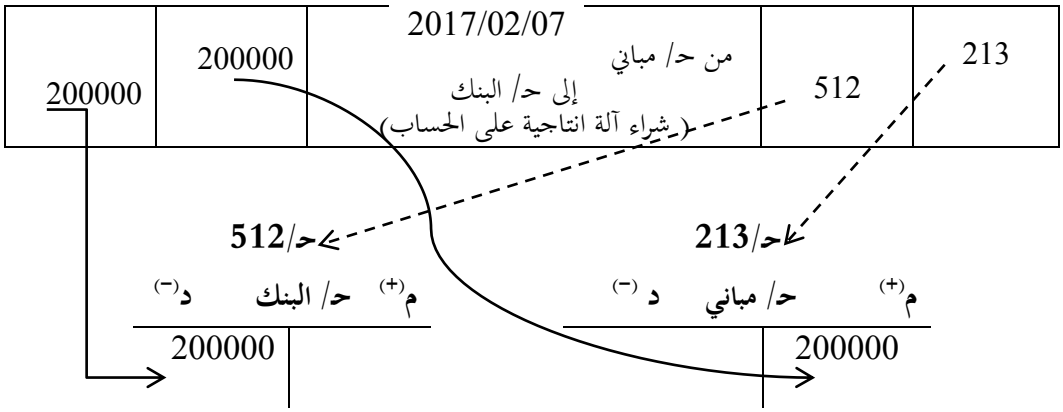
المبالغ	المبالغ

ملاحظة: بالنسبة للأنظمة التي تستخدم الحاسب الآلي فإن عملية الترحيل تتم آلياً، كما أنه في الواقع العملي نجد أن دفتر الأستاذ المستخدم هو الدفتر المعد بواسطة الحاسب الآلي، أما باقي الأشكال الأخرى لدفتر الأستاذ لم تعد مستخدمة.

[1] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **محاسبة مالية 1**، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، ص 48.

مثـــال: إليك العملية التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية ثم ترحيلها الى دفتر الأستاذ.

- بتاريخ 2011/01/20 قامت المؤسسة بشراء مبنى إداري بـ 200000 دج بشيك بنكي.



ج) ترصيد الحساب:

يعتبر الترصيد إجراء ضروري للتعرف على التأثير النهائي لمختلف العمليات المالية على حسابات المؤسسة وذلك تمهيداً لإعداد ميزان المراجعة[1]، ويكون الترصيد باستخراج الفرق بين مجموع الطرف المدين ومجموع الطرف الدائن من الحساب. ولترصيد أي حساب نتبع الخطوات التالية:

- يتم جمع جانبي الحساب ويحدد الجانب ذي المجموع الأكبر؛
- يكتب المجموع الأكبر في خانة المجموع في جانبي الحساب؛
- يتم استخراج الفرق بين الجانبين (المتمم) وهو عبارة عن رصيد الحساب؛
- يسجل الرصيد في الجانب الأصغر من الحساب، ويُنسب إلى الجانب الأكبر.

مثال:

إليك العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة والمطلوب ترصيد حساب البنك و موردون التثبيتات فقط:

- الرصيد الأولي لحساب البنك يقدر بـ 80000 دج؛
- الرصيد الأولي لحساب موردو التثبيتات يقدر بـ 12000دج؛
- تحصيل مبلغ 25000 دج من الزبون عن طريق البنك؛
- تسديد مبلغ 7000 دج لموردو التثبيتات بشيك بنكي؛

م(+) ح/ البنك د(-)	
7000	80000
98000 ر.م	25000
105000	105000

م(-) ح/ موردوالتثبيتات د(+)	
7000	12000
5000 ر.د	
12000	12000

[1] وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، الجزء1، الطبعة 3، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض 1422 هـ، ص 73.

3.3. ميزان المراجعة

أ) مفهوم ميزان المراجعة: وهو عبارة عن كشف (قائمة) يضم الأرصدة النهائية لكل حساب من الحسابات التي تم تسجيلها في دفتر الأستاذ، ليعبر عن مدى الدقة الحسابية التي تمت بها عملية التسجيل في دفتر اليومية وكذا الترحيل والترصيد في دفتر الأستاذ، ومن ثَمَّ تصحيح الأخطاء التي يكتشفها المحاسب إن وجدت.[1]

وبالتالي فإن الغرض الرئيسي لميزان المراجعة هو التأكد من صحة تطبيق قاعدة القيد المزدوج والاجراءات المحاسبية المختلفة والتحقق من استمرار توازن الحسابات بدفتر الأستاذ، كما أن تساوي إجمالي الأرصدة المدينة مع إجمالي الأرصدة الدائنة أو جمالي المجاميع المدينة مع إجمالي المجاميع الدائنة للحسابات يشير إلى ما يلي:[2]

- أن جميع العمليات المسجلة في الدفاتر تتساوى فيها الأطراف المدينة مع الأطراف الدائنة؛
- أن الرصيد المدين أو الرصيد الدائن لكل حساب تم تحديده بطريقة صحيحة؛
- أنه تم إدراج أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة بطريقة سليمة.

ملاحظة: إن ميزان المراجعة يؤكد الصحة الحسابية للقيود وليست الصحة من ناحية تطبيق النظريات المحاسبية، فعلى سبيل المثال إذا تم تسجيل شراء آلة إنتاجية في حساب الأعباء على سبيل الخطأ، فإن ميزان المراجعة سوف يتوازن، لكن من ناحية المبادئ المحاسبية فإن هناك خطأ في الحسابات، وذلك نظراً لتضخيم حسابات الأعباء ونقص في حسابات التثبيتات.[3]

ب) شكل ميزان المراجعة: يتخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

ميزان المراجعة بتاريخ .../.../.....

ر.ح	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		المدين	الدائن	المدين	الدائن
101	رأس المال				
164	قروض بنكية				
211	الاراضي				
213	المباني				
30	البضائع				
401	موردو المخزونات				
..	.....				
..	.....				
..	.....				
762	إيرادات مالية أخرى				
	المجموع				

ملاحظات:

- عند ترحيل الحسابات من دفتر الاستاذ الى ميزان المراجعة ينبغي ترتيبها من الصنف الأول إلى الصنف السابع؛
- ينبغي أن تتساوى المجاميع المدينة مع المجاميع الدائنة، كما ينبغي أن تساوى الأرصدة المدينة مع الارصدة الدائنة.

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، ج1، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 96.
[2] وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، الجزء1، الطبعة 3، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض 1422 هـ، ص 81.
[3] جيمس كاشين، جويل ليرنر، مرجع سبق ذكره، ص 64.

مثال تطبيقي شامل حول الدورة المحاسبية:

بتاريخ 2017/01/01 كانت عناصر الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الكوثر" كالتالي : أراضي 200000 دج، مباني 140000 دج، معدات صناعية 80000 دج، معدات نقل 45000 دج، بضائع 20000 دج، زبائن 35000 دج، البنك 170000 الصندوق 130000 دج، اقتراضات بنكية 110000 دج، موردو المخزونات 50000 دج، موردو التثبيتات 60000 دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

03/10- شراء تجهيزات مكتب بمبلغ 55000 دج عن طريق البنك .

03/16- استلام شيك بنكي من الزبون أحمد بقيمة 20000 دج

03/21- دفع مصاريف الصيانة بـ 8000 دج عن طريق الصندوق.

04/11- سددت لموردو التثبيتات مبلغ 40000 دج نقداً.

05/14- تحصلت على قرض بنكي بـ 120000 دج يسدد على 3 سنوات، وتم وضعه في الحساب البنكي.

05/20- شراء سيارة بقيمة 80000 دج تم تسديد النصف بشيك بنكي، والباقي نقداً.

المطلوب :

1- اعداد الميزانية الافتتاحية؛ 2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة، مع إثبات القيد الافتتاحي؛

3- ترحيل العمليات الى دفتر الاستاذ وترصيد الحسابات؛ 4- إعداد ميزان المراجعة؛ 5- إعداد الميزانية الختامية.

الحل: 1- اعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ: 2017/01/01

الاصول			الخصوم		
ر.ح	اسم الحساب	المبالغ	ر.ح	اسم الحساب	المبالغ
	*** الاصول غير الجارية**			*** رؤوس الاموال الخاصة**	
211	الاراضي	200000	101	رأس المال	600000
213	المباني	140000			
215	معدات صناعية	80000			
218	معدات نقل	45000		*** الخصوم غير الجارية**	
	*** الاصول الجارية**		164	القروض البنكية	110000
30	البضائع	20000			
411	الزبائن	35000		*** الخصوم الجارية**	
512	البنك	170000	401	موردو المخزونات و الخدمات	50000
53	الصندوق	130000	404	موردو التثبيتات	60000
	مجموع الاصول	820000		مجموع الخصوم	820000

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة، مع إثبات القيد الافتتاحي

		----- 01/01 ------		
211		الاراضي	200000	
213		المباني	140000	
215		معدات صناعية	80000	
218		معدات نقل	45000	
30		البضائع	20000	
411		الزبائن	35000	
512		البنك	170000	
53		الصندوق	130000	
	101	رأس المال		600000
	164	قروض بنكية		110000
	401	م. المخزونات		50000
	404	م. التثبيتات		60000
		(القيد الافتتاحي)		

		----03/10-----		
218		حـ/ ت. مكتب	55000	
	512	حـ/ البنك		55000
		(شراء ت.م بشيك)		
		----03/16-----		
512		حـ/ البنك	20000	
	411	حـ/ الزبائن		20000
		(تحصيل من الزبون)		

615		----03/21-----	8000	
	53	حـ/ الصندوق		8000
		(دفع م. الصيانة)		
404		----04/11-----	40000	
	53	حـ/ مورد التثبيتات		40000
		حـ/ الصندوق		
		(تسديد م. التثبيتات)		

512		----05/14----	120000	
	164	حـ/ البنك		120000
		حـ/قروض. ب		
		(الحصول على قرض		
218		----05/20----	80000	
	512	حـ/ م.نقل		40000
	53	حـ/ البنك		40000
		حـ/ الصندوق		
		(شراء ت.م بشيك)		

3- ترحيل العمليات الى دفتر الاستاذ وترصيد الحسابات

م حـ/ أراضي د			
200000	200000 رم		
200000	200000		

م حـ/ مباني د			
140000	140000 رم		
140000	140000		

م حـ/ معدات صناعية د			
80000	80000 رم		
80000	80000		

م حـ/ معدات نقل د			
45000	125000 رم		
80000			
125000	125000		

م حـ/ بضائع د			
20000	20000 رم		
20000	20000		

م حـ/ زبائن د			
35000	20000	15000 رم	
35000	35000		

م حـ/ البنك د			
170000	55000	215000	
20000	40000		
120000			
310000	310000		

م حـ/ الصندوق د			
130000	8000	42000	
	40000		
	40000		
130000	130000		

م حـ/ رأس المال د			
600000	600000 رد		
600000	600000		

م حـ/ قروض بنكية د			
110000	230000 رد		
120000			
230000	230000		

م حـ/ م. المخزونات د			
50000	50000 رد		
50000	50000		

م حـ/ م. التثبيتات د			
40000	20000		
60000			
60000	60000		

م حـ/ ت. مكتب د			
55000	55000 رم		
55000	55000		

م حـ/ م. الصيانة د			
8000	8000 رم		
8000	8000		

4- ميزان المراجعة

ر.ح	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال	-	600000	-	600000
164	قروض ب	-	230000	-	230000
211	أراضي	200000	-	200000	-
213	المباني	140000	-	140000	-
215	م. صناعية	80000	-	80000	-
218	م. نقل	125000	-	125000	-
218	م. مكتب	55000	-	55000	-
30	البضائع	20000	-	20000	-
401	م. المخزونات	-	50000	-	50000
404	م. التثبيتات	40000	60000	-	20000
411	الزبائن	35000	20000	15000	-
512	البنك	310000	95000	215000	-
53	الصندوق	130000	88000	42000	-
615	م.الصيانة	8000	-	8000	-
	Σ	**1143000**	**1143000**	**900000**	**900000**

5- الميزانية الختامية بتاريخ: 2017/12/31

الاصول		الخصوم	
اسم الحساب	**المبالغ**	**اسم الحساب**	**المبالغ**
اصول غ ج		**الاموال خ**	
الاراضي	200000	رأس المال	600000
المباني	140000	**نتيجة الدورة**	**(8000)**
م. صناعية	80000		
م. نقل	125000	**خصوم غ ج**	
م. مكتب	55000	قروض ب	230000
أصول ج			
البضائع	20000	**خصوم ج**	
الزبائن	15000	**م.المخزونات**	50000
البنك	215000	م. التثبيتات	20000
الصندوق	42000		
Σ .الاصول	**892000**	**Σ الخصوم**	**892000**

المحور الثالث:

المعالجة المحاسبية لحسابات الميزانية

1. المعالجة المحاسبية لحسابات رأس المال
2. المعالجة المحاسبية لحسابات التثبيتات
3. المعالجة المحاسبية لحسابات المخزونات
4. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير
5. المعالجة المحاسبية للحسابات المالية

1- دراسة حسابات الصنف الأول " رؤوس الأموال الخاصة "

عند تأسيس أي شركة فإن ذلك يتطلب وجود مصادر تمويل معينة، هذه المصادر تنقسم الى قسمين، مصادر تمويل داخلية ومصادر تمويل خارجية، فمصادر التمويل الداخلية تتمثل في المساهمات التي يقدمها الشركاء سواء عينية أو نقدية أو أسهم وهو ما يصطلح عليه برأس المال، أما مصادر التمويل الخارجية فتتمثل في الديون المستحقة.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات رؤوس الأموال الخاصة جملة من الحسابات الفرعية والمتمثلة في الآتي:

10	رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها	15	مؤونة للأعباء- الخصوم غير الجارية
11	الترحيل من جديد	16	الاقتراضات والديون المماثلة
12	نتيجة السنة المالية	17	الديون المرتبطة بالمساهمات
13	النواتج والأعباء المؤجلة	18	حسابات الارتباط بين الوحدات

1.1. حساب رأس المال (حـ/ 10):

ينقسم هذا حساب إلى حسابات فرعية أخرى تختلف في استخدامها باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة (مؤسسة فردية، شركة). وتتمثل هذه الحسابات الفرعية في الآتي:

101	رأس المال	106	الاحتياطات
103	العلاوات المرتبطة برأس المال	107	فرق المعادلة
104	فرق التقييم	108	حساب المستغل
105	فرق إعادة التقييم	109	رأس المال المكتتب غير المدفوع

وتستخدم حسابات رأس المال على النحو التالي:

- **حـ/101 (أموال الاستغلال، رأس المال الصادر، رأسمال الشركة)**: تختلف تسمية هذا الحساب باختلاف الشكل القانوني للشركة:

أ) بالنسبة للمؤسسات الفردية:

المؤسسات الفردية وهي التي يمتلكها أو يديرها شخص واحد فقط، ولا يوجد فيها انفصال بين الملكية والادارة، ويكون صاحب المؤسسة فيها مسؤولاً عن جميع إلتزاماتها، ويسجل رأس مال هذه المؤسسات في حساب (حـ/101 أموال الاستغلال) و خلال السنة يستعمل حساب خاص بالمؤسسات الفردية وهو (حـ/108 حساب المستغل)، وذلك وفق الآتي:

➢ **حساب أموال الاستغلال (حـ/101):**

تسجل فيه كل الحصص المقدمة من طرف صاحب المؤسسة سواء في بداية النشاط أو خلال عملية الاستغلال. ويكون هذا الحساب دائناً بقيمة العناصر التي خصصها صاحب المؤسسة لمؤسسته أو بتحويل الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـ/108) في نهاية السنة.

كما يمكن أن يكون (حـ/101) مديناً وذلك عند تخفيض قيمة رأسمال المؤسسة أو بتحويل الرصيد المدين لحساب المستغل (حـ/108) في نهاية السنة.

مثال: بتاريخ 2018/03/15 أسس السيد أحمد شركة فردية برأسمال قدر 1000000 دج، والمتمثل في مبنى تجاري بقيمة 300000 دج، معدات نقل بـ 270000، بضائع بـ 130000 دج، البنك 200000 دج، الصندوق 100000 دج.

المطلوب : تسجيل القيد التأسيسي للشركة؟

		----2018/03/15 ----		
213		حـ/ بناءات	300000	
218		حـ/ معدات نقل	270000	
30		حـ/ بضائع	130000	
53		حـ/ البنك	200000	
51		حـ/ الصندوق	100000	
	101	حـ/أموال الاستغلال		1000000

➢ **حساب المستغل (حـ/108):**

يستخدم هذا الحساب خلال الدورة لتسجيل تعاملات المستغل الشخصية مع مؤسسته من مدفوعات أو مسحوبات، فيكون هذا الحساب دائناً بالأموال الشخصية التي يضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة، ويكون مديناً بالمسحوبات الشخصية من المؤسسة لاستعماله الخاص.

فعند قيام المستغل بدفع أموال شخصية لحساب مؤسسته (مدفوعات شخصية) يكون القيد المحاسبي كالاتي:

53		حـ/ الصندوق		
	108	حـ/المستغل		

وفي حالة قيام المستغل بسحب أموال من مؤسسته لأغراض شخصية يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

108		حـ/ المستغل		
	53	حـ/الصندوق		

وفي نهاية السنة يرصد حساب المستغل ويرحل بالضرورة إلى حساب راس المال، وهنا نكون أمام حالتين:

- إذا كان حساب المستغل دائنا (أي أن المدفوعات > المسحوبات) نسجل ما يلي:

108		حـ/ رأس المال		
	101	حـ/المستغل		

- إذا كان حساب المستغل مديناً (أي أن المدفوعات < المسحوبات) نسجل ما يلي:

101		حـ/ رأس المال			
	108	حـ/المستغل			

مثـــال:

بناءً على معطيات المثال السابق والخاص بالشركة الفردية، قام صاحب الشركة خلال السنة بالعمليات التالية:

- سحب مبلغ 2500 دج من الشركة لاستعماله الخاص؛
- دفع فاتورة الكهرباء الخاصة بالشركة بقيمة 3500 دج من أمواله الخاصة؛
- إيداع مبلغ في الحساب البنكي للشركة قيمته 5000 دج من أمواله الخاصة.
- دفع مبلغ 3000 دج لموردي المخزونات من أمواله الخاصة.

108		حـ/ المستغل	2500		
	53	حـ/الصندوق		2500	
607		حـ/ مشتريات غير مخزنة	3500		
	108	حـ/المستغل		3500	
512		حـ/ البنك	5000		
	108	حـ/ المستغل		5000	
401		حـ/ موردو المخزونات	3000		
	108	حـ/ المستغل		3000	
101		حـ/ رأس المال	9000		
	108	حـ/المستغل		9000	

م	حـ/ 108	د
2500		3500
		5000
9000		3000
ر.م		
11500		11500

ب) عند تأسيس شركة تجارية:

عند تأسيس أي شركة تجارية (شركة مساهمة، شركة ذات مسؤولية محدودة،...) فإن حساب رأس المال المدفوع يمثل القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص الاجتماعية، بينما في الشركات العمومية فهذا الحساب يمثل المساهمات العينية أو النقدية المسلمة من طرف الدولة أو الجماعات العمومية.

في بداية نشاط الشركة وعند كتابة العقد التأسيسي تتم المعالجة المحاسبية على مرحلتين، ففي المرحلة الاولى تسجل حصص الشركاء على أنها وعود من طرف الشركاء، أما المرحلة الثانية فتمثل تنفيذ الوعد بالمساهمة. غير أن المعالجة المحاسبية عند تأسيس الشركات التجارية تختلف باختلاف الشكل القانوني للشركة. وبحكم أنه لا يمكن التوسع كثيراً والتطرق لجميع أنواع الشركات التجارية، فسيقع اختيارنا على أحد أهم هذه الشركات وهي "شركات المساهمة".

➢ **بالنسبة لشركات المساهمة،** فإن المادة 596 من القانون التجاري الجزائري تنص على أن رأس مال هذه الشركات يجب أن يكتب بالكامل، وينبغي دفع قيمة 25% على الاقل من الاسهم النقدية عند الاكتتاب، على أن يتم الوفاء بقيمة المساهمات النقدية في أجل لا يتعدى خمس (05) سنوات، أما الأسهم العينية فينبغي دفع قيمتها كاملة عند الاكتتاب. وذلك وفق الآتي:

➢ **مرحلة الوعد بالمساهمة:** وهنا يتم تسجيل قيمة المساهمات التي تم الاكتتاب فيها في الجانب المدين مقابل جعل حساب رأس المال الصادر دائناً، وذلك كما يلي:

45611		حـ/ المساهمات العينية		
45615		حـ/ المساهمات النقدية (على الأقل25%)		
109		حـ/ المساهمون- رأس المال المكتتب غير المطلوب		
	101	حـ/ رأس المال الصادر		
		(إثبات الوعد بالمساهمة)		

(حـ/109) رأس المال المكتتب غير المطلوب: يمثل المساهمات النقدية غير المطلوبة (المؤجلة) والتي تمثل نسبة (75% على الأكثر من قيمة المساهمات النقدية الاجمالية)، ويتم الالتزام بدفعها لاحقاً من قبل الشركاء وذلك بناءً على طلب مجلس الادارة.

➢ **مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمات المطلوبة:**

عند تنفيذ الوعد بالمساهمات العينية والمساهمات النقدية المطلوبة يتم تسجيل القيود التالية:

2 x		حـ/ التثبيتات		
3 x		حـ/ المخزونات		
	45611	حـ/ المساهمات العينية		
		(إثبات تسديد المساهمات العينية المطلوبة)		
512		حـ/ البنك		
	45615	حـ/ المساهمات النقدية (على الأقل25%)		
		(إثبات تسديد المساهمات النقدية المطلوبة)		

➢ **تنفيذ الوعد بالمساهمات النقدية المؤجلة:**

عند تنفيذ الوعد بالمساهمات النقدية المؤجلة يكون التسجيل المحاسبي وفق الآتي:

45615		حـ/ المساهمات النقدية		
	109	حـ/ المساهمون- رأس مال م غ م		
		(طلب المساهمات المؤجلة)		
512		حـ/ البنك		
	45615	حـ/ المساهمات النقدية		
		(تسديد قيمة المساهمات المطلوبة)		

مثـال:

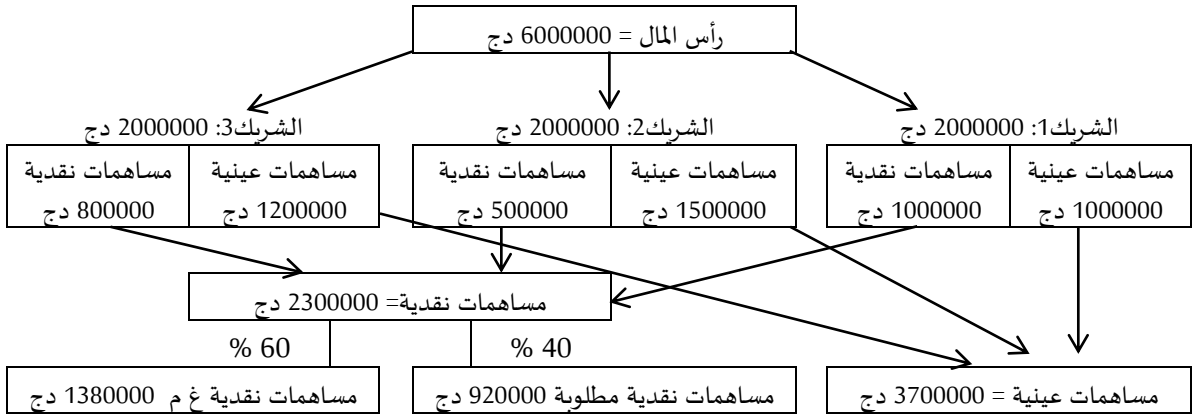
بتاريخ 2019/03/22 اتفق ثلاث شركاء على تأسيس شركة برأسمال قدره 6000000 دج (3000 سهم بقيمة 2000 دج للسهم الواحد)، مقسم بينهم بالتساوي، حيث قدم كل شريك ما يلي:

- ❖ الشريك الأول: قطعة أرض بقيمة 800000 دج، بضاعة بقيمة 200000 دج، والباقي مساهمات نقدية.
- ❖ الشريك الثاني: مباني بقيمة 900000 دج، معدات نقل بقيمة 600000دج، والباقي مساهمات نقدية.
- ❖ الشريك الثالث: معدات صناعية بقيمة 1200000 دج، والباقي مساهمات نقدية.

وقد تم الاتفاق على تقديم 40 % من المساهمات النقدية، و 60% يتم دفعها بعد 6 أشهر. وأن كل المساهمات النقدية يتم إيداعها في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب: تسجيل جميع العمليات اللازمة في دفتر اليومية مع العلم أن المساهمات العينية تم استلامها بتاريخ 2019/03/25، وأن المساهمات النقدية تم استلامها بتاريخ 2019/03/31.

الحل:



		----2019/03/22 ----		
45611		حـ/ المساهمات العينية	3700000	
45615		حـ/ المساهمات النقدية	920000	
109		حـ/ المساهمون- رأس المال م غ م	1380000	
	101	حـ/ رأس المال الصادر		6000000
		(الوعد بالمساهمة)		
		---- 2019/03/25 ----		
211		أراضي	800000	
213		مباني	900000	
215		معدات صناعية	1200000	
218		معدات نقل	600000	
218		بضاعة	200000	
	45611	حـ/ المساهمات العينية		3700000
		(تقديم المساهمات العينية المطلوبة)		

		----2019/03/31 ----		
	920000	البنك		512
920000		حـ/ المساهمات العينية	45611	
		(تقديم المساهمات النقدية المطلوبة)		
		------2019/09/01 ------		
	1380000	حـ/ المساهمات النقدية		45615
1380000		حـ/ ر م م غ م	109	
		(طلب المساهمات المؤجلة)		
		---------- // ---------		
	1380000	البنك		512
1380000		حـ/ المساهمات العينية	45611	
		(تسديد قيمة المساهمات المطلوبة)		

➢ **زيادة رأسمال شركة المساهمة:**

عادة ما يلجأ الشركاء إلى زيادة رأسمال الشركة نتيجة التوسع والنمو، وذلك من خلال طرح أسهم جديدة في السوق (عن طريق الاكتتاب العام) مسعرة بالقيمة الحقيقية، وعلى الراغبين في الشراء والانضمام إلى رأس مال الشركة دفع مبالغ الاسهم المراد شراؤها حسب القوانين المعمول بها مع الأخذ بعين الاعتبار الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحقيقية (الفعلية) للسهم، ويسجل هذا الفرق تحت حساب "(**حـ/103**) **العلاوات المرتبطة برأس المال**"

إن قواعد التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال هي نفسها بالنسبة لعملية التأسيس، مع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التالية:[1]

- لا تتم الزيادة في رأس مال شركة المساهمة إلا إذا تم الاكتتاب في كامل الأسهم القديمة وتم تسديد قيمتها؛
- في حالة الرفع في القيمة الاسمية للأسهم يجب أن تسدد قيمة الزيادة عند الاكتتاب؛
- علاوة الاصدار (حـ/103) يجب أن تسدد كاملة عند الاكتتاب؛
- يستعمل (حـ/4563) "شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال".

✓ ويكون القيد المحاسبي لزيادة رأس المال **في حالة إصدار أسهم عينية** على النحو التالي:

45611		حـ/الشركاء، مساهمات عينية		
	101	حـ/ رأس المال الصدر		
	103	حـ/ علاوات مرتبطة برأس المال		
2		التثبيتات		
3		المخزونات		
	45611	حـ/الشركاء، مساهمات عينية		

[1] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، منشورة على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

✓ ويكون القيد المحاسبي لزيادة رأس المال **في حالة إصدار أسهم نقدية** على النحو التالي:

4563		حـ/ شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال		
	101	حـ/ رأس المال الصادر		
	103	حـ/ علاوات مرتبطة برأس المال		
		(إثبات الزيادة في رأس المال)		
512		حـ/ البنك		
	4563	حـ/ شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال		
		(إثبات تسديد قيمة الزيادة في رأس المال)		

مثـــال:

بناءً على معطيات المثال السابق؛ أين كان رأسمال الشركة يقدر بـ 6000000 دج (3000 سهم بقيمة 2000 دج للسهم الواحد)، فقد قررت الشركة الرفع من رأسمالها وذلك بإصدار 1000 سهم جديد تم بيعها بين الشركاء (قيمة السهم الواحد 2100 دج).

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية مع تحديد قيمة العلاوات المرتبطة برأس المال.

الحل:

القيمة الاسمية للسهم = 2000 دج / القيمة الحقيقية للسهم = 2100 دج

4563		حـ/ شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال	2100000	
	101	حـ/ رأس المال الصادر		2000000
	103	حـ/ علاوات مرتبطة برأس المال		100000
		(إثبات الزيادة في رأس المال)		
512		حـ/ البنك	2100000	
	4563	حـ/ تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال		2100000
		(إثبات تسديد قيمة الزيادة في رأس المال)		

➢ **(حـ/106) الاحتياطات:**

تعتبر الاحتياطات بمثابة أرباح تم الابقاء عليها من قبل الشركاء تحت تصرف الشركة إلى أن تتخذ الهيأة القانونية بالمؤسسة قرار التصرف فيها، ويكون التسجيل المحاسبي لتكوين الاحتياطات بجعل حـ/106 دائنا مقابل جعل حـ/120 مديناً، وفي حالة توزيع جزء من الاحتياطات على الشركاء يكون التسجيل المحاسبي بجعل حـ/106 مديناً مقابل حـ/456 دائناً، وقد يظهر حساب الاحتياطات مديناً أيضاً عند قرار الشركاء أو المساهمين بزيادة رأس المال عن طريق الاحتياطات (دمج الاحتياطات في رأس المال) وهنا يكون التسجيل المحاسبي بجعل حـ/106 مديناً مقابل حـ/101 دائناً.

ويكون التسجيل المحاسبي لحساب الاحتياطات على النحو التالي:

✓ في حالة تحويل جزء من النتيجة إلى الاحتياطي:

120		حـ/النتيجة		
	106	حـ/ الاحتياطات		

✓ في حالة توزيع جزء من الاحتياطات على الشركاء:

106		حـ/الاحتياطات		
	457	حـ/ الشركاء- حصص واجبة الدفع		

✓ حالة دمج الاحتياطات لزيادة رأس المال

106		حـ/الاحتياطات		
	101	حـ/ رأس المال		

2.1. الترحيل من جديد (حـ/11)

يستخدم (حـ/11: الترحيل من جديد) في محاسبة الأشخاص المعنويين كالشركات التجارية، حيث تُرحّل إلى هذا الحساب نتيجة الدورة (سواءً كانت ربحا أو خسارة) والتي أرجأت الجمعية العامة تخصيصها إلى قرار تخصيص نهائي لاحق، بمعنى تحول نتيجة الدورة لهذا الحساب قبل اتخاذ قرار توزيعها النهائي، ويقسم هذا الحساب إلى حسابيين فرعيين وهما (حـ/110) في حالة الربح و (حـ/119) في حالة الخسارة، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

✓ **في حالة الربح:**

120		حـ/نتيجة الدورة		
	110	حـ/ الترحيل من جديد		

بعد قرار مجلس المساهمين أو الشركاء يتم توجيه النتيجة كما يلي:

110		حـ/الترحيل من جديد		
	106	حـ/الاحتياطات		
	457	و/أو حـ/أرباح مستحقة التوزيع		
	101	و/أو حـ/ رأس المال		
		(توجيه النتيجة)		

✓ **في حالة الخسارة:**

119		حـ/الترحيل الجديد			
	129	حـ/ نتيجة الدورة			

وبعد قرار مجلس المساهمين أو الشركاء يتم توجيه النتيجة وذلك من خلال امتصاص جزء من الاحتياطات أو التخفيض من رأس المال أو من الارباح المستقبلية: وذلك كما يلي:

106		حـ/الاحتياطات			
101		حـ/ رأس المال			
120		حـ/ النتيجة			
	119	حـ/ الترحيل الجديد			

مثال: في نهاية عام 2017 حققت شركة "النصر" ربحاً صافياً يقدر بـ 700000 دج، ولم تتخذ الجمعية العامة بعد قرار بتخصيص هذه النتيجة.

وبتاريخ 2018/03/22 قررت الجمعية العامة تكوين احتياطي قدره 300000 دج وتوزيع المبلغ المتبقي من أرباح السنة على الشركاء، وفي 2018/03/30 تم تسديد الحصص الواجبة التوزيع بشيك.

المطلوب: تسجيل القيود المتعلقة بترحيل نتيجة الدورة، وكذا قرار تخصيص النتيجة.

		2018/01/01			
120		حـ/نتيجة الدورة		700000	
	110	حـ/ الترحيل الجديد			700000
		2018/03/22			
110		حـ/الترحيل من جديد		700000	
	106	حـ/الاحتياطات			300000
	457	حـ/الشركاء- حصص واجبة الدفع			400000
		2018/03/30			
457		حـ/ الشركاء- حصص واجبة الدفع		400000	
	512	حـ/ البنك			400000

3.1. نتيجة السنة المالية (حـ/12)

يسجل ضمن هذا الحساب نتيجة الدورة بالفرق بين حسابات الأعباء والإيرادات، فإذا كانت الأعباء أكبر من الإيرادات فالرصيد يكون مديناً (النتيجة خسارة)، أما إذا كان العكس فالرصيد يكون دائناً (النتيجة ربحاً).

يقضي النظام المحاسبي المالي بتحويل رصيد حـ/120 في المؤسسة الفردية إلى حـ/10 رأس المال الفردي في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنه تحقيقه. أما بالنسبة للشركات التجارية، يرصد حـ/120 حسب قرارات الجمعية العامة العادية المتعلقة بتخصيص النتيجة في السنة الموالية لإنجازها إذا كانت ربحا.[2]

[2] مداني بن بلغيث، **سلسلة دروس في المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره.

4.1. الاقتراضات والديون المماثلة (حـ/16)

وهي جميع القروض والديون التي تكون لفترة أكثر من سنة، ويتفرع هذا الحساب الى الآتي:

161	سندات تساهمية	165	ودائع و كفالات مقبوضة
162	قروض إجبارية قابلة للتحويل	167	ديون على عقود الإيجار التمويلي
163	قروض إجبارية أخرى	168	قروض وديون أخرى مماثلة
164	قروض من قبل مؤسسات القرض		

➢ 164 قروض من قبل مؤسسات القرض:

يضم هذا الحساب كل القروض المحصل عليها من قبل المؤسسات المالية، ويتم تسجيلها على الشكل التالي:

✓ عند حصول المؤسسة على قر من طرف البنك نسجل القيد المحاسبي التالي:

		حـ/ الجاري البنكي			512
		حـ/ قروض من قبل مؤسسات القرض	164		
		(تسجيل عملية الحصول على القرض)			

✓ عند حلول آجال تسديد الفوائد وأقساط القرض نسجل القيد المحاسبي التالي:

		حـ/ قروض من قبل مؤسسات القرض			164
		حـ/ أعباء الفوائد			661
		حـ/ الجاري البنكي	512		

مثال:

بتاريخ 2017/01/11 تحصلت مؤسسة "الكوثر" على قرض بنكي بقيمة 1500000 دج من بنك الفلاحة والتنمية الريفية، بمعل فائدة سنوي (06 %) يسدد على (03) سنوات.

وبتاريخ 2018/01/20 قامت المؤسسة بدفع القسط الأول من القرض بالإضافة الى الفوائد البنكية.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية.

		2017/01/11			
	1500000	حـ/ البنك			512
1500000		حـ/ قروض من قبل مؤسسات القرض	164		
		(الحصول على قرض بنكي)			
		2018/01/20			
	500000	حـ/ قروض من قبل مؤسسات القرض			164
	90000	حـ/ أعباء الفوائد			661
590000		حـ/ الجاري البنكي	512		
		(تسديد القسط الأول من القرض البنكي)			

2- دراسة حسابات الصنف الثاني " التثبيتات"

الأصول الثابتة وهي كل الأصول التي تم اقتناؤها أو إنتاجها من طرف المؤسسة وذلك بغرض التملك أو الاستخدام بصورة دائمة في نشاط المؤسسة (لأكثر من سنة) وليس لغرض إعادة بيعها، وقد حدد النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات التثبيتات جملة من الحسابات الفرعية والمتمثلة في الآتي:

20 التثبيتات المعنوية	26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات
21 التثبيتات العينية	27 تثبيتات مالية أخرى
22 التثبيتات في شكل امتياز	28 اهتلاك التثبيتات
23 تثبيتات قيد الانجاز	29 خسائر القيمة عن التثبيتات

1.2 – الثبيتات المعنوية (غير الملموسة): (حـ/20)

عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS38 الأصول الثابتة غير الملموسة بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد لكن ليس لها وجود مادي، وتتمثل عموماً في العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءة الاختراع، حقوق التأليف..، ويشترط أن تتوفر في الأصول غير الملموس الشروط التالية:[3]

1- أن يكون مسيطر عليه من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة (مثل الشراء أو التطوير الداخلي)؛

2- يتوقع أن تحصل المؤسسة من خلاله على منافع اقتصادية مستقبلية (تدفقات نقدية مستقبلية)؛

3- أن تكون تكلفته قابلة للقياس بشكل موثوق.

أما إذا لم يتوفر أحد الشروط السابقة فتعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في جدول حسابات النتاج.

وتتفرع التثبيتات غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي إلى الحسابات التالية:

203 مصاريف البحث و التطوير؛ 204 البرامج المعلوماتية و ما شابهها؛

205 الامتيازات و الحقوق المماثلة، والبراءات، والعلامات، والرخص؛

207 فارق الشراء؛

208 التثبيتات الأخرى غير ملموسة

➢ 203 مصاريف البحث و التطوير

- **البحث**: ويهدف إلى الحصول على المعرفة و الإدراك العلمي أو التقني.

- **التطوير**: وهو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

فيما خص مصاريف البحث فهي تعتبر أعباء واجبة التسجيل حسب طبيعتها (أي ضمن حسابات المجموعة السادسة)، أما مصاريف التطوير فيتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة في (حـ/203) وذلك بعد إثبات المصاريف واكتمال عملية البحث. وذلك وفق المعالجة المحاسبية التالية:

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2016، ص543.

6xx		حـ/ الأعباء حسب طبيعتها		
	512	حـ/ البنك		
		(تسجيل الاعباء المرتبطة بالتطوير)		
203		حـ/ مصاريف التطوير المثبتة		
	731	حـ/ الانتاج المثبت للأصول المعنوية		
		(رسملة الأعباء المرتبطة بالتطوير)		

➢ 204 البرامج المعلوماتية و ما شابهها:

ينبغي التمييز بين حالة شراء هذه البرامج جاهزة وبين حالة انتاجها من قبل المؤسسة.

✓ **في حالة شراء الأصل جاهزاً**

204		حـ/ البرامج المعلوماتية وما شابهها		
	512	حـ/ البنك		
	404	حـ/ موردو التثبيتات		
		(تسجيل عملية الحصول على الأصل)		

✓ **في حالة إنتاج الأصل بوسائل المؤسسة الخاصة:** في البداية يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها، وبعد إتمام وإنجاز الأصل يتم رسملة الأعباء ويسجل الأصل في الحساب المعني (برمجيات معلوماتية):

6xx		حـ/ الأعباء حسب طبيعتها		
	512	حـ/ البنك		
		(تسجيل الاعباء المرتبطة بإنتاج الاصل)		
204		حـ/ البرامج المعلوماتية وما شابهها		
	731	حـ/ الانتاج المثبت للأصول المعنوية		
		(رسملة الأعباء المرتبطة بالبرامج المنتجة)		

➢ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة، والبراءات، والعلامات، والرخص:

يسجل ضمن هذا الحساب الأسماء التجارية وبراءات الاختراع والعلامات التجارية التي يمنحها صاحب الحق الى المستفيد. وتسجل محاسبياً في حالة الحصول عليها كما يلي:

205		حـ/ التوكيلات والحقوق المماثلة		
	512	حـ/ البنك		
	404	حـ/ موردو التثبيتات		
		(تسجيل الاعباء المرتبطة بالتطوير)		

مثـــال:

قامت مؤسسة "الشروق" خلال مارس 2017 بالعمليات التالية:

03/02- شراء برنامج للمعالجة المحاسبية "PCcompta" بقيمة 20000 دج (تم الدفع نقداً).

03/10- أنجزت المؤسسة بوسائلها الخاصة برنامج إعلام آلي خاص بدورة الأجور، وقد تطلب ذلك من المؤسسة دفع المصاريف التالية: مصاريف الابحاث 10000 دج نقداً؛ مصاريف المستخدمين 20000 دج. وبتاريخ 2017/03/15 تم إنجاز البرنامج بشكل نهائي وتم تسجيله محاسبياً في دفاتر الشركة.

03/16- شراء براءة اختراع لمنتوج صناعي بقيمة 60000 دج على الحساب.

03/17- تطلبت أحد مشاريع البحث تطوير المنتوج (س)، وكانت تكاليف البحث كما يلي: مصاريف الوثائق 30000 دج ، مصاريف العمال 60000 دج، مواد أولية مستهلكة 20000 دج.

والمطلوب تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

		2017/03/02		
204		حـ/ البرامج المعلوماتية	20000	
	53	حـ/ الصندوق		20000
		2017/03/10		
617		حـ/ مصاريف الأبحاث والدراسات	20000	
63		حـ/ أجور المستخدمين	10000	
	53	حـ/ الصندوق		20000
	421	حـ/ أجور مستحقة		10000
		2017/03/15		
204		حـ/ البرامج المعلوماتية	30000	
	731	حـ/ا الانتاج المثبت للأصول المعنوية		30000
		2017/03/16		
205		حـ/براءات الاختراع	60000	
	404	حـ/موردو الأصول الثابتة		60000
		2017/03/17		
618		حـ/ مصاريف الوثائق	60000	
63		حـ/ أجور المستخدمين	90000	
	53	حـ/ الصندوق		60000
	421	حـ/ أجور مستحقة		90000
203		حـ/ مصاريف التطوير المثبتة	150000	
	731	حـ/الانتاج المثبت للأصول المعنوية		150000

2.2 – الثبيتات المادية (الملموسة): (حـ/21)

عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS16 التثبيتات المادية بأنها أصول ملموسة محتفظ بها لدى المؤسسة لاستخدامها في عمليات الانتاج أو تقديم الخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، ومن المتوقع أن تكون مدة استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

ويصنف ضمن حسابات الأصول الملموسة كل أصل تتوفر فيه الشروط التالية:[4]

- أن هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستتدفق إلى المؤسسة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.
- إذا كان هدف اقتناء الأصل لاستخدامه في ممارسة المؤسسة لأعمالها وليس بقصد إعادة بيعه؛
- إذا كان يمكن استخدام الأصل لأكثر من فترة مالية واحدة (لذلك تصنف كأصول طويلة الأجل)؛
- إذا كان لهذه الأصول وجود مادي ملموس.

وتتفرع الأصول الثابتة الملموسة حسب SCF إلى العناصر التالية:

211 الأراضي	215 منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية
212 تهيئة القطع الأرضية	218 التثبيتات المادية الأخرى
213 البناءات	

- **الأراضي (حـ/211)**: وهي جميع الأراضي التي تملكها المؤسسة بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع، ويدخل ضمن هذا البند كذلك المناجم والمقالع؛
  وتقيم تكلفة الأرضي بجمع كل النفقات التي صرفت من أجل الحصول على الأرض وتجهيزها للاستخدام. كما يمكن الاشارة الى أن الاراضي غير خاضعة للإهتلاك إلا استثناءً ويتم الفصل ما بين الارض والمبنى المشيد فوقها؛
- **تنظيم وتهيئة الأراضي (حـ/212)**: ويدخل ضمن هدا الحساب النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها؛
- **البناءات (حـ/213)**: وهي كل المباني المشترات أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير؛
- **تركيبات تقنية، عتاد ومعدات صناعية (حـ/215)**: وهي كل المعدات والآلات والتركيبات التي تساعد في نشاط المؤسسة؛
- **قيم ثابتة ملموسة أخرى (حـ/218)**:يتم تسجيل باقي القيم الثابتة الملموسة التي لم تذكر سابقاً ضمن هذا الحساب (مثل معدات النقل، تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة للاسترجاع، .....الخ).

[4] جمعة حميدات، حسام خداش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، الورقة الثانية- المحاسبة، مطبوعة صادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الاردنية الهاشمية 2013.

❖ **التسجيل المحاسبي للتثبيتات:**

عند القيام بعملية التسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية (العينية) ينبغي التمييز بين حالة شراء هذه التثبيتات جاهزة وبين حالة انتاجها من قبل المؤسسة.

✓ **في حالة شراء الأصل جاهزاً:** يسجل القيد المحاسبي عند الشراء على النحو التالي:

21x		حـ/ أحد حسابات التثبيتات العينية			
	512	حـ/ البنك			
	404	حـ/ موردو التثبيتات			
		(تسجيل عملية الحصول على الأصل)			

✓ **في حالة إنتاج الأصل بوسائل المؤسسة الخاصة:** عند بداية الأشغال يتم تسجيل الأعباء المرتبطة بعملية الانتاج (تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)، وبعد إتمام وإنجاز الأصل يتم رسملة الأعباء وتسجيلها في حسابها المعني (تسجيلها في أحد حسابات التثبيتات العينية):

6xx		حـ/ الأعباء حسب طبيعتها			
	512	حـ/ البنك			
		(تسجيل الاعباء المرتبطة بإنتاج الاصل)			
21x		حـ/ أحد حسابات التثبيتات العينية			
	732	حـ/ الانتاج المثبت للأصول العينية			
		(رسملة الأعباء المرتبطة بالأصول المنتجة)			

مثـــال:

قامت مؤسسة "النور" خلال شهر جوان 2018 بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- 06/02- الحيازة على معدات إنتاجية بمبلغ 30000 دج تم تسدد نصف المبلغ نقداً والباقي لأجل.
- 06/07- شراء سيارة بمبلغ 340000 دج بشيك بنكي.
- 06/12- قامت المؤسسة بإنجاز مبنى جديد للإدارة بوسائلها الخاصة، وقد تطلب ذلك ما يلي: استخدام مواد أولية بقيمة 100000 دج؛ مصاريف المستخدمين 40000 دج. وبتاريخ 2018/12/15 تم إنجاز المبنى بشكل نهائي.

الحـل:

		2018/06/02		
215		حـ/ معدات صناعية	30000	
	512	حـ/ البنك		15000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		15000

		2018/06/07		
	340000	ح/ معدات نقل		2182
340000		ح/ البنك	512	
		2018/06/12		
	100000	ح/ المشتريات من المواد الأولية المستهلكة		601
	40000	ح/ أجور المستخدمين		63
100000		ح/ مواد أولية ولوازم	31	
40000		ح/ أجور مستحقة	421	
		2018/12/15		
	140000	ح/ مباني		213
140000		ح/ الانتاج المثبت للأصول العينية (رسملة الأعباء المرتبطة بالأصول المنتجة)	732	

ملاحظة: تسجيل الأعباء المرتبطة بالمواد الأولية وأجور المستخدمين سيتم التطرق إليها بالتفصيل عند دراسة الصنف3 والصنف4.

3.2. أصول ثابتة قيد الإنجاز (ح/23):

حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي فإن هذا الحسابات يتفرع الى العناصر التالية:

- 232 التثبيتات العينية قيد الإنجاز؛
- 237 التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز؛
- 238 تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب الاصول الثابتة.

➢ التثبيتات العينية قيد الإنجاز (ح/232):

تسجل ضمن هذا الحساب كل القيم الثابتة الملموسة والتي لازالت في طور الإنجاز ولم تكتمل في نهاية السنة المالية بنسبة 100%، ويتم ترصيد هذا الحساب عند الانتهاء من إنجاز الأصل المعني ويصبح جاهز للاستخدام، ويعالج محاسبياً حسب الحالات التالية:

- حالة التثبيتات العينية المنجزة من طرف المؤسسة (تسجل بالتكاليف المتراكمة للإنتاج)؛
- حالة التثبيتات العينية المنجزة من طرف متعامل خارجي (تسجل بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال).

✓ التثبيتات العينية المنجزة من طرف المؤسسة

أ- تسجيل الأعباء حسب طبيعتها:

6xx		ح/ الأعباء (حسب الطبيعة)		
	512	ح/ البنك		
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		

ب– إثبات الإيراد في حساب التثبيتات العينية قيد الانجاز:

232		حـ/ التثبيتات العينية قيد الانجاز			
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة			

جـ– إثبات الحصول على الاستثمار وتسجيله في حسابه المعني:

21x		حـ/ تثبيتات عينية			
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الانجاز			

✓ **التثبيتات العينية المنجزة من طرف متعامل خارجي**

أ– إثبات الجزء المنجزة وفق القيد المحاسبي التالي:

232		حـ/ التثبيتات العينية قيد الانجاز			
	404	حـ/ موردو التثبيتات			
	512	حـ/ البنك			

ب– إثبات الحصول على الاستثمار عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي:

21x		حـ/ تثبيتات عينية			
	232	حـ/ التثبيتات العينية قيد الانجاز			

➢ **التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز (حـ/237):**

يعالج هذا ا لحساب بنفس الطريقة التي تم من خلالها معالجة حساب التثبيتات العينية قيد الإنجاز (حـ/232).

➢ **تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب الاصول الثابتة (حـ/238):**

وهي كل المبلغ المدفوعة سلفاً من أجل الحصول على أحد عناصر الأصول الثايتة، ويتم تسجيلها محاسبياً كالتالي:

✓ عندما تقدم المؤسسة تسبيق لمورد التثبيتات نسجل القيد التالي:

238		حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات			
	512	حـ/ البنك			

✓ وعند الحصول على الأصل الذي دُفع عنه التسبيق يتم ترصيد (حـ/238) وذلك وفق القيد التالي:

2xx		حـ/ التثبيتات	المبلغ الاجمالي		
	238	حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات			مبلغ التسبيق
	512	حـ/ البنك			المبلغ المتبقي

مثـــال: قامت مؤسسة "الكوثر" بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- 2016/02/02 تقدمت المؤسسة بطلبية الى أحد الموردين لشراء شاحنة قيمتها 900000 دج، مرفقة بشيك بنكي كتسبيق بقيمة 200000 دج؛
- 2016/03/04 وصلت الشاحنة وتم تسديد باقي المبلغ بشيك بنكي.
- 2016/06/05 بدأت المؤسسة في أشغال بناء مبنى إداري بوسائلها الخاصة، وقد تطلب إنجاز هذا المبنى غير المكتمل إلى غاية 2016/12/31 المصاريف التالية: مصاريف النقل بقيمة 80000دج نقداً، مواد أولية مستهلكة بقيمة 200000 دج، مصاريف العمال: 200000 دج.
- في بداية عام 2017 لم تستطع المؤسسة إكمال المبنى لوحدها، فاستعانت بمقاول لإتمام ما تبقى من المبنى، وبتاريخ 2017/05/15 تم اكتمال بناء هذا المبنى، حيث بلغت فاتورة الجزء الأخير ما قيمته 300000دج وتم تسديدها بشيك بنكي.

		2016/02/02		
	200000	ح/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات		238
200000		ح/ البنك	512	
		2016/03/04		
	900000	ح/ معدات نقل		2182
200000		ح/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات	238	
700000		ح/ البنك	512	
		2016/06/05		
	80000	ح/ مصاريف النقل		624
	200000	ح/ المواد الاولية		601
	200000	ح/ أجور المستخدمين		631
80000		ح/ الصندوق	53	
200000		ح/ مواد أولية ولوازم	31	
200000		ح/ أجور مستحقة	421	
		2016/12/31		
	480000	ح/ مباني قيد الانجاز		232
480000		ح/ الإنتاج المثبت للأصول الملموسة	732	
		2017/05/15		
	300000	ح/ مباني قيد الانجاز		232
300000		ح/ البنك	512	
		,,		
	780000	ح/ مباني		213
780000		ح/ مباني قيد الانجاز	232	

3- دراسة حسابات الصنف الثالث "المخزونات"

تعتبر المخزونات أحد المكونات الأساسية للأصول المتداولة والتي تحتفظ بها المؤسسة لغرض إعادة بيعها أو استخدامها في عملية الإنتاج، وعادة ما تتكون المخزونات في المؤسسات التجارية من عنصر واحد وهو "البضاعة"، أما المخزون في المؤسسات الصناعية فيتكون عادة من "المواد الأولية" و"المنتجات قيد الانجاز" وكذا "المخزون من المنتجات"، كما قد تكون المخزونات على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الانتاج أو تقديم الخدمات مثل "التموينات الأخرى"، وقد حدد النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات المخزونات جملة من الحسابات الفرعية والمتمثلة في الآتي:

31 مخزونات البضائع	35 المخزون من المنتجات
31 مواد أولية ولوازم	36 المخزونات المتأتية من التثبيتات
32 التموينات الأخرى	37 مخزون لدى الغير
33 منتجات قيد الانجاز	38 المشتريات المخزنة
34 خدمات قيد الانجاز	39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

- **مخزونات البضائع(ح/30)**: وهي السلع التي يتم شراؤها بغرض البيع دون إحداث أي تغييرات عليها.
- **المواد الأولية واللوازم (ح/31)**: وتستخدم في المؤسسات الانتاجية، حيث يتم الحصول على المواد الأولية بغرض تحويلها إلى منتجات مختلفة.
- **التموينات الأخرى (ح/32)**: عادة ما تحتاج المؤسسة إلى بعض التموينات الضرورية والتي لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج (لا تدمج مباشرة في تصنيع المنتوج) وإنما تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع، مثل زيوت التشحيم، مواد الصيانة، الأغلفة غير المسترجعة، اللوازم المكتبية...إلخ، وعادة ما تسجل هذه العناصر تحت الحسابات التالية:
  - مواد قابلة للاستهلاك(ح/321): وهي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعمالها (مثل زيوت التشحيم)؛
  - لوازم قابلة للاستهلاك(ح/322): وهي اللوازم الموجهة مباشرة للاستهلاك (مثل مواد التنظيف)؛
  - الأغلفة المستهلكة(ح/326): وهي أغلفة تستهلك مباشرة بعد استعمالها (مثل أكياس البلاستيك وأوراق التغليف).
- **منتجات قيد الانجاز (ح/33)**: نظرا لمبدأ استمرارية النشاط واستقلالية الدورات المالية يجب على أي مؤسسة التفرقة بين ايرادات وأعباء كل دورة على حدة، ونظراً لعدم استكمال صنع منتوج خلال الدورة فيجب قياس القيمة الزائدة التي حظي بها المنتوج والذي لازال قيد الإنتاج. وينقسم هذا الحساب الى:
  - منتجات قيد الإنجاز (ح/331): وهي السلع التي ما تزال في حالة الإنتاج ولم تتم بعد؛
  - أشغال قيد الإنجاز (ح/332): وهي الأشغال التي ما تزال قيد الإنجاز ولم تتم بعد.

- **خدمات قيد الانجاز (ح/34)**: و يشمل الخدمات والدراسات التي يقوم بها بعض المكاتب ولم تنتهي عند نهاية السنة، وينقسم إلى:
  - دراسات قيد الإنجاز (ح/341).
  - تأدية خدمات قيد الإنجاز(ح/345).
- **المخزون من المنتجات (ح/35)**: ويشمل المنتجات تامة الصنع وشبه المصنعة المقيّمة بتكلفتها، وينقسم هذا الحساب إلى :
  - المنتجات الوسيطة (ح/351): وهي المنتجات نصف المصنعة والتي يمكن تحويلها في المستقبل إلى منتجات تامة الصنع، كما أنه يمكن بيعها على حالها.
  - المنتجات المصنعة (ح/355): وهي المنتجات التامة والتي وصلت إلى المرحلة النهائية من التصنيع.
  - المنتجات المتبقية والنفايات (ح/358): وهي بقايا مواد التحويل التي تنتج جراء عملية الانتاج التي تقوم بها المؤسسة، ويمكن إعادة استخدامها، أو بيعها للغير، وقد يتم التخلص منها إذا كانت غير صالحة للاستعمال.
- **المخزونات المتأتية من التثبيتات (ح/36)**: أحيانا ما تقرر المؤسسة استبعاد عنصر استثمار معين من الخدمة لأي سبب من الأسباب، فتقوم بتفكيكه وتحويله من طبيعته كأصل عيني ثابت إلى مخزون يتم استهلاكه في عمليات الانتاج أو الاستغلال، وبذلك تقوم بتسجيله ضمن (ح/36)؛
- **مخزون بالخارج (ح/37)**: ونسجل فيه جميع حسابات المخزون التي هي ملك للمؤسسة لكن لم يتم دخولها الى المخازن عند نهاية الدورة؛
- **المشتريات من المخزونات (ح/38)**: يعتبر (ح/38) حساب وسيطي (مؤقت)، يستخدم في التسجيلات المحاسبية بين مرحلة استلام الفاتورة و مرحلة دخول المخزونات المشتراة إلى المخازن، وفي نهاية الدورة لابد أن يكون هذا الحساب مرصداً، فإذا لم يكن (ح/38) معدوماً فإنه من الضروري جداً تسويته إما مع (ح/37) وذلك في حالة استلام فاتورة الشراء وعدم استلام البضاعة المشتراة، أو يتم تسويته مع (ح/408) وذلك في حالة استلام البضاعة وعدم استلام الفاتورة الخاصة بالشراء.

  ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:
  - (ح/380) "مشتريات بضاعة"؛
  - (ح/381) "مشتريات مواد أولية ولوازم"؛
  - (ح/382) "مشتريات تموينات أخرى".
- **خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات (ح/39)**: عملاً بمبدأ الحيطة والحذر؛ فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المتوقعة والتي ترتبط بشكل مباشر بأسعار السلع والمواد الأولية، حيث نصت المادة 123-5 من النظام المحاسبي المالي على مايلي: "عملاً بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو بسعر البيع الصافي أيهما أقل، حيث تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات كعبء إذا كانت تكلفة مخزون ما أكبر من سعر البيع

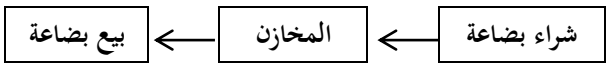
الصافي لهذا المخزون". فقد يحدث تبعاً لانخفاض أسعار بعض عناصر المخزونات، وتبعاً أيضا لِقِدمها والإتلاف الطارئ عليها أن يكون سعر البيع المقدر لهذه الممتلكات بتاريخ الجرد أقل من تكلفتها (تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها) مما يدفع بالمؤسسة أن تقوم بتخصيص مؤونة لتدني قيم المخزونات يتم تسجيلها في (ح/39). و يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- (ح/390) "خسار القيمة عن مخزونات البضائع"؛
- (ح/391) " خسار القيمة عن مخزونات المواد الأولية واللوازم"؛
- (ح/392) " خسار القيمة عن مخزونات التموينات الأخرى"؛
- (ح/393) " خسار القيمة عن المنتجات قيد الانجاز؛
- (ح/394) " خسار القيمة عن الخدمات قيد الانجاز؛
- (ح/395) " خسار القيمة عن المخزونات من المنتجات؛
- (ح/397) " خسار القيمة عن المخزونات الخارجية.

1.3. المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية

يقوم هذا النوع من المؤسسات بشراء السلع وإعادة بيعها على حالها دون إحداث أي تغييرات عليها، وبذلك فإن المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية تكون من خلال خطوتين:

- ✓ حالة شراء البضائع وإدخالها إلى المخازن؛
- ✓ حالة بيع البضائع وإخراجها من المخازن.



أ) حالة الشراء: في حالة شراء البضائع في المؤسسات التجارية تتم المعالجة المحاسبية من خلال ثلاث مراحل بالضرورة، وذلك كما يلي:

380		حـ/مشتريات البضائع المخزنة	تكلفة الشراء	
	401	حـ/ موردو المخزونات		تكلفة الشراء
		(مرحلة استلام الفاتورة من المورد)		
30		حـ/مخزونات البضائع	تكلفة الشراء	
	380	حـ/مشتريات البضائع المخزنة		تكلفة الشراء
		(مرحلة دخول البضائع الى المخازن)		
401		حـ/ موردو المخزونات	تكلفة الشراء	
	512	حـ/ البنك		تكلفة الشراء
		(مرحلة تسديد عملية الشراء)		

➢ تكلفة شراء البضاعة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

ب) حالة البيع: تتم المعالجة المحاسبية لعمليات بيع البضائع من خلال ثلاث مراحل كذلك، وهي كالتالي:

411		حـ/ الزبائن	سعر البيع	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		سعر البيع
		(مرحلة تحرير الفاتورة للزبون)		
600		حـ/المشتريات من البضائع المباعة	تكلفة الشراء	
	30	حـ/مخزونات البضائع		تكلفة الشراء
		(مرحلة خروج البضائع المباعة من المخازن)		
512		حـ/ البنك	سعر البيع	
	411	حـ/ الزبائن		سعر البيع
		(مرحلة تحصيل مبلغ المبيعات من الزبون)		

مثـــال:

قامت مؤسسة "الوفاء" خلال شهر فيفري بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

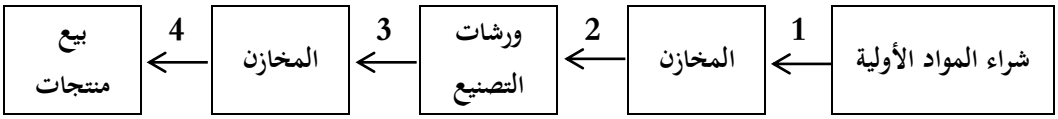
- في 2018/02/15 قامت بشراء بضاعة بمبلغ 70500 دج، قدرت مصاريف النقل بـ500 دج، وقد وصلت البضاعة الى المخازن فوراً وتم التسديد نقداً.
- في 2018/02/22 قامت ببيع نصف البضاعة المشتراة بتاريخ 2018/02/15 بقيمة 37000 دج بشيك بنكي، وقد تم تسليم البضاعة إلى الزبون.

		2018/02/15 ـــــــ		
380		حـ/مشتريات البضائع المخزنة	71000	
	401	حـ/ موردو المخزونات		71000
		(استلام الفاتورة)		
30		حـ/مخزونات البضائع	71000	
	380	حـ/مشتريات البضائع المخزنة		71000
		(دخول البضائع الى المخازن)		
401		حـ/ موردو المخزونات	71000	
	53	حـ/ الصندوق		71000
		(تسديد عملية الشراء)		
		2018/02/15 ـــــــ		
411		حـ/ الزبائن	37000	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		37000
		(تحرير فاتورة)		
600		حـ/المشتريات من البضائع المباعة	35500	
	30	حـ/مخزونات البضائع		35500
		(خروج البضائع المباعة من المخازن)		
512		حـ/ البنك	37000	
	411	حـ/ الزبائن		37000
		(تحصيل مبلغ المبيعات)		

2.3. المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات الصناعية

يقوم هذا النوع من المؤسسات بشراء المواد الأولية وإعادة تحويلها داخل الورشات بغرض الحصول على منتجات مختلفة (منتجات تامة، أو منتجات وسيطية، أو بقايا ونفايات)، وبذلك فإن المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات الصناعية تتم من خلال أربع خطوات:

- ✓ شراء المواد الأولية وإدخالها إلى المخازن؛
- ✓ إخراج المواد من المخازن وتحويلها الى ورشات التصنيع؛
- ✓ إخراج المنتجات المختلفة (تامة، وسيطية، بقايا ونفايات) من الورشات وإدخالها الى المخازن؛
- ✓ بيع المنتجات وإخراجها من المخازن.



1) شراء المواد الأولية وإدخالها إلى المخازن: تتم عملية شراء المواد الأولية بنفس الطريقة التي تمت بها عملية شراء البضائع في المؤسسات التجارية، وذلك كما يلي:

381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم		
	401	حـ/ موردو المخزونات		
		(استلام الفاتورة من المورد)		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم		
	381	حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم		
		(دخول المواد الأولية المشتراة الى المخازن)		
401		حـ/ موردو المخزونات		
	512	حـ/ البنك		
		(تسديد عملية الشراء بشيك)		

ملاحظة: تتم المعالجة المحاسبية لعملية شراء التموينات الأخرى (حـ/32) بنفس المعالجة المحاسبية التي تمت بها عملية شراء الباع أو المواد الأولية.

2) تحويل المواد من المخازن إلى الورشات: عندما تقوم المؤسسة بإخراج المواد الأولية من المخازن وإرسالها الى الورشات لغرض تصنيعها نقوم بتسجيل القيد المحاسبي التالي:

601		حـ/ المشتريات من المواد الأولية المستهلكة		
	31	حـ/المواد الأولية واللوازم		
		(إخراج المواد الاولية من المخازن وتحويلها إلى الورشات)		

ملاحظة: تتم المعالجة المحاسبية لعملية إخراج التموينات الأخرى (ح/32) من المخازن بنفس المعالجة المحاسبية التي يتم بها إخراج المواد الأولية، وذلك كالتالي:

602		ح/ المشتريات من التموينات الأخرى المستهلكة			
	32x	ح/التموينات الأخرى			
		(إخراج المواد الاولية من المخازن لغرض استعمالها)			

3) تحويل المنتجات من الورشات إلى المخازن: بعدما يتم إرسال المواد الأولية إلى ورشات التصنيع وإعادة تحويلها إلى منتجات؛ تقوم المؤسسة بإرسال هذه المنتجات المختلفة من الورشات وإدخالها إلى المخازن وذلك وفق القيد التالي:

355		ح/منتجات تامة الصنع			
351		ح/منتجات وسيطية			
358		ح/بقايا ونفايات			
	724	ح/التغير في المخزون			
		(دخول المنتجات إلى المخازن)			

4) مرحلة بيع المنتجات: تتم عملية بيع المنتجات المختلفة من خلال ثلاث قيود محاسبية (إرسال الفاتورة، إرسال المنتجات، تحصيل المبلغ من الزبون)، كالتالي:

411		ح/ الزبائن			
	701	ح/مبيعات المنتجات تامة الصنع			
	702	ح/مبيعات المنتجات الوسيطية			
	703	ح/مبيعات البقايا والنفايات			
		(تحرير الفاتورة للزبون)			
724		ح/التغير في المخزون			
	355	ح/منتجات تامة الصنع			
	351	ح/منتجات وسيطية			
	358	ح/بقايا ونفايات			
		(خروج المنتجات المباعة من المخازن)			
512		ح/ البنك			
	411	ح/ الزبائن			
		(تحصيل مبلغ المبيعات من الزبون)			

ملاحظة: إذا قامت المؤسسة ببيع المواد الأولية على حالها دون إدخال عليها إي تغييرات، فتعالج محاسبياً بنفس طريقة بيع البضائع (تعالج وكأنها بضاعة مباعة وليست منتجات مباعة)، وذلك كما يلي:

411		حـ/ الزبائن	سعر البيع	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		سعر البيع
		(مرحلة تحرير الفاتورة للزبون)		
601		حـ/ المشتريات من المواد الأولية المستهلكة	تكلفة الشراء	
	31	حـ/المواد الأولية واللوازم		تكلفة الشراء
		(خروج المواد الأولية المباعة من المخازن)		
512		حـ/ البنك	سعر البيع	
	411	حـ/ الزبائن		سعر البيع
		(مرحلة تحصيل مبلغ المبيعات من الزبون)		

مثـــال:

خلال شهر مارس قامت مؤسسة "الوفاء" بالعمليات التالي، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- في 03/05/ شراء مواد أولية بقيمة 60000 دج وقد تم استلام الفاتورة ؛
- في 03/10/ تم استلام المواد الأولية وأدخلت إلى المخازن، كما تم تسديد المبلغ نقداً؛
- في 03/14/ تحويل نصف المواد الأولية المشتراة إلى ورشات التصنيع؛
- في 03/20/ إرسال ما قيمته 50000 دج من المنتجات التامة إلى المخازن؛
- في 03/27/ بيع جميع المنتجات التامة المتعلقة بالعملية (03/20) بقيمة 75000 دج على الحساب وقد تم تسليم المنتجات التامة للزبون.

		2018/03/05		
381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم	60000	
	401	حـ/ موردو المخزونات		60000
		(استلام الفاتورة من المورد)		
		2018/03/10		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	60000	
	381	حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم		60000
		(دخول للمواد الأولية المشتراة الى المخازن)		
401		حـ/ موردو المخزونات	60000	
	53	حـ/ نقداً		60000
		(تسديد عملية الشراء بشيك)		
		2018/03/14		
601		حـ/ المشتريات من المواد الأولية المستهلكة	30000	
	31	حـ/المواد الأولية واللوازم		30000
		(إرسال للمواد الأولية إلى ورشات التصنيع)		
		2018/03/14		
355		حـ/منتجات تامة الصنع	50000	
	724	حـ/التغير في المخزون		30000
		(دخول المنتجات إلى المخازن)		

		2018/03/27		
	75000	حـ/ الزبائن		411
75000		حـ/مبيعات المنتجات تامة الصنع	701	
		(تحرير الفاتورة للزبون)		
	50000	حـ/التغير في المخزون		724
50000		حـ/منتجات تامة الصنع	355	
		(خروج المنتجات المباعة من المخازن)		

3.3. المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة في عمليات شراء وبيع المخزونات

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي، والمؤسسات ماهي إلا وسيط يعتبر مجمع لهذا النوع من الرسوم وذلك لغرض تسهيل عملية تحصيل هذا الرسم، وحسب قانون المالية لسنة 2017 هناك معدلين مطبقين في حساب هذا الرسم وهما:

- الرسم العادي (19 %) ويفرض على عمليات شراء وبيع السلع؛
- الرسم المخفض (9 %) ويفرض على المنتجات والخدمات والانشطة التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي.

وتستثنى العناصر التالية من الرسم على القيمة المضافة:

- التخفيضات التجارية والتخفيضات المالية؛
- المبلغ المودع برسم الأمانة على الغلافات القابلة للاسترجاع؛
- المدفوعات على مصاريف النقل الذي قام بها المدين بنفسه لتسليم السلع الخاضعة للرسم.

يسجل الرسم على القيمة المضافة على عمليات الشراء في حساب (حـ/4456) ويعتبر حق للمؤسسة عند الغير لكونه رسم قابل للاسترجاع، كما يسجل الرسم على القيمة المضافة المحصل على عمليات البيع في حساب (حـ/4457) ويعتبر كدين على عاتق المؤسسة كون المؤسسة تعتبر وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب.

وتتم المعالجة المحاسبية الرسم على القيمة المضافة على عمليات الشراء وعمليات البيع وفق القيود التالية:

الرسم على القيمة المضافة على عمليات الشراء				
38x		حـ/مشتريات مخزنة		
4456		حـ/ TVA		
		حـ/موردو المخزونات		
	401	(استلام فاتورة)		

الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع				
411		حـ/ الزبائن		
	70x	حـ/مبيعات البضائع والمنتجات		
	4457	حـ/ TVA		
		(تحرير فاتورة)		

مثـال:

خلال شهر فيفري قامت مؤسسة "الوفاء" بالعمليات التالية (مع العلم أن TVA = 19%):

- في 2017/02/05 اشترت مواد أولية بقيمة 20000 دج، وقد تم استلام الفاتورة والمواد الاولية معاً، أما الدفع فقد كان على الحساب.
- في 2017/02/14 شراء بضاعة بمبلغ 75000 دج تم التسديد نقداً وقد وصلت البضاعة الى المخازن فوراً.
- في 2017/02/20 بيع منتجات تامة بقيمة 35000 دج بشيك بنكي، (تكلفة إنتاجها 24000 دج) وقد تم تسليم الفاتورة والمنتجات الى الزبون.

الحل:

		2017/02/05		
	20000	حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم		381
	3800	حـ/ TVA		4456
23800		حـ/ موردو المخزونات	401	
		(استلام الفاتورة من المورد)		
	20000	حـ/ المواد الأولية واللوازم		31
20000		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم	381	
		(دخول للمواد الأولية للمشتراة الى للمخازن)		
		2017/02/14		
	75000	حـ/ مشتريات بضائع		380
	14250	حـ/ TVA		4456
89250		حـ/ موردو المخزونات	401	
		(استلام الفاتورة من المورد)		
	75000	حـ/ بضائع		30
75000		حـ/ مشتريات بضائع	380	
		(دخول بضائع للمشتراة الى للمخازن)		
	89250	حـ/ موردو المخزونات		401
89250		حـ/ الصندوق	53	
		2017/02/20		
	41930	حـ/ الزبائن		411
35000		حـ/مبيعات المنتجات تامة الصنع	701	
6930		حـ/ TVA	4457	
		(تحرير الفاتورة للزبون)		
	24000	حـ/التغير في المخزون		724
24000		حـ/منتجات تامة الصنع	355	
		(خروج المنتجات المباعة من المخازن)		
	41930	حـ/ البنك		512
41930		حـ/ الزبائن	411	
		(تحصيل المبلغ من الزبون)		

4.3. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على عمليات شراء أو بيع المخزونات

التسبيق وهو مبلغ مالي يقدمه الزبون للمورد لضمان قيام المورد بإتمام عملية تصريف المبيعات للزبون، ويكون التسبيق عادة بطلب من المورد.

فعند شراء المخزونات في الحالات العادية يكون على عاتق الزبون دين تجاه المورد بقيمة هذه المشتريات، لكن في حالة تقديم تسبيق فإن هذا التسبيق يمثل حق الزبون تجاه المورد. وفي حالة البيع (استلام تسبيق من الزبون) يعتبر هذا التسبيق دين على عاتق المورد. وتتم المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المخزونات كالتالي:

- **في دفاتر الزبون (تقديم تسبيقات على المشتريات) :**

✓ عند دفع تسبيق عن شراء مخزون معين فإنه يسجل محاسبياً وفق القيد التالي:

409		حـ/ موردون مدينون		
	512	حـ/ البنك		
		(تقديم تسبيق للمورد)		

✓ وعند الحصول على فاتورة الشراء يلتزم الزبون بدفع المبلغ المتبقي فقط من قيمة المشتريات:

38x		حـ/مشتريات مخزنة	المبلغ الاجمالي	
	401	حـ/ موردون المخزونات		المبلغ المتبقي
	409	حـ/ موردون مدينون		قيمة التسبيق
		(استلام الفاتورة من المورد)		

مثـال:

خلال شهر فيفري قامت مؤسسة " البدر" بالعمليات التالية (مع العلم أن TVA = 19%):

- في 08 فيفري- تقديم تسبيق بقيمة 25000 دج نقداً الى المورد أحمد لشراء مواد أولية قيمتها 85000 دج
- في 10 فيفري- تم استلام الفاتورة والمواد معاً، وقد تم تسديد المبلغ بشيك بنكي؛

409		حـ/ موردون مدينون	25000	
	53	حـ/ الصندوق		25000
		(تقديم تسبيق للمورد)		
381		حـ/مشتريات مواد اولية	85000	
4456		حـ/ TVA	16150	
	409	حـ/ موردون مدينون		25000
	401	حـ/ موردون المخزونات		76150
		(استلام الفاتورة من المورد)		
31		حـ/ مواد اولية	85000	
	381	حـ/مشتريات مواد اولية		85000
		(دخول المواد الأولية المشتراة الى المخازن)		

401		حـ/ موردون المخزونات	76150	
	512	حـ/ البنك		76150
		(تسديد عملية الشراء بشيك)		

- **في دفاتر المورد (إستلام تسبيقات عن المبيعات):**
  - ✓ عند إستلام تسبيق عن بيع مخزون معين فإنه يسجل محاسبياً وفق القيد التالي

512		حـ/ البنك		
	419	حـ/ زبائن دائنون		
		(استلام تسبيق من الزبون)		

  - ✓ وعند تحرير فاتورة المبيعات وتسليمها للزبون يتم تسجيل القيد التالي:

411		حـ/الزبائن	المبلغ المتبقي	
419		حـ/ زبائن دائنون	قيمة التسبيق	
	70x	حـ/ المبيعات من المخزونات		المبلغ الاجمالي
		(تحرير فاتورة المبيعات)		

مثـــال:

خلال شهر مارس قامت مؤسسة " النور" بالعمليات التالية (مع العلم أن TVA = 19%):

- في 2017/03/19 استلمت المؤسسة شيك بنكي بقيمة 30000 دج كتسبيق من الزبون عصام متعلق بطلب منتجات تامة.
- في 2017/03/25 قامت المؤسسة بإرسال الفاتورة والمنتجات التامة إلى الزبون عصام حيث كانت قيمة المبيعات 70000 دج، الدفع على الحساب، (تكلفة انتاج المنتجات التامة 50000 دج)

والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفاتر المؤسسة.

		2017/03/19		
512		حـ/ البنك	30000	
	419	حـ/ زبائن دائنون		30000
		(استلام تسبيق للمورد)		
		2017/03/25		
411		حـ/الزبائن	53300	
419		حـ/زبائن دائنون	30000	
	701	حـ/ المبيعات المنتجات التامة		70000
	4457	حـ/ TVA		13300
		(تحرير فاتورة مبيعات)		
724		حـ/ التغير في المخزون	50000	
	355	حـ/ منتجات تامة		50000
		(خروج المنتجات المباعة من المخازن)		

5.3. المعالجة المحاسبية للأغلفة التجارية

عادة ما يتم تعبئة المنتجات وبيعها ضمن أغلفة تجارية وذلك لحمايتها من التلف أو لمنحها طابع تسويقي مميز، وهنا ينبغي علينا التمييز بين نوعين من هذه الاغلفة:

✓ الأغلفة غير المتداولة (غير مسترجعة) وهي الأغلفة التي تستهلك بمجرد استعمالها لأول مرة مثل الأغلفة الكرتونية أو القارورات البلاستيكية، فهذه الأغلفة تدخل قيمتها ضمن تكلفة المنتوج ولا يتم استرجاعها لاحقاً من الزبون، ويتم معالجتها محاسبيها كمخزون (تسجل ضمن حساب التموينات الأخرى).

✓ الأغلفة المتداولة (المسترجعة) وهي الأغلفة التي يتم استعمالها لعدة مرات مثل الصناديق البلاستيكية المسترجعة أو القارورات الزجاجية، وتسجل هذه الأغلفة عند الحيازة عليها ضمن عناصر الأصول الثابتة (لأنها تدوم في المؤسسة لأكثر من سنة).

➢ **المعالجة المحاسبية للأغلفة غير المسترجعة:**

عند الحيازة على الأغلفة غير المسترجعة يتم تسجيلها محاسبياً وفق القيد التالي:

382		حـ/ مشتريات تموينات أخرى			
	401	حـ/ موردو المخزونات			
		(استلام الفاتورة من المورد)			
326		حـ/ تغليفات			
	382	حـ/ مشتريات تموينات أخرى			
		(دخول الأغلفة المشتراة الى المخازن)			
401		حـ/ موردو المخزونات			
	512	حـ/ البنك			
		(تسديد عملية الشراء بشيك)			

وعندما تقوم المؤسسة بإخراج هذه الأغلفة من المخازن وإرسالها الى الورشات لغرض تعبئة أو تغليف المنتجات نقوم بتسجيل القيد المحاسبي التالي:

602		حـ/ المشتريات من التموينات الأخرى المستهلكة			
	326	حـ/تغليفات			
		(إخراج الأغلفة من المخازن لغرض استعمالها)			

مثـال:

خلال شهر مارس قامت شركة " ربيع وأخواته" المختصة في صناعة المشروبات الغازية بالعمليات التالي:

- في 2018/03/07 شراء 12000 قارورة بلاستيكية لتعبئة منتجاتها بقيمة 10 دج للقارورة الواحدة بشيك بنكي، وقد تم استلام الفاتورة والمنتجات معاً.
- في 2018/03/09 تم تحويل 1000 قارورة بلاستيكية من المخازن إلى الورشات لغرض تعبئة منتوجاتها.

والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفاتر المؤسسة.

		2018/03/07		
382		حـ/ مشتريات تموينات أخرى	120000	
	401	حـ/ موردو المخزونات		120000
		(استلام الفاتورة من المورد)		
326		حـ/ تغليفات	120000	
	382	حـ/ مشتريات تموينات أخرى		120000
		(دخول الأغلفة المشتراة الى المخازن)		
401		حـ/ موردو المخزونات	120000	
	512	حـ/ البنك		120000
		(تسديد عملية الشراء بشيك)		
		2018/03/09		
602		حـ/ المشتريات من التموينات الأخرى المستهلكة	10000	
	326	حـ/تغليفات		10000
		(إخراج الأغلفة من المخازن لغرض استعمالها)		

➢ **المعالجة المحاسبية للأغلفة المسترجعة (المتداولة):**

عند القيام بالمعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة ينبغي التمييز بين حالتين، حالة شراء الأغلفة لأول مرة من قِبل المؤسسة، وحالة التعامل بهذه الأغلفة مع الزبون لاحقاً. حيث تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

✓ **الحالة الأولى: الحيازة على الأغلفة المتداولة:** عند الحيازة على الأغلفة المسترجعة لأول مرة من قِبل المؤسسة يتم تسجيلها محاسبياً ضمن عناصر التثبيتات وذلك وفق القيد التالي:

2186		حـ/أغلفة متداولة		
4456		حـ/ TVA		
	404	حـ/ موردون التثبيتات		
	512	حـ/ البنك		
		(الحيازة على اغلفة متداولة)		

✓ **الحالة الثانية: حالة بيع منتوج معين داخل أغلفة متداولة مقابل رسم أمان:** عادة ما تقوم المؤسسة ببيع منتجاتها داخل أغلفة متداولة (والتي تم الحيازة عليها سابقاً) وذلك مقابل مبلغ أمان عن هذه الغلافات يدفعه الزبون للمورد، حيث يسجل مبلغ الامان عن الاغلفة في دفاتر المورد ضمن حـ/419 ويسجل في دفاتر الزبون في حـ/409، وذلك كما يلي:

في دفاتر المورد				
411		حـ/ الزبائن		
	70x	حـ/مبيعات البضائع والمنتجات		
	4457	حـ/ TVA		
	419	حـ/زبائن دانون بالغلافات		
		(تحرير فاتورة)		

في دفاتر الزبون				
38x		حـ/مشتريات مخزنة		
4456		حـ/ TVA		
409		حـ/موردون مدينون بالغلافات		
	401	حـ/موردو المخزونات		
		(استلام فاتورة)		

وعند إرجاع الأغلفة سالِمة الى المورد يتم ترصيد الحسابات (ح/419) و (ح/409) وذلك كما يلي:

في دفاتر المورد					
419		ح/ زبائن دانون بالغلافات			
	411	ح/الزبائن			
		(استرجاع الأغلفة سالمة من الزبون)			

في دفاتر الزبون					
401		ح/ موردو المخزونات			
	409	ح/ موردون مدينون بالغلافات			
		(ارجاع الاغلفة للمورد سالمة)			

أما في حالة إرجاع الأغلفة تالفة جزئياً أو كلياً فإن الزبون يتحمل قيمة هذا التلف والذي يقدر بالفرق بين مبلغ الأمان والمبلغ الذي يقبله المورد، بحيث تعتبر قيمة التلف عبء على عاتق الزبون و إيراد بالنسبة للمورد، ويسجل محاسبياً وفق القيود التالي:

في دفاتر المورد					
419		ح/ زبائن دائنون بالغلافات			
	411	ح/الزبائن			
	708	ح/نواتج الأنشطة الملحقة			
		(استرجاع الأغلفة من الزبون تالفة جزئياً)			

في دفاتر الزبون					
401		ح/ موردو المخزونات			
608		ح/ أعباء الشراء التابعة			
	409	ح/ موردون مدينون بالغلافات			
		(ارجاع الاغلفة للمورد تالفة جزئياً)			

مثـــال:

خلال شهر جوان قامت مؤسسة " النور" بالعمليات التالي، مع العلم أن (TVA = 19%):

- في 2017/06/19 شراء أغلفة متداولة بقيمة 70000 دج نقداً؛
- في 2017/06/25 بيع منتجات تامة بقيمة 90000 دج داخل أغلفة مسترجعة قيمتها 10000 دج، حيث أرسلت المؤسسة إلى الزبون الفاتورة والمنتجات معاً، (تكلفة انتاج المنتجات 65000 دج).
- في 2017/06/27 أرجع الزبون الأغلفة الى المورد وكانت تالفة جزئياً (قدرت قيمة التلف بـ 2000 دج)؛
- في 2017/06/29 تم شراء مواد أولية بقيمة 50000 دج داخل صناديق بلاستيكية مسترجعة بقيمة 12000 دج، تم استلام الفاتورة فقطً.

		2017/06/19		
2186		ح/أغلفة متداولة	70000	
4456		ح/ TVA	13300	
	53	ح/ الصندوق		83300
		(الحيازة على أغلفة مسترجعة)		
		2017/06/25		
411		ح/ الزبائن	117100	
	701	ح/مبيعات المنتجات التامة		90000
	4457	ح/ TVA		17100
	419	ح/زبائن دانون بالغلافات		10000
		(تحرير فاتورة)		
724		ح/ التغير في المخزون	65000	
	355	ح/ منتجات تامة		65000

		2017/06/27		
	10000	ح/ زبائن دائنون بالغلافات		419
8000		ح/الزبائن	411	
2000		ح/نواتج الأنشطة الملحقة	708	
		(استرجاع الأغلفة من الزبون تالفة جزئياً)		
		2017/06/29		
	50000	ح/مشتريات مواد أولية		381
	9500	ح/ TVA		4456
	12000	ح/موردون مدينون بالغلافات		409
71500		ح/موردو المخزونات	401	
		(استلام فاتورة)		

6.3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيضات المالية

عادة ما يقوم الموردون بمنح تخفيضات معينة لزبائنهم وذلك لعدة أهداف، وهي نوعان:

➢ التخفيضات التجارية

التخفيضات التجارية وهي المبلغ المقتطع من أسعار البيع المعلنة في قوائم الأسعار، يمنحها المورد للزبون لعدة اعتبارات. ويرمز لها بالرمز (RRR) وتتمثل في العناصر التالية:

- التخفيض (le rabais): ويمنح بسبب عدم مطابقة السلع للمواصفات المتفق عليها؛
- التنزيل (le remise): ويمنح مقابل إقبال الزبون على شراء كميات كبيرة من السلع؛
- الحسم (le ristourne): ويمنح كمكافأة على وفاء الزبون للمورد، وذلك المحافظة على الزبائن.

وعند القيام بالمعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية فإنه ينبغي التمييز بين التخفيضات التجارية ضمن الفاتورة والتخفيضات التجارية خارج الفاتورة، وذلك كما يلي:

أ) **التخفيض التجاري ضمن الفاتورة:**

ان قيمة التخفيض التجاري محاسبياً لا تمثل إيراد بالنسبة للمشتري، ولا عبء على البائع، لذلك لا يتم تسجيل قيمة التخفيض التجاري بدفاتر البائع أو المشتري، إنما يتم تسجيل قيمة المشتريات أو المبيعات بالصافي التجاري والذي يمثل السعر الإجمالي مطروح منه قيمة التخفيض التجاري.

مثـــال:

بتاريخ 2016/02/15 قامت مؤسسة الوفاء بشراء بضاعة بقيمة 50000 دج من المورد عصام، مع الاستفادة من تخفيض تجاري بـ 5 %، (TVA = 19%) الدفع على الحساب، (تكلفة شراء البضاعة لدى المورد 42000 دج). والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفاتر المورد والزبون.

قيمــة بالبضــاعة =	50000 دج
تخفيض تجاري 5%=	2500 دج -
الصــافي التجــاري =	47500 دج =
TVA 19% =	9025 دج +
الصافي للدفــع =	56525 دج =

في دفاتر الزبون					في دفاتر المورد				
380		ح/مشتريات بضائع	47500		411		ح/ الزبائن	56525	
4456		ح/ TVA	9025			700	ح/مبيعات بضائع		47500
	401	ح/موردو المخزونات		56525		4457	ح/ TVA		9025
		(استلام فاتورة)					(تحرير فاتورة)		
30		ح/ بضائع	47500		600		ح/ بضاعة مستهلكة	42000	
	380	ح/مشتريات بضائع		47500		30	ح/بضائع		42000
		(دخول بضائع الى المخازن)					(خروج البضائع من المخازن)		

ب) **التخفيض التجاري خارج الفاتورة (تخفيض مستقل):**

قد يلاحظ الزبون بعد استلامه للطلبية ولفاتورة الشراء عدم مطابقة هذه المشتريات للمواصفات المتفق عليها أو بها عيوب، وهنا بإمكانه ردها للمورد، لكن هذا الأخير يمنحه تخفيض تجاري حتى يتفادى ارجاع المشتريات، ويكون ذلك من خلال تحريره لفاتورة إنقاص. وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة من خلال جعل ح/609 دائنا بقيمة التخفيض على المشتريات، أو جعل ح/709 مديناً بقيمة التخفيض على المبيعات، مع ضرورة الانتباه الى استرجاع جزء من الرسم على القيمة المضافة الذي تم دفعه سابقاً.

ويكون التسجيل المحاسبي للتخفيض التجاري المستقل من خلال القيد التالي:

في دفاتر الزبون					في دفاتر المورد				
401		ح/موردو المخزونات			709		ح/ تخفيضات ممنوحة		
	409	ح/تخفيضات متحصل عليها			4457		ح/ TVA		
	4456	ح/TVA				441	ح/ الزبائن		
		(استلام فاتورة)					(تحرير فاتورة)		

مثــال: من خلال معطيات المثال السابق، فقد تحصل الزبون على تخفيض تجاري في فاتورة مستقل قدره 8000 دج وذلك بسبب وجود عيب في البضاعة.

في دفاتر الزبون					في دفاتر المورد				
401		ح/موردو المخزونات	9520		709		ح/ تخفيضات ممنوحة	8000	
	409	ح/تخفيضات متحصل عليها		8000	4457		ح/ TVA	1520	
	4456	ح/TVA		1520		441	ح/ الزبائن		9520
		(استلام فاتورة)					(تحرير فاتورة)		

➢ التخفيضات المالية

يمنح التخفيض المالي عندما يقوم الزبون بتسديد مبلغ الفاتورة فوراً أو قبل تاريخ الاستحقاق، ويسمى أيضاً بخصم تعجيل الدفع، ويعتبر التخفيض المالي إيراداً بالنسبة للزبون يسجل في (ح/768)، ويعتبر عبء بالنسبة للمورد يسجل في (ح/668)، ويحسب من الصافي التجاري الأخير، ويكون التسجيل المحاسبي للتخفيض المالية وفق القيد التالية:

في دفاتر الزبون					
38x		ح/مشتريات مخزنة			
4456		ح/ TVA			
	401	ح/موردو المخزونات			
	768	ح/ نواتج مالية أخرى			
		(استلام فاتورة)			

في دفاتر المورد					
411		ح/ الزبائن			
668		ح/ أعباء مالية أخرى			
	70x	ح/مبيعات البضائع والمنتجات			
	4457	ح/ TVA			
		(تحرير فاتورة)			

مثال:

بتاريخ 2018/10/12 قامت مؤسسة الوفاء بشراء بضاعة بقيمة 10000 دج على الحساب، حيث تضمنت الفاتورة تخفيض تجاري بـ 3 %، خصم مالي بـ 2 %، (TVA = 19%) (تكلفة شراء البضاعة لدى المورد 7000 دج).

والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفاتر المورد والزبون.

قيمة بالبضاعة =	10000 دج
تخفيض تجاري 3%=	300 دج -
الصافي التجاري =	9700 دج =
خصم مالي 2%=	194 دج -
الصافي المالي =	9506 دج =
TVA 19% =	1806.14 دج +
الصافي للدفع =	11312.14 دج =

في دفاتر الزبون

380		ح/مشتريات بضائع	9700	
4456		ح/ TVA	1806.14	
	401	ح/موردو المخزونات		11312.14
	768	ح/ نواتج مالية أخرى		194
		(استلام فاتورة)		
30		ح/ بضائع	9700	
	380	ح/مشتريات بضائع		9700
		(دخول بضائع الى المخازن)		

في دفاتر المورد

411		ح/ الزبائن	11312.14	
668		ح/ أعباء مالية أخرى	194	
	700	ح/مبيعات بضائع		9700
	4457	ح/ TVA		1806.14
		(تحرير فاتورة)		
600		ح/ بضاعة مستهلكة	7000	
	30	ح/بضائع		7000
		(خروج البضائع من المخازن)		

4- دراسة حسابات الصنف الرابع "حسابات الغير"

يضم هذا الحساب جميع الاطراف المتعاملين مع المؤسسة (عمال، شركاء، موردين، زبائن وغيرهم) وتنقسم هذه المجموعة إلى الحسابات التالية:

40 الموردون و الحسابات الملحقة	45 المجمع والشركاء
41 الزبائن و الحسابات الملحقة	46 مختلف الدائنون ومختلف المدينون
42 المستخدمون والحسابات الملحقة	47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية
43 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة	48 الأعباء و النواتج المعاينة سلفا والمؤونات
44 الدولة، ج .ع، الهيئات الدولية، و ح م	49 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير

1.4- الموردون و الحسابات المرتبطة (ح/40):

يحتل هذا الحساب أهمية كبرى باعتباره مرتبط بالحصول على السلع والخدمات للمؤسسة، وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- **موردو السلع و الخدمات (ح/401)**: يضم هذا الحساب قيمة الدين الذي على عاتق المؤسسة نتيجة الحصول على سلع أو خدمات وعادة ما يسجل هذا الحساب بمجرد استلام الفواتير التي تثبت عقد البيع ويكون القيد على النحو التالي:

38x		ح/ مشتريات مخزونة		
445		ح/ TVA		
	401	ح/موردو السلع و الخدمات		
		(استلام فاتورة)		

- **موردون- أوراق الدفع (ح/403)**: يستخدم هذا الحساب اذا كان الدفع عن طريق الأوراق التجارية (مثل السفتجة أو السند) وهذا عند الحصول على السلع او الخدمات، ويكون التسجل المحاسبي وفق القيد التالي:

38x		ح/ مشتريات مخزونة		
445		ح/ TVA		
	403	ح/ موردون- أوراق الدفع		
		(استلام فاتورة)		

- **موردو التثبيتات (ح/404)**: يرتبط هذا الحساب عموماً بالأصول الثابتة المادية والمعنوية، بحيث يكون دائناً عند شراء الاصول الثابتة على الحساب. ويتم التسجيل المحاسبي لهذا البند على الشكل التالي:

2xx		ح/ التثبيتات		
445		ح/ TVA		
	404	ح/موردو التثبيتات		

- **أوراق الدفع – موردو التثبيتات (حـ/405)**: يستخدم هذا الحساب عندما يتم شراء أحد عناصر الأصول الثابتة بأوراق تجارية، وهنا يسجل القيد المحاسبي كالتالي:

2xx		حـ/ التثبيتات		
445		حـ/ TVA		
	405	حـ/ أوراق الدفع – موردو التثبيتات		

- **موردون – فواتير قيد الاستلام (حـ/408)**: يستخدم هذا الحساب في نهاية الدورة، وتسجل فيه قيمة السلع أو الخدمات المشتراة والتي لم تصل بشأنها أي فاتورة لأي سبب من الاسباب، وفي هذه الحالة يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

38x		حـ/ مشتريات مخزونة		
445		حـ/ TVA		
	408	حـ/ موردون – فواتير قيد الاستلام		

- **موردون مدينون (حـ/409)**: عادة ما يكون حساب الموردون دائناً، لكن هناك حالات استثنائية يكون فيها الموردون مدينون وذلك في الحالات التالية:(التسبيقات، الدفعات على الحساب، الحسومات الممنوحة، مديونيات أخرى)، وقد تم التطرق لهذا الحساب بشيء من التفصيل عند دراسة حسابات المخزونات.

مثـــــال:

إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفاتر الشركة، مع العلم أن (TVA :19%):

- في 2017/12/05 شراء معدات انتاجية بقيمة 30000 دج، على الحساب.
- في 2017/12/11 شراء بضاعة بقيمة 10000 دج، استلمت البضاعة وتم التسديد بورقة تجارية.
- في 2017/12/19 استفادة المؤسسة من خدمات تصليح وصيانة الابواب والنوافذ بقيمة 15000 دج.
- في نهاية الدورة اتضح بأن هناك بضاعة تم شراها سابقاً، حيث وصلت البضاعة وتم تسجيلها، لكن الفاتورة لم تصل بعد، (قيمة البضاعة 22000 دج).

		2017/12/05		
	30000	حـ/ معدات انتاجية		215
	5700	حـ/ TVA		445
35700		حـ/موردو التثبيتات	404	
		2017/12/11		
	10000	حـ/ مشتريات بضائع		380
	1900	حـ/ TVA		445
11900		حـ/موردو – أوراق الدفع	403	
		(شراء بضائع بورقة تجارية)		
	10000	حـ/ بضائع		30
10000		حـ/ مشتريات بضائع	380	
		(دخول البضائع الى المخازن)		

		2017/12/19		
	15000	ح/ مصاريف صيانة وإصلاحات		615
	2850	ح/ TVA		445
17850		ح/موردو الخدمات	401	
		2017/12/31		
	22000	ح/ مشتريات بضائع		380
	4180	ح/ TVA		445
26180		ح/فواتير قيد الاستلام	408	

2.4- الزبائن و الحسابات المرتبطة (ح/41):

على عكس الموردون فالزبائن هم الاشخاص الذين تبيع لهم المؤسسة منتجاتها، وهم أهم عناصر النشاط الذي ترتكز عليه عملية توزيع السلع والخدمات لأنه يمثل جزء هام في رقم الأعمال، وينقسم هذا الحساب إلى:

- **الزبائن (ح/411)**: يكون هذا الحساب مديناً بسعر البيع الاجمالي وذلك وفق القيد المحاسبي التالي:

411		ح/ زبائن		
	70	ح/ مبيعات		
	445	ح/ TVA		

- **الزبائن – أوراق القبض (ح/413)**: يستخدم هذا الحساب عندما يتم تسديد الدين المستحق على الزبون بواسطة ورقة تجارية، ويكون ذلك وفق القيد التالي:

413		ح/ زبائن- أوراق القبض		
	70	ح/ مبيعات		
	445	ح/ TVA		

- **الزبائن المشكوك فيهم (ح/416)**: وهم مجموعة الزبائن المشكوك في تسديد دينهم لسبب أو لآخر، وفي حالة حصول ذلك يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

416		ح/ الزبائن المشكوك فيهم		
	411	ح/الزبائن		

- **مديونيات على الأشغال أو الخدمات قيد الإنجاز(ح/417)**: في بعض الأحيان ترتبط المؤسسة بعقد أشغال أو أداء خدمة معينة لمدة طويلة نسبياً، وفي نهاية السنة يجب إثبات نسبة الأشغال بالقيد التالي:

417		ح/ مديونيات على الأشغال أو الخدمات قيد الإنجاز	المنجز	
	704	ح/مبيعات أشغال		المنجز
	705	أو ح/مبيعات الدراسات		
	706	أو ح/تقديم الخدمات الاخرى		

ومع بداية السنة الموالية يتم ترصيد الحساب (ح/417) وذلك وفق القيد التالي:

704		حـ/مبيعات أشغال		
705		أو حـ/مبيعات الدراسات		
706		أو حـ/تقديم الخدمات الاخرى		
	417	حـ/ مديونيات على الأشغال أو الخدمات قيد الإنجاز		

وعند الاستلام الكلي للأشغال يسجل القيد المحاسبي التالي:

411		حـ/ الزبائن		
	704	حـ/مبيعات أشغال		
	705	أو حـ/مبيعات الدراسات		
	706	أو حـ/تقديم الخدمات الاخرى		
	445	حـ/ TVA		

- **الزبائن – فواتير قيد التسليم (حـ/418)**: عندما تتم عملية البيع بوصل التسليم فقط دون تحرير الفاتورة وتسليمها للزبون لأي سبب من الأسباب فإنه يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

418		حـ/ الزبائن – فواتير قيد التسليم		
	70	حـ/المبيعات		
	445	حـ/ TVA		

- **الزبائن الدائنون (حـ/419)**:

عادة ما يكون حساب الزبائن مديناً، لكن هناك حالات استثنائية يكون فيها الزبائن دائنون وذلك في الحالات التالية: التخفيضات والحسومات الممنوحة للزبائن، التسبيقات المستلمة من الزبان، أو في حالة إرجاع بضائع مباعة دون إرجاع ثمنها. وقد تم التطرق لهذا الحساب بشيء من التفصيل عند دراسة المخزونات.

مثـــــال:

قامت مؤسسة النور خلال شهر أوت بالعمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفاتر الشركة، مع العلم أن (TVA :19%):

1. استلام تسبيق بقيمة 5000 دج نقداً من الزبون أحمد.
2. بيع بضاعة بقيمة 30000 دج الى الزبون احمد، وقد تم تسليم الفاتورة والبضاعة معاً (تكلفة شراء البضاعة 24000 دج)؛
3. حرر الزبون احمد كمبيالة بقيمة البضاعة وقدمها للمؤسسة (التسديد بورقة تجارية) ؛
4. اكتشف المحاسب بأن هناك بضاعة بقيمة 35000 دج تم بيعها وتسليمها للزبون، لكن الفاتورة لم تحرر بعد.
5. تبين للمؤسسة بأن أحد الزبان غير قادر على سداد دينه المقدر بـ 18000 دج.

		(1)		
	5000	حـ/ الصندوق		53
5000		حـ/ زبائن دائنون	419	
		(استلام تسبيق من الزبون أحمد)		
		(2)		
	30700	حـ/ الزبائن		411
	5000	حـ/ زبائن دائنون		419
30000		حـ/مبيعات بضائع	700	
5700		حـ/ TVA	4457	
		(تحرير الفاتورة للزبون)		
	24000	حـ/مشتريات البضاعة المستهلكة		600
24000		حـ/ بضائع	30	
		(خروج البضاعة المباعة من المخازن)		
		(3)		
	30700	حـ/ الزبائن-أوراق القبض		413
30700		حـ/ الزبائن	411	
		(استلام كمبيالة من الزبون)		
		(4)		
	41650	حـ/ الزبائن- فواتير قيد التسليم		411
35000		حـ/مبيعات بضائع	700	
6650		حـ/ TVA	4457	
		(مبيعات غير مفوترة)		
		(5)		
	18000	حـ/ الزبائن- فواتير قيد التسليم		416
18000		حـ/ الزبائن	411	
		(تحويل ديون الزبون الى ديون مشكوك فيها)		

3.4- المستخدمين و الحسابات المرتبطة (حـ/42):

يضم هذا الحساب جميع العناصر المرتبطة بأجور المستخدمين، ويتفرع إلى ما يلي:

- **الأجور المستحقة (حـ/ 421)**: ويسجل من هذا الحساب الأجر الذي يتقاضاه العامل نتيجة الجهد الفكري أو العضلي.
- **صناديق الخدمات الاجتماعية (حـ/ 422)**: يتم اقتطاع جزء معين من أجرة العامل وذلك لتمويل صناديق الخدمات الاجتماعية، على أن تلتزم هذه الصناديق بتقديم خدمات للعمال لاحقاً.
- **مساهمة الأجراء في النتيجة (حـ/ 423)**: ويقصد بها علاوات المردودية الفردية والجماعية التي تمنح للعامل.
- **تسبيقات ودفعات ممنوحة (حـ/ 425)**: وهي التسبيقات التي تمنحها المؤسسة للعامل وذلك قبل موعد استحقاق أجره الشهري، على أن يتم خصمها من الأجر عند استحقاقه.

- **ودائع الأجراء المستلمة (حـ/ 426)**: قد تستلم المؤسسة مبالغ مالية من هيئات أخرى نيابة عن العمال، ثم تقوم بتحويلها الى العمال بعد ذلك.
- **اعتراضات على الأجور (حـ/ 427)**: قد تكون هناك معارضة عن اجرة العامل (كشراء سيارة بالتقسيط من أحد الوكالات)، وبالتالي تقوم المؤسسة بالتسديد نيابة عن العامل ثم يتم الاقتطاع من أجرة هذا العامل.
- **أعباء العمال واجبة الدفع ونواتج مستحقة القبض (حـ/ 428)**: وتشمل جميع الأعباء الواجبة على المؤسسة دفعها (المكافآت، والعطل المدفوعة الاجر...).

مثـــال:

إليك بطاقة الأجر للعامل " أحمد " لشهر ماي والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية:

- الأجر الأساسي 45000 دج
- تعويضات الخبرة المهنية 5000 دج.
- تسبيق على الأجر بقيمة 4000 دج.
- اعتراضات على الاجور 2500دج
- اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: 7150 دج
- اقتطاع الضمان الاجتماعي بقيمة 4500 دج.

وفي بداية شهر جوان قامت المؤسسة بدفع أجرة هذا العامل، وكذا دفع اشتراك الضمان الاجتماعي الخاص بهذا الموظف بشيك بنكي.

الحـل:

		2017/05/26		
631		حـ/ أجور المستخدمين	50000	
	421	حـ/ أجور مستحقة		31850
	427	حـ/ اعتراض على الأجر		2500
	425	حـ/ تسبيقات ودفوعات ممنوحة		4000
	442	حـ/ IRG		7150
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		4500
		2017/06/02		
421		حـ/ أجور مستحقة	31850	
442		حـ/ IRG	7150	
431		حـ/ الضمان الاجتماعي	4500	
	512	حـ/ البنك		43500
		(تسديد الاجور الاجمالية للموظف)		

4.4- الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة (حـ/43):

وينقسم هذا الحساب إلى:

- **الضمان الاجتماعي (حـ/431):**
- **الهيئات الاجتماعية الأخرى (حـ/432):**

تشمل هذه الحسابات مبالغ الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي والتي تتكون من قسمين، قسم تدفعه المؤسسة (ويسمى مساهمة رب العمل)، وقسم يقتطع من أجرة العامل (ويسمى بمساهمة العامل)، بالإضافة الى المساهمات في صناديق أخرى، ويسجل كل من المساهمات السابق ذكرها على النحو التالي:

✓ **تسجيل اشتراكات العمال**

631		حـ/ أجور المستخدمين		
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		
	432	حـ/ الهيئات الاجتماعية الأخرى		

✓ **تسجيل أعباء صاحب العمل**

635		حـ/اشتراكات الهيئات الاجتماعية		
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		
	432	حـ/ الهيئات الاجتماعية الأخرى		

وعندما يتم تسديد هذه الاشتراكات للهيئات المعنية نسجل القيد التالي:

431		حـ/ الضمان الاجتماعي		
432		حـ/ الهيئات الاجتماعية الاخرى		
	512	حـ/ البنك		

5.4- الدولة، الجماعات العمومية، المنظمات الدولية والحسابات الملحقة (حـ/44):

تنقسم حسابات التعامل مع الدولة إلى جملة من الحسابات الفرعية وسنحاول التركيز على الحسابات المرتبطة بالضرائب والرسوم والمتمثلة في الحسابات التالية:

- **الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل على المتعاملين (حـ/442):** يتمثل هذا النوع من الضرائب عموماً في الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)، ويتم تسجيلها محاسبياً كالتالي:

631		حـ/ أجور المستخدمين		
	421	حـ/ أجور مستحقة		
	431	حـ/ الضمان الاجتماعي		
	442	حـ/ IRG		

- **الدولة، الضرائب على النتائج (حـ/444)**: وهي الضرائب المستحقة على الأرباح المحققة خلال السنة المالية (IBS)، حيث يتم تسديد الأقساط الضريبية المفترضة خلال السنة وفق القيد التالي:

444		حـ/ الضرائب على النتائج		
	53/51	حـ/ البنك أو الصندوق		

✓ وفي نهاية السنة عندما تفرض الضريبة الحقيقية يتم تسجيل القيد التالي:

695		حـ/ ضرائب على الأرباح		
	444	حـ/ الضرائب على النتائج		

- **الدولة، الرسوم على رقم الأعمال (حـ/445)**: يتعلق هذا الحساب بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، بحيث يكون مديناً بالرسم عند الشراء ودائناً بالرسم عند البيع، وقد تم التطرق لهذا الحساب سابقاً.
- **الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة (حـ/447)**: يدخل ضمن هذا الحساب الضرائب والرسوم التي لم تدرج في الحسابات السابقة (كالرسم على النشاط المهني)، ويسجل محاسبياً كالتالي:

642		حـ/ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال		
	447	حـ/ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		

6.4- المجموعة والشركاء (حـ/45):

يشمل هذا الحساب جميع العمليات التي تتم بين المؤسسة والشركاء أو بين فروع المجموعة، وينقسم إلى:

- **عمليات المجموعة (حـ/451)**: يسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المالية التي تقدمها المؤسسة بصفة مؤقتة أو تتلقاها من باقي فروع المجموعة.

✓ في حالة تسجيل ديون على المؤسسة نحو أحد فروع المجموعة:

6-1		حـ/ الحسابات من الصنف 1 الى 6		
	451	حـ/ عمليات المجموعة		

✓ في حالة تسجيل عملية متعلقة بحقوق المؤسسة تجاه أحد فروع المجموعة:

451		حـ/ عمليات المجموعة		
	7-1	حـ/ الحسابات من الصنف 1 الى 7 (ماعدا 6)		

✓ في حالة تحصيل المؤسسة لفوائد مالية مترتبة على أحد فروع المجموعة:

451		حـ/ عمليات المجموعة		
	768	حـ/ نواتج مالية أخرى		

✓ في حالة تسديد المؤسسة قيمة الفوائد المالية المترتبة عليها:

661		حـ/ أعباء الفوائد		
	451	حـ/ عمليات المجموعة		

- **الشركاء – حسابات جارية (حـ/455)**: يسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المالية التي تقدمها المؤسسة بصفة مؤقتة أو تتلقاها من أحد الشركاء، ويستخدم هذا الحساب تقريباً بنفس طريقة حساب المستغل (حـ/108). ويسجل القيد التالي في حالة الحصول على أموال او عكسه في حالة خروج أموال:

512		حـ/ البنك		
	455	حـ/ الشركاء حسابات جارية		

- **الشركاء ،عمليات على رأس المال (حـ/456)**: تم التطرق إلى هذا الحساب بشيء من التفصيل عند دراسة حسابات الصنف الأول في الجانب المتعلق بتأسيس الشركة.
- **الشركاء، حصص مستحقة التوزيع (حـ/457)**: يسجل ضمن هذا الحساب الأرباح الواجبة التوزيع على الشركاء بموجب قرار التوزيع، وتسجل كما يلي:

12		حـ/نتيجة الدورة		
	457	حـ/حصص مستحقة التوزيع		

أو في حالة توزيع الاحتياطات على الشركاء:

106		حـ/نتيجة الدورة		
	457	حـ/حصص مستحقة التوزيع		

مثـــــال:

إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفاتر الشركة:

1. في نهاية السنة حققت مؤسسة الشروق ربحاً سنوياً قدر بـ 560000 دج، وقد قرر مجلس إدارة الشركة تخصيص نصف المبلغ كحصص مستحقة التوزيع والباقي يخصص كاحتياطات.
2. تم تسديد الحصص المستحقة التوزيع أعلاه بشيك بنكي.

الحـــــل:

		(1)		
12		حـ/نتيجة الدورة	560000	
	457	حـ/حصص مستحقة التوزيع		280000
	106	حـ/الاحتياطات		280000
		(توزيع نتيجة السنة (ن-1))		
		(2)		
457		حـ/حصص مستحقة التوزيع	280000	
	512	حـ/البنك		280000
		(تسديد الحصص المستحقة التوزيع)		

7.4- حسابات انتقالية أو في انتظار التحميل (ح/47):

يسجل ضمن هذا الحساب كل العمليات مجهولة المصدر حتى يتم التأكد من مصدرها ثم يتم تسجيلها في الحسابات الخاصة بها.

✓ في حالة خروج أموال نسجل القيد التالي :

476		ح/حسابات انتقالية		
	512	ح/ البنك		

✓ في حالة الحصول على أموال نسجل القيد التالي :

512		ح/ البنك		
	477	ح/حسابات انتقالية		

مثـــال:

بتاريخ 2018/02/05 تحصلت المؤسسة على مبلغ 12000 دج بشيك بنكي، لكن لم يتم تحديد مصدر هذا الشيك بعد. وفي اليوم الموالي اتضح بأن مصدر هذا الشيك ناتج عن عملية تحصيل دين من الزبون عصام.

الحـــل:

		2018/02/05		
512		ح/البنك	12000	
	477	ح/حسابات انتقالية		12000
		2018/02/05		
477		ح/ حسابات انتقالية	12000	
	411	ح/الزبائن		12000

7.4- الأعباء و النواتج المعاينة مسبقاً والمؤونات (ح/48):

يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- **مؤونات – خصوم جارية (ح/481)**: يظهر هذا الحساب عند توقع خطر مالي على المؤسسة وبالتالي يتم تشكيل مؤونة لذلك، وعملية تكوين المؤونة تكون في نهاية السنة، لذلك سيتم دراسة هذا الحساب بشيء من التفصيل في المحور الاخير من المطبوعة والمتعلق بأعمال نهاية الدورة.
- **أعباء معاينة سلفا (ح/486)**: وهي الأعباء التي تخص دورتين وبحكم استقلالية الدورات فإن أعباء كل فترة تتحملها الدورة الخاصة بها (كأعباء التأمينات مثلاً).

مثـــال:

بتاريخ 2010/10/01 سددت المؤسسة مصاريف تأمين سنوية بمبلغ 2600 دج تأميناً عن مبانيها ضد الحرائق، وقد تم تسجيل العملية في حينها.

		2010/10/01		
616		حـ/ أقساط التأمينات	2600	
	53	حـ/ الصندوق		2600
		(دفع أقساط التأمين السنوية)		

وفي نهاية الدورة يتم تسجيل باقي أقساط التأمين الخاصة بالدورة اللاحقة كأعباء معاينة سلفاً، وفق القيد الآتي:

الأعباء المعاينة سلفاً تخص الفترة من 2011/01/01 الى غاية 2011/10/01 = $\frac{9}{12}(2600) = 1950$ دج

		2010/12/31		
486		حـ/ أعباء معاينة سلفاً	1950	
	616	حـ/ أقساط التأمينات		1950

وعند افتتاح الدورة اللاحقة في 2011/01/01 يتم تسجيل القيد الآتي:

		2011/01/01		
616		حـ/ أقساط التأمينات	1950	
	486	حـ/ أعباء معاينة سلفاً		1950

- **نواتج معاينة سلفا (حـ/487)**: على عكس الحساب السابق فهناك إيرادات لا تخص الدورة لكنها تحدث في هذه الدورة.

مثـــال:

في 2017/11/01 قامت المؤسسة بتأجير آلة صناعية إلى أحد زبائنها لمدة 06 أشهر بمبلغ 30000 دج نقداً، (سجلت العملية حينها).

الحـــل:

		2017/11/01		
53		حـ/ الصندوق	30000	
	758	حـ/ نواتج مختلفة أخرى		30000

وفي نهاية الدورة يتم تسجيل باقي الايرادات الخاصة بالدورة اللاحقة كنواتج معاينة سلفاً، وفق القيد الآتي:

النواتج المعاينة سلفاً تخص الفترة من 2018/01/01 الى غاية 2018/05/01 = $\frac{4}{6}(30000) = 20000$ دج

		2017/12/31		
758		ح/ نواتج مختلفة أخرى	20000	
	487	ح/ نواتج معاينة سلفاً		20000

وعند افتتاح الدورة اللاحقة في 2018/01/01 يتم تسجيل القيد الآتي:

		2018/01/01		
487		ح/ نواتج معاينة سلفاً	20000	
	758	ح/ نواتج مختلفة أخرى		20000

8.4- خسائر القيمة على حسابات الغير (ح/49):

يظهر هذا الحساب عند تعرض حسابات المتعاملين إلى خسارة بسبب عدم الدفع (كتعرضهم للإفلاس أو الوفاة أو لأي ظرف قاهر)، وبالتالي يتم تسجيل قيمة الخسارة عن كل دين قد لا يمكن تحصيله بصورة كاملة. وهذه العملية تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة، لذلك سيتم دراسة هذا الحساب بشيء من التفصيل في المحور الاخير من المطبوعة والمتعلق بأعمال نهاية الدورة.

5- دراسة حسابات الصنف الخامس " الحسابات المالية "

يضم هذا الحساب جميع الحسابات المالية بمختلف أنواعها والتي يتم تداولها في المدى القصير، وينقسم إلى الحسابات التالية:

50 قيم التوظيف المنقولة
51 البنك، المؤسسات المالية وما شابهها
52 الادوات المالية المشتقة
53 الصندوق
54 وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية
58 التحويلات الداخلية
59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

1.5- قيم التوظيف المنقولة (ح/50):

ويقصد بها جميع الاستثمارات المالية قصيرة الأجل والتي تقوم المؤسسة بشرائها قصد بيعها وتحقيق أرباح من خلالها في الأجل القصير. ويعد هذا الحساب عكس الاصول المالية الثابتة والتي تقوم المؤسسة بالحصول عليها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة. ويتفرع (ح/50) الى الحسابات الفرعية التالية:

- **الحصص في المؤسسات المرتبطة (ح/501)؛**
- **الأسهم الخاصة (ح/502)؛**
- **الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية (ح/503)؛**
- **سندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأجل (ح/506)؛**
- **قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة (ح/508)؛**

وهي مجموعة الأسهم المملوكة للمؤسسة في شركات حليفة أو الأسهم الممثلة لراس المال أو السندات وقسائم الخزينة. وتعالج محاسبياً على النحو التالي:

أ) في حالة الشراء:

50x		ح/القيم المنقولة للتوظيف		
	512	ح/ البنك		
	53	أو ح/ الصندوق		
	464	أو ح/ ديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية		

ب) في نهاية الدورة: يتم إعادة تقييم القيم المنقولة للتوظيف، وهنا نكون أمام الحالات التالية:

✓ في حالة تسجيل نقص القيمة يكون القيد كالتالي:

665		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية- نقص القيمة		
	50x	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		

✓ في حالة تسجيل فائض القيمة يكون القيد كالتالي:

50x		حـ/القيم المنقولة للتوظيف		
	765	حـ/ فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة		

ج) في حالة التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف: يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

✓ بقيم أكبر من سعر الشراء:

512		حـ/ البنك		
	50X	حـ/ القيم المنقولة للتوظيف		
	767	حـ/الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية		

✓ بقيم أقل من سعر الشراء:

512		حـ/ البنك		
667		حـ/الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات الأصول المالية		
	50X	حـ/ القيم المنقولة للتوظيف		

مثـــال:

خلال سنة 2017 قامت مؤسسة الشروق بالعمليات التالية:

- في 2017/03/20 شراء 50 سهم في شركة "الوفاء" بسعر 2000 دج للسهم الواحد وذلك لغرض بيعها في الأجل القصير، وقد تم تسديد العملية بشيك بنكي.
- في 2017/05/16 بيع الأسهم المشتراة بقيمة 2500 دج للسهم الواحد بيك بنكي

والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفاتر الشركة.

الحـل:

		2017/03/20		
503		حـ/أسهم أخرى	100000	
	512	حـ/ البنك		100000
		(شراء 50 سهم في شركة "الوفاء")		
		2017/05/16		
512		حـ/ البنك	125000	
	503	حـ/ أسهم أخرى		100000
	767	حـ/الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية		25000
		(بيع جميع أسهم شركة الوفاء)		

- **التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة (ح/509)**: يسجل ضمن هذا الحساب القيمة الباقية لقيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

مثـــــال:

خلال سنة 2018 قامت مؤسسة الشروق بالعمليات التالية:

- في 2018/14/16 شراء 750 سهم في مؤسسة النور بـ 320دج/س وذلك لغرض بيعها في الأجل القصير، وقد تم تسديد 80% فقط من المبلغ بشيك بنكي.
- في 2018/10/10 قامت المؤسسة ببيع 220 سهم من الاسهم السابقة بقيمة 350دج للسهم.

والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفاتر المؤسسة

الحـــــل:

		2018/04/16		
503		ح/ الاسهم أو السندات الاخرى	240000	
512	192000	ح/ البنك		
509	48000	ح/ التسديدات المستحقة عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة		
		2018/10/10		
512		ح/ البنك	77000	
503	70400	ح/ الاسهم أو السندات الاخرى		
767	6600	ح/الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية		

2.5- البنك، المؤسسات المالية وما شابهها (ح/51):

ويسجل ضمن هذه الحسابات كل التعاملات المالية من دخول أموال أو خروجها، وينقسم الى الحسابات التالية:

- **قيم للتحصيل (ح/511)؛**
- **الحسابات الجارية البنكية (ح/512)؛**
- **صندوق الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية (ح/515)؛**
- **هيئات مالية أخرى (ح/517).**

تكون كل هده الحسابات مدينة عند الحصول على أموال ودائنة عند الدفع.

3.5- الصندوق (ح/53):

ويقصد به الأموال السائلة في شكلها النقدي المحتفظ بها داخل المؤسسة، ويكون حساب الصندوق مديناً عند الحصول على الأموال ودائناً عند السداد أو عند تمويل حساب البنك.

4.5- وكالات التسبيقات و الاعتمادات المالية (ح/54):

وهي حسابات مفتوحة باسم أشخاص يمثلون المؤسسة ويسيرون تلك الحسابات تحت مسؤوليتهم لصالحها، وينقسم هذا الحساب إلى:

- **وكالات التسبيقات المالية (ح/541)**: ويسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المسلمة إلى مسيري هذه الصناديق المنجزة لصالح المؤسسة، ويسجل محاسبياً على النحو التالي:

541		ح/ وكالات التسبيقات المالية		
	531	ح/الصندوق		

- **الاعتمادات المالية (ح/542)**: يسجل ضمن هذا الحساب المبالغ المدفوعة لممثل المؤسسة في حسابه الخاص، وبالتالي ففي حالة منح الاعتماد إلى المسير يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

542		ح/ الاعتمادات المالية		
	512	ح/ البنك		

5.5- التحويلات الداخلية (ح/58):

يعتبر (ح/58) حساباً وسيطاً فيما بين حسابات النقدية، كتحويل الأموال بين البنك والصندوق أو بين البنوك، وينبغي أن يرصد هذا الحساب في نهاية الدورة، وينقسم حساب التحويلات الداخلية الى:

- تحويلات الأموال (ح/581)؛
- تحويلات داخلية أخرى (ح/588).

مثـــــال:

قامت المؤسسة بتحويل مبلغ مالي قدره 22000 دج من الصندوق الى النك، والمطلوب تسجيل العملية في دفتر اليومية.

✓ عند الأمر بالتحويل يتم تسجيل القيد التالي:

581		ح/تحويلات الأموال	22000	
	53	ح/ الصندوق		22000

✓ عند استلام الاشعار من البنك يتم تسجيل القيد التالي:

512		ح/البنك	22000	
	581	ح/تحويلات الأموال		22000

المحور الرابع:

المعالجة المحاسبية لحسابات التسيير

1. المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء
2. المعالجة المحاسبية لحسابات النواتج

1- دراسة حسابات الصنف السادس " حسابات الأعباء "

يمكن تعريف الأعباء على أنها انخفاض في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال الدورة وذلك في شكل تدفقات خارجة، أو في شكل نقص في قيمة الأصول أو زيادة في الالتزامات، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات والمؤونات، الاجور والرواتب، مصاريف الايجار، الفوائد، الضرائب والرسوم...إلخ. وقد حدد النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات الأعباء جملة من الحسابات الفرعية والمتمثلة في الآتي:

60 المشتريات المستهلكة
61 الخدمات الخارجية
62 الخدمات الخارجية الأخرى
63 أعباء العاملين
64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
65 الأعباء العملياتية الأخرى
66 الأعباء المالية
67 العناصر غير العادية – الأعباء
68 مخصصات الاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة
69 الضرائب عن النتائج وما شابهها

لقد تم التطرق لأغلب حسابات الاعباء خلال المحاور السابقة من المطبوعة، وسيتم التطرق لبعض الحسابات الأخرى في المحور الأخير والمرتبط بأعمال نهاية الدورة، لذا ستكون معالجتنا لهذا الصنف بصورة مختصرة نوعاً ما.

1.1- المشتريات المستهلكة (حـ/60): يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 600 مشتريات البضائع المباعة؛
- 601 المواد الأولية المستهلكة؛
- 602 التموينات الأخرى المستهلكة؛
- 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
- 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال.

تكون هذه الحسابات مدينة عند خروج المخزونات من المخازن (عند بيع البضاعة أو عند استهلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى...) في مقابل جعل الحسابات 30، 31، 32 دائنة. (تم التطرق لهذه الحسابات بالتفصيل عند دراسة حسابات المخزونات)

- 607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات: تسجل في هذا الحساب المتريات غير قابلة للتخزين مثل الطاقة (الكهرباء)، والماء، وغيرها. (تم التطرق لهذه العنصر سابقاً)
- 608 مصاريف الشراء التابعة: يتعلق هذا الحساب بالتلف الذي قد يلحق الأغلفة المسترجعة(تم التطرق لهذه الحسابات بالتفصيل عند دراسة حسابات المخزونات)
- 609 التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها: (تم التطرق لهذه الحسابات بالتفصيل عند دراسة حسابات المخزونات)

2.1- الخدمات الخارجية (ح/61): يسجل ضمن هذا الحساب الاعباء الخارجية في كل خدمات مقدمة للمؤسسة، ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 613 الإيجارات
- 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
- 615 الصيانة والتصليحات.
- 616 أقساط التأمينات
- 617 الدراسات والأبحاث
- 618 التوثيق والمستجدات

تتم المعالجة المحاسبية للحسابات الفرعية للحساب 61 بجعلها مدينة في مقابل جعل حسابات النقدية أو موردو المخزونات والخدمات دائنة.

3.1- الخدمات الخارجية الأخرى (ح/62): يسجل ضمن هذا الحساب الخدمات الخارجية الأخرى، ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 621 أجور العاملون الخارجيون عن المؤسسة
- 622 أجور الوسطاء والأتعاب
- 623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة
- 624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
- 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات
- 626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية و اللاسلكية
- 627 الخدمات المصرفية وما شابهها
- 628 الاشتراكات والمستجدات

تتم المعالجة المحاسبية للحسابات الفرعية للحساب 62 بجعلها مدينة في مقابل جعل حسابات النقدية أو موردو المخزونات والخدمات دائنة.

مثـــــال:

إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

1. استلام فاتورة تتضمن مصاريف الصيانة بـ 30000 دج؛
2. تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 4500 دج نقداً؛
3. دفع مصاريف الإيجار بمبلغ 25000 دج ومصاريف النقل بـ 12000 دج ومصاريف الاشهار بقيمة 10000 دج بموجب شيك بنكي؛

الحـل:

		(1)		
	30000	حـ/مصاريف الصيانة		615
30000		حـ/موردو المخزونات والخدمات	512	
		(الاستفادة من خدمات الصيانة على الحساب)		
		(2)		
	4500	حـ/مشتريات غير مخزنة		607
4500		حـ/الصندوق	53	
		(تسديد فاتورة الكهرباء نقداً)		
		(3)		
	25000	حـ/مصاريف الصيانة		613
	12000	حـ/مصاريف النقل		624
	10000	حـ/مصاريف الاشهار		623
47000		حـ/البنك	512	
		تسديد المصاريف بشيك بنكي)		

4.1- أعباء المستخدمين (حـ/63): يسجل ضمن هذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين والمتمثلة في الأجور واقتطاعات الضمان الاجتماعي وغيرها، ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 631 أجور المستخدمين
- 634 أجور المستغل الفردي
- 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
- 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى
- 638 أعباء المستخدمين الأخرى

مثـال: إليك بطاقة الأجر للعامل " أحمد " لشهر ماي والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية:

- الأجر الأساسي 45000 دج، تعويضات الخبرة المهنية 5000 دج.
- اقتطاع الضريبة (IRG) قدر بـ 7150 دج، اقتطاع الضمان الاجتماعي يقدر بـ 4500 دج.

وفي بداية شهر جوان قامت المؤسسة بدفع أجرة هذا العامل.

		2017/05/26		
	50000	حـ/ أجور المستخدمين		631
38350		حـ/ أجور مستحقة	421	
7150		حـ/ IRG	442	
4500		حـ/ الضمان الاجتماعي	431	
		2017/06/02		
	38350	حـ/ أجور مستحقة		421
38350		حـ/ البنك	512	
		(تسديد الاجور الاجمالية للموظف)		

5.1- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (حـ/64): يسجل ضمن هذا الحساب بعض أنواع الضرائب والرسوم مثل الرسم على النشاط المهني (TAP) والذي يمثل نسبة 2% من رقم الاعمال. حيث يتم تسجيل القيد المحاسبي لهذا النوع من الرسوم وفق القيد التالي:

✓ عند استلام الاشعار من مصلحة الضرائب نسجل القيد التالي:

642		حـ/ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال		
	447	حـ/ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		

✓ عند الدفع الفعلي نسجل القيد التالي:

447		حـ/ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		
	512	حـ/ البنك		

وعموماً يتفرع (حـ/64) الى الحسابات الفرعية التالية:

- 641 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور؛
- 642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛
- 645 الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج).

يمكن الاشارة الى أن الضرائب على أرباح الشركات (IBS) لا تدخل ضمن الحساب (حـ/64) وإنما تسجل في (حـ/695) .

مثـــال: قامت مؤسسة الوفاء بالعمليات التالية:

1. استلام اشعار من مصلحة الضرائب يتعلق بالرسم على النشاط المهني والمقدر بـ 30000 دج؛
2. شراء طوابع ضريبية بقيمة 7000 دج، وطوابع بريدية بقيمة 1200 دج نقداً؛
3. دفع قيمة الرسم على النشاط المهني لمصلحة الضرائب بشيك بنكي.

		/01/		
642		حـ/ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال	30000	
	447	حـ/ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى		30000
		(استلام اشعار من مصلحة الضرائب)		
		/02/		
645		حـ/ طوابع ضريبية	7000	
626		حـ/ طوابع بريدية	1200	
	53	حـ/ الصندوق		8200
		(شراء طوابع بريدية وطوابع ضريبية نقداً)		
		/03/		
447		حـ/ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى	30000	
	512	حـ/ البنك		30000

6.1- الأعباء العملياتية الأخرى (ح/65): يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة
- 652 نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية
- 653 أتعاب حضور
- 654 خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل
- 655 قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة
- 656 الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات
- 657 أعباء التسيير الجاري الإستثنائية
- 658 أعباء التسيير الجاري الأخرى

يمكن الاشارة إلى أن بعض الحسابات المرتبطة بـ (ح/65) لا يمكن فهمها بشكل جيد إلا بعد دراسة أعمال نهاية السنة بصورة معمقة، والبعض الآخر يتم التطرق له في مقياس المحاسبة المعمقة.

مثـــال: خلال شهر فيفري قامت مؤسسة الشروق بالعمليات التالية:

1. قدمت المؤسسة إعانة لجمعية خيرية بقيمة 30000 دج نقداً؛
2. تبين للمؤسسة بأن ديون الزبون عصام والمقدرة بقيمة 12000 دج لا يمكن تحصيلها بسبب إفلاسه؛

		/01/ ـــــ ـــــ		
656		حـ/إعانات ممنوحة	30000	
	53	حـ/الصندوق		30000
		(تقديم إعانة لجمعية خيرية نقداً)		
		/02/ ـــــ ـــــ		
654		حـ/ خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	12000	
	411	حـ/ الزبون		12000
		(تحويل ديون الزبون عصام الى ديون معدومة)		

7.1- الأعباء المالية (ح/66): يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 661 أعباء الفوائد
- 664 الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بمساهمات
- 665 فارق التقييم عن أصول – نواقص القيمة
- 666 خسائر الصرف
- 667 الخسائر الصافية عن عمليات بيع الأصول
- 668 الأعباء المالية الأخرى.

مثـال:

قامت مؤسسة السلام بالعمليات التالية:

1. قدرت الفوائد السنوية للقروض البنكية 30000 دج، تم تسديدها بشيك بنكي؛
2. بيع بضاعة بقيمة 9000 دج على الحساب، تضمنت الفاتورة خصم مالي بـ 2%، (TVA = 19%) ؛

			/01/ ـــــ ـــــ		
661		30000	ح/ أعباء الفوائد		
	512		ح/ البنك	30000	
			/02/ ـــــ ـــــ		
411		10495.8	ح/ الزبائن		
668		180	ح/ الأعباء المالية الأخرى		
	700		ح/ مبيعات بضاعة	9000	
	4456		ح/ TVA	1675.8	
			(تحرير فاتورة مبيعات)		

قيمـة بالبضاعة =	9000
خصم مالي 2%=	180
الصافي المالـي =	8820
TVA 19% =	1675.8
الصافي للدفع =	10495.8

8.1- مخصصات الإهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة (ح/68):

يسجل في هذا الحساب قيمة تدهور الأصول الجارية وغير الجارية، وسيتم التطرق لهذا الحساب بالتفصيل في المحور الأخير من المطبوعة والمتعلق بأعمال نهاية السنة.

9.1- الضرائب عن النتائج وما شابهها (ح/69):

يسجل تحت هذا لحساب الضرائب المستحقة على الأرباح والضرائب الجزافية، حيث يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛
- 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم؛
- 695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية؛
- 698 الضرائب الأخرى عن النتائج.

مثـال:

في نهاية الدورة حققت إحدى الشركات نتيجة إجمالية قدرت بـ 600000 دج، والمطلوب تحديد قيمة الضرائب عن الأرباح المترتبة عليها وتسجيلها محاسبياً، (مع العلم أن نسبة الضرائب عن الأرباح IBS= 26 %).

الحـل: IBS= 600000 x 26 % = 156000 دج.

695		ح/ ضرائب على الأرباح	156000	
	444	ح/ الضرائب على النتائج		156000
		(تحديد قيمة الضرائب عن الأرباح الواجبة)		

2- دراسة حسابات الصنف السابع "حسابات النواتج"

تُعرّف النواتج على أنها زيادة في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال الدورة وذلك في شكل تدفقات داخلة، أو في شكل زيادة في قيمة الأصول أو انخفاض في الالتزامات، وقد تكون في شكل استرجاعات عن خسائر القيمة، وبالتالي تشمل النواتج عموماً المبالغ المالية المحصلة أو التي ستُحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة للغير أو بدون مقابل مثل الاعانات المستلمة...إلخ.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي ضمن حسابات النواتج جملة من الحسابات الفرعية والمتمثلة في الآتي:

70 مبيعات البضائع والمنتجات...	75 النواتج العملياتية الأخرى
72 الإنتاج المخّزن	76 النواتج المالية
73 الإنتاج المثبت	77 العناصر غير العادية – النواتج
74 إعانات الإستغلال	78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

لقد تم التطرق لأغلب حسابات النواتج خلال المحاور السابقة من المطبوعة، وسيتم التطرق لبعض الحسابات الأخرى في المحور الأخير والمرتبط بأعمال نهاية الدورة، لذا ستكون معالجتنا لهذا الصنف بصورة مختصرة نوعاً ما.

1.2- المبيعات من البضائع والمنتجات، والخدمات والمنتجات الملحقة (ح/70):

يتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

- 700 المبيعات من البضائع
- 701 المبيعات من المنتجات المصنعة
- 702 المبيعات من المنتجات الوسيطة
- 703 المبيعات من المنتجات المتبقية
- 704 مبيعات الأشغال
- 705 مبيعات الدراسات
- 706 تقديم الخدمات الأخرى

تكون هذه الحسابات دائنة بقيمة المبيعات من المخزونات (مبيعات البضاعة، المنتجات التامة، المنتجات الوسيطية.....) في مقابل جعل حساب الزبائن دائناً. (تم التطرق لهذه الحسابات عند دراسة المخزونات).

- 708 منتجات الأنشطة الملحقة: يتعلق هذا الحساب بالتلف الذي قد يلحق الأغلفة المسترجعة (تم التطرق لهذه الحسابات بالتفصيل عند دراسة حسابات المخزونات)
- 709 التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة: (تم التطرق لهذا الحسابات بالتفصيل عند دراسة حسابات المخزونات)

2.2- الإنتاج المخّزن (ح/72):

يستخدم هذا الحساب لتسجيل حركة المنتجات داخل مخازن المؤسسة (عملية إدخال وإخراج المنتجات الى المخازن)، ويتفرع الى الحسابات التالية:

- 723 تغّير المخزونات الجارية
- 724 تغيّر المخزونات من المنتجات

مثـــــال:

خلال شهر جوان قامت مؤسسة " النور" بالعمليات التالي، مع العلم أن (TVA = 19%):

- في 2017/06/25 بيع منتجات تامة بقيمة 90000 دج داخل أغلفة مسترجعة قيمتها 10000 دج، حيث أرسلت المؤسسة إلى الزبون الفاتورة والمنتجات معاً، (تكلفة انتاج المنتجات 65000 دج)؛
- في 2017/06/27 أرجع الزبون الأغلفة الى المورد وكانت تالفة جزئياً (قدرت قيمة التلف بـ 2000 دج)؛

		2017/06/25		
	117100	ح/ الزبائن		411
90000		ح/مبيعات المنتجات التامة	701	
17100		ح/ TVA	4457	
10000		ح/زبائن دائنون بالغلافات	419	
		(تحرير فاتورة)		
	65000	ح/ التغير في المخزون		724
65000		ح/ منتجات تامة	355	
		(خروج المنتجات من المخازن)		
		2017/06/27		
	10000	ح/ زبائن دائنون بالغلافات		419
8000		ح/الزبائن	411	
2000		ح/نواتج الأنشطة الملحقة	708	
		(استرجاع الأغلفة من الزبون تالفة جزئياً)		

3.2- الإنتاج المثبت (ح/73): يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- 731 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية
- 732 الإنتاج المثبت للأصول المادية

يستخدم هذا الحساب عند القيام بالتسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية أو المعنوية والتي تم انتاجها من قبل المؤسسة بوسائلها الخاصة، (تم التطرق لهذا الحساب عند دراسة حسابات التثبيتات).

مثـال: قامت مؤسسة "النور" بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- بتاريخ 06/12- قامت المؤسسة بإنجاز مبنى جديد للإدارة بوسائلها الخاصة، وقد تطلب ذلك ما يلي:
  استخدام مواد أولية بقيمة 100000 دج؛ مصاريف المستخدمين 40000 دج.
- وبتاريخ 2018/12/15 تم إنجاز المبنى بشكل نهائي.

الحـــل:

		2018/06/12		
601		ح/ المشتريات من المواد الأولية المستهلكة	100000	
63		ح/ أجور المستخدمين	40000	
	31	ح/ مواد أولية ولوازم		100000
	421	ح/ أجور مستحقة		40000
		(تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)		
		2018/12/15		
213		ح/ مباني	140000	
	732	ح/ الانتاج المثبت للأصول العينية		140000
		(رسملة الأعباء المرتبطة بالأصول المنتجة)		

4.2- إعانات الاستغلال (ح/74):

تسجل ضمن هذا الحساب إعانات الاستغلال التي تتحصل عليها المؤسسة من الدولة أو الجماعات المحلية بغرض انجاز خدمة عمومية، ويتفرع الى الحسابات التالية:

- 741 إعانة التوازن
- 748 إعانات الاستغلال الأخرى

يتم تسجيل هذه الإعانة محاسبياً وفق المراحل التالية:

✓ مرحلة الوعد بالإعانة:

441		ح/الدولة، ج.ع.أ، إعانات مستحقة القبض		
	748	ح/إعانات الاستغلال الأخرى		

✓ مرحلة تنفيذ الوعد:

512		ح/ البنك		
	441	ح/الدولة، ج.ع.أ، إعانات مستحقة القبض		

5.2- المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75): يتمثل هذا الحساب في الايرادات الناتجة من الأنشطة العادية للمؤسسة، ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

- 751 الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة
- 752 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية
- 753 أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير
- 754 أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية
- 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة
- 756 المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة
- 757 نواتج إستثنائية عن عمليات التسيير
- 758 نواتج التسيير الجاري الأخرى

مثـــال: خلال شهر فيفري قامت مؤسسة الشروق بالعمليات التالية:

1. تحصلت المؤسسة على تعويضات من شركة التأمين بقيمة 30000 دج بشيك بنكي؛
2. استرجعت المؤسسة حقوق من الزبون عصام والتي سبق وأن تم إلغاؤها والمقدرة بقيمة 12000 دج؛
3. تحصلت المؤسسة على عوائد الممتلكات العقارية والمقدرة بـ 25000 دج؛
4. قبضت المؤسسة مبلغ 60000 دج مقابل ترخيص باستخدام علامتها التجارية من طرف مؤسسة أخرى.

		/01/ ——— ———		
512		حـ/ البنك	30000	
	757	حـ/ نواتج إستثنائية عن عمليات التسيير		30000
		(تحصيل تعوي من ركة التأمين)		
		/02/ ——— ———		
512		حـ/ البنك	12000	
	756	حـ/ المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة		12000
		(استرجاع ديون معدومة)		
		/03/ ——— ———		
512		حـ/البنك	25000	
	758	حـ/ نواتج التسيير الجاري الأخرى		25000
		(تحصيل عوائد الممتلكات العقارية)		
		/04/ ——— ———		
53		حـ/الصندوق	60000	
	751	حـ/ الأتاوى عن الامتيازات والتراخيص		60000
		(تحصيل عوائد مقابل التراخيص الممنوحة للغير)		

6.2- النواتج المالية (ح/76): يسجل ضمن هذا الحساب الأرباح المحصلة من بيع الأصول المالية، والأرباح الناتجة عن تحويل العملة الصعبة، وكذا فائض تقييم الأصول المالية، وبعض العوائد المالية الأخرى، ويتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

- 761 نواتج المساهمات
- 762 عائدات الأصول
- 765 فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة
- 766 أرباح الصرف
- 767 الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية
- 768 النواتج المالية الأخرى

مثـــال:

خلال سنة 2017 قامت مؤسسة الشروق بالعمليات التالية:

- في 2017/03/20 شراء 50 سهم في شركة "الوفاء" بسعر 2000 دج للسهم الواحد وذلك لغرض بيعها في الأجل القصير، وقد تم تسديد العملية بشيك بنكي.
- في 2017/05/16 بيع الأسهم المشتراة بقيمة 2500 دج للسهم الواحد بيك بنكي؛
- في 2017/05/22 شراء بضاعة بقيمة 9000 دج على الحساب، تضمنت الفاتورة خصم مالي بـ 2%، (TVA = 19%).
- في 2017/06/05 تحصلت المؤسسة على مبلغ 75000 دج عن طريق إشعار بنكي متعلق بأرباح تحويل العملة الصعبة.

		2017/03/20			
	100000	ح/أسهم أخرى		503	
100000		ح/ البنك	512		
		(شراء 50 سهم في شركة "الوفاء")			
		2017/05/16			
	125000	ح/ البنك		512	
100000		ح/ أسهم أخرى	503		
25000		ح/الأرباح الصافية عن بيع الأصول المالية	767		
		(بيع جميع أسهم شركة الوفاء)			
		2017/05/22			
	9000	ح/ مشتريات بضاعة		380	
	1675.8	ح/ TVA		4456	
10495.8		ح/ موردو المخزونات	401		
180		ح/ النواتج المالية الأخرى	768		
		2017/06/05			
	75000	ح/ البنك		512	
75000		ح/ أرباح الصرف	766		
		(تحصيل ارباح الصرف)			

7.2- الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات (ح/78): يسجل في هذا الحساب المؤونات وخسائر القيمة التي أصبحت دون هدف، وسيتم التطرق لهذا الحساب بالتفصيل في المحور المتعلق بأعمال نهاية السنة.

المحور الخامس:

أعمال نهاية الدورة

المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة

مفهوم أعمال نهاية السنة: تكتفي المؤسسة خلال الدورة المحاسبية بتسجيل العمليات المحاسبية التي تكون مبررة بوثائق مثل الفواتير، السندات...الخ، في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ. وفي نهاية السنة تكون كل التسجيلات المحاسبية محل تحليل ومراجعة للتأكد من صحتها وذلك عن طريق إعداد ميزان المراجعة (قبل الجرد).

تبدأ أعمال نهاية السنة انطلاقاً من ميزان المراجعة قبل الجرد. وحتى تكون المعلومات صحيحة ومعبرة عن الواقع فإنه لابد من إحصاء كل الموجودات للتأكد من وجودها نوعاً ووزناً وتعداداً وقياساً، كما يجب التأكد من كافة التزاماتها (ديونها) وحقوقها، وتسمى هذه العملية بالجرد المادي، تليها عملية إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد استناداً إلى الأرصدة الصحيحة للحسابات المختلفة.[5]

وبالتالي فإن أعمال نهاية الدورة تهدف الى حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد القوام المالية، كما تهدف إلى تحديد نتيجة الدورة للمؤسسة.[6]

فبعد قيام المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد يتم القيام بقيود محاسبية لمعالجة الأخطاء أو الانحرافات أو العمليات التي لم تسجل أصلاً، وتسمى هذه القيود بقيود التسوية، والتي من شأنها أن تجعل الدورة المحاسبية تتحمل أعبائها وإيراداتها بصفة دقيقة، وبعد ذلك تتم عملية تجميع الحسابات الجزئية والفرعية في حساباتها الرئيسية عن طريق قيود اليومية، ثم يتم استخراج نتيجة الدورة الصافية من خلال إعداد القوام المالية والمتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية.

تسلسل أعمال نهاية السنة: تتم أعمال نهاية السنة وفق النقاط التالية:

1. جرد التثبيتات
2. جرد المخزونات
3. جرد حسابات الزبائن والموردين
4. جرد الحسابات المالية
5. تسوية حسابات الأعباء والنواتج
6. تكوين المؤونات
7. تسوية حسابات الأصول ذات الرصيد الدائن وحسابات الخصوم ذات الرصيد المدين
8. إعداد القوام المالية
9. غلق الدفاتر المحاسبية في نهاية السنة

من خلال النقاط أعلاه، وبما أن موضوع أعمال نهاية السنة واسع ومتجذر وسيتم التطرق إليه في مقياس المحاسبة المعمقة بشكل مفصل، لذا ليس هناك داعٍ للتطرق الى جميع النقاط السابقة، وبالتالي فإن المواضيع المرتبطة بإعمال نهاية السنة والتي تتناسب مع **البرنامج المقرر لطلبة السنة الاولى** تمس العنصر الأولى فقط والمتعلقة بجرد التثبيتات، وبالتحديد تمس النقاط التالية:

- ✓ **إهتلاك التثبيتات؛**
- ✓ **خسار القيمة عن التثبيتات؛**

[5] بن بوثلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر 2015، ص 2.
[6] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 2، دار الشنر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر2011، ص 122.

1- إهتـــلاك التثبيتـــــــات

1.1- تعريف الاهتلاكات:

يقصد بالاهتلاك الاثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة التثبيتات بفعل الاستعمال او التقادم، فالتثبيتات مهما كان نوعها هي أموال مخصصة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً، بحيث تنقص الطاقة الانتاجية لها، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف التثبيتات وتصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك بسبب:[7]

- أن التثبيت تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛
- أن التثبيت أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال؛
- ظهور معدات وأدوات إنتاج حديثة ومتطورة وأكثر فعالية أو لأسباب أخرى.

2.1- أهمية الاهتلاك:

- يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعو الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية، وبالتالي فهو عبارة عن الطريقة التي يتم من خلالها إسترجاع تكلفة الاستثمار.

- يعتبر الاهتلاك أحد مكونات عناصر تكاليف الانتاج مقابل النقص التدريجي في قيم الأصول طويلة الأجل بفعل استخدامها في العملية الانتاجية، وبالتالي لابد من أخذها في الحسبان عند حساب تكاليف الانتاج.

- الاهتلاك يسمح لنا بإظهار التثبيتات بقيمتها الحقيقية في الميزانية.

3.1- التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك:

يتم تسجيل الاهتلاكات في نهاية كل دورة أي بتاريخ N/12/31 وذلك بتسجل الاهتلاكات في الجانب الدائن لحساب 28 "اهتلاك القيم الثابتة" للقيم الثابتة المعنية، وذلك بجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب 68 "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة" حسب طبيعة القيم الثابتة مديناً.

68x		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		
	28x	ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية		

يمكن تقسيم حساب 28xx إلى حسابات فرعية حسب نوع التثبيتات

[7] يقور أحمد، صفيح صادق، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2017، ص 34.

4.1- طرق وأساليب الاهتلاك: تتمثل أهم الاساليب لحساب أقساط الاهتلاك في ما يلي:

I. **أسلوب الاهتلاك الخطي (الثابت):**

أ) **مفهوم الاهتلاك الثابت:** يعرف هذا النوع من الاهتلاكات بأسلوب الأقساط المتساوية، حيث تعتمد هذه الطريقة على إهتلاك الأصل بقيمة ثابتة سنوياً خلال مدة الاستعمال.

ويحسب قسط الاهتلاك الثابت كما يلي:

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك x فترة الاستعمال خلال السنة .

حيث:

- تكلفة الاصل (ت): وهي تكلفة شراء أو إنجاز الاصل؛
- معدل الاهتلاك(ع): وهو النسبة السنوية للإهتلاك وتحسب كالتالي:

$$ع = \frac{1}{n}$$ حيث (n هو العمر الانتاجي للأصل)؛

- فترة الاستعمال (ن): وهي مدة استعمال الاصل خلال السنة (بالسنة أو بالأشهر، أو بالأيام)، حيث :
  - إذا تم احتساب فترة الاستعمال بالأشهر فإن: $ن = \frac{\text{عدد الأشهر}}{12}$ ، وإذا تم احتسابها بالأيام فإن: $ن = \frac{\text{عدد الأيام}}{360}$
  - إذا تم الحيازة على الاستثمار ما بين [1-15] من الشهر، فهذا الشهر يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب قسط الاهتلاك.
  - إذا تم الحيازة على الاستثمار ما بين [16-31] من الشهر، فهذا الشهر لا يؤخذ بعين الاعتبار عند حساب قسط الاهتلاك.
- عند حساب قسط الاهتلاك لسنة كاملة يمكننا حساب قسط الاهتلاك كما يلي:

$$\text{الاهتلاك قسط} = \frac{\text{تكلفة الأصل}}{n}$$

مثـال:

بتاريخ 2010/07/02 اشترت مؤسسة النور معدات صناعية بقيمة 60000 دج بشيك بنكي، قدرت فترة استخدام المعدات (مدتها النفعية) بخمس 5 سنوات. والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

الحـــل:

قسط الاهتلاك = تكلفة الأصل x معدل الاهتلاك x فترة الاستعمال خلال السنة

قسط الاهتلاك (لسنة 2010) = 60000 x $\frac{1}{5}$ x $\frac{6}{12}$ = 6000 دج

		2010/07/02		
	6000	حـ/معدات صناعية		215
6000		حـ/البنك	512	
		(شراء معدات صناعية بشيك بنكي)		
		2010/12/31		
	6000	حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
6000		حـ/اهتلاك معدات صناعية	2815	
		(تسجيل قسط الاهتلاك السنوي)		

ب) جدول الاهتلاك الثابت:

من أجل تحديد إهتلاك أصل معين، يتعين على المؤسسة إعداد بطاقة فنية تعرف بـ "جدول الاهتلاك".

مثـــــال:

من نفس معطيات المثال السابق، المطلوب إعداد جدول الاهتلاك الثابت لمؤسسة النور.

قسط الاهتلاك (لسنة 2010، 2015) = $60000 \times \frac{1}{5} \times \frac{6}{12}$ = 6000 دج

قسط الاهتلاك (لسنة 2011، 2012، 2013، 2014) = $60000 \times \frac{1}{5} \times 1$ = 12000 دج

السنة	قيمة الأصل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية)
2010	60000	6000	6000	54000
2011	60000	12000	18000	42000
2012	60000	12000	30000	30000
2013	60000	12000	42000	18000
2014	60000	12000	54000	6000
2015	60000	6000	60000	0

ملاحظات:

- من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة المحاسبية في نهاية المدة معدومة، وأن الاهتلاكات المتراكمة تزداد في كل دورة بمبلغ الاهتلاك السنوي؛
- القيمة المحاسبية الصافية تمثل في كل سنة الفرق بين القيمة الإجمالية ومجموع الاهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة؛
- لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون مجموع أقساط الاهتلاك أكبر من القيمة الاجمالية.

II. الاهتلاك المتناقص:

حسب هذا الأسلوب من الاهتلاك فإن أقساط الاهتلاك تتناقص من سنة إلى أخرى على مدة منفعة الأصل، حيث يطبق الاهتلاك المتناقص سنوياً على القيمة المتبقية للأصل، وقد ورد أسلوب الاهتلاك المتناقص في قانون الضرائب المباشرة، وتبعاً لهذه الطريقة فإن:

قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك x معدل الاهتلاك x فترة الاستعمال خلال السنة

حيث أن :

- المبلغ القابل للإهتلاك في بداية السنة هو القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة؛
- معدل الاهتلاك السنوي = معدل الاهتلاك الثابت x المعامل الضريبي.
- يحسب المعامل الضريبي للإهتلاك كما يلي:

العمر الانتاجي للأصل	المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص
3 أو 4 سنوات	1.5
5 أو 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

مثـــال:

من نفس معطيات المثال السابق..، المطلوب حساب قسط الاهتلاك السنوي ثم إعداد جدول الاهتلاك المتناقص.

الحـل:

✓ **حساب قسط الاهتلاك (لسنة 2010):**

بما أن العمر الانتاجي للمعدات هو 5 سنوات فإن : معدل الاهتلاك السنوي = $\frac{1}{5}$ x 2 = 40%

لدينا: قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك x معدل الاهتلاك x فترة الاستعمال

وبالتالي فإن: قسط الاهتلاك (لسنة 2010) = $\frac{6}{12}$ x 0.4 x 60000 = 12000 دج

وهنا تكون القيمة المحاسبية الصافية للأصل: 60000 - 12000 = 48000 دج.

✓ **حساب قسط الاهتلاك (لسنة 2011):**

المبلغ القابل للإهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة= 48000

قسط الاهتلاك (لسنة 2011) = 48000 x 0.4 x 1= 19200 دج

✓ **حساب قسط الاهتلاك (لسنة 2002):**

قسط الاهتلاك (لسنة 2012) = 28800 x 0.4 x 1= 11520 دج

✓ **جدول الاهتلاك المتناقص:**

السنة	قيمة الأصل	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية)
2010	60000	%40	12000	12000	48000
2011	48000	%40	19200	31200	28800
2012	28800	%40	11520	42750	17280
2013	17280	%40	6912	49632	10368
2014	10368	%50	6912	56544	3456
2015	3456	%100	3456	60000	0

ملاحظة: نتوقف عن استخدام الاهتلاك المتناقص عندما يصبح الاهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية على عدد السنوات المتبقية، ونوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية.

✓ **التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2010:**

681	2815	2010/12/31 ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ح/اهتلاك معدات صناعية (تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2010)	12000	12000

III. الاهتـــــلاك المتزايـــد:

تبعاً لهذا النوع من الاهتلاك فإن أقساط الاهتلاك تتزايد من سنة إلى أخرى حسب العمر الانتاجي للأصل، وذلك حسب المعدل، حيث نقسم كل سنة من سنوات العمر الانتاجي على مجموع السنوات وهنا سنلاحظ التزايد في قيمة الاهتلاك من سنة لأخرى، حيث:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{\text{ن}'}{\text{مجموع السنوات}}$$

(ن′) : هي عدد السنوات الفاصلة ما بين تاريخ شراء الأصل ونهاية السنة المعنية والتي تبدأ في تزايد كل سنة حسب عدد سنوات العمر الانتاجي.

فإذا كانت عدد سنوات العمر الانتاجي هي 4 سنوات، فإن:

- معدل اهتلاك السنة 1= $\frac{1}{4+3+2+1} = \frac{1}{10}$ ،
- معدل اهتلاك السنة 2= $\frac{2}{4+3+2+1} = \frac{2}{10}$ ، وهكذا الى غاية نهاية عدد سنوات العمر الانتاجي.

ملاحظة: **(ن′)** : هي عدد كامل، فبالنسبة للسنة الأولى فإن **(ن′) = 1**، دون مراعاة لتاريخ شراء الأصل سواء كان في بداية السنة أو في منتصفها، وبتعبير آخر لا يتم تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب الاهتلاك المتزايد.[8]

[8] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 131.

مثـال:

بتاريخ 2010/07/10 اشترت المؤسسة معدات انتاجية بقيمة 90000 دج بشيك بنكي، قدر عمرها الانتاجي بخمس 5 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول إهتلاك المعدات وفق أسلوب الاهتلاك المتزايد.

الحـــل:

- معدل اهتلاك السنة 1= $\frac{1}{4+3+2+1}$ = $\frac{1}{15}$ ، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك1= 90000 x $\frac{1}{15}$ = 6000 دج؛
- معدل اهتلاك السنة 2= $\frac{2}{4+3+2+1}$ = $\frac{2}{15}$ ، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك2= 90000 x $\frac{2}{15}$ = 12000 دج؛
- معدل اهتلاك السنة 3= $\frac{3}{4+3+2+1}$ = $\frac{3}{15}$ ، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك3= 90000 x $\frac{3}{15}$ = 18000 دج؛
- معدل اهتلاك السنة 4= $\frac{4}{4+3+2+1}$ = $\frac{4}{15}$ ، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك4= 90000 x $\frac{4}{15}$ = 24000 دج؛
- معدل اهتلاك السنة 5= $\frac{5}{4+3+2+1}$ = $\frac{5}{15}$ ، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك5= 90000 x $\frac{5}{15}$ = 30000 دج؛

✓ **جدول إهتلاك المعدات وفق أسلوب الاهتلاك المتزايد:**

السنة	قيمة الأصل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية)
2010	90000	6000	6000	84000
2011	90000	12000	18000	72000
2012	90000	18000	36000	54000
2013	90000	24000	60000	30000
2014	90000	30000	90000	0

IV. أسلوب الاهتلاك وفق حجم الانتاج السنوي:

وهو الاهتلاك الذي يحسب على أساس مردودية الأصل، أي على أساس عدد الوحدات المنتجة سنوياً خلال العمر الانتاجي، وهذا يتطلب تقدير حجم الانتاج المقدر للمعدات خلال كل فترة استخدام.

مثال:

بتاريخ 2013/01/01 اشترت المؤسسة آلة انتاجية بمبلغ 100000 دج، عمرها الانتاجي 5 سنوات، بإمكان هذا الآلة أن تنتج خلال 5 سنوات 50000 وحدة من المنتجات، وذلك على النحو التالي:

- السنة الأولى بإمكان الآلة أن تنتج 10000 وحدة؛
- السنة الأولى بإمكان الآلة أن تنتج 15000 وحدة؛
- السنة الأولى بإمكان الآلة أن تنتج 15000 وحدة؛

- السنة الأولى بإمكان الآلة أن تنتج 6000 وحدة؛
- السنة الأولى بإمكان الآلة أن تنتج 4000 وحدة؛

المطلوب:

إعداد جدول الاهتلاك حسب أسلوب حجم الانتاج السنوي، وتسجيل العمليات اللازمة لسنة 2013.

الحـــل:

تكلفة الانتاج المقدر للآلة هو كالتالي:

السنة	2013	2014	2015	2016	2017	المجموع
الانتاج المقدر	10000	15000	15000	6000	40000	50000

✓ **حساب قسط الاهتلاك السنوي:**

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{الانتاج المقدر في السنة} \times \frac{\text{قيمة الآلة}}{\text{الانتاج الاجمالي المقدر}}$$

قسط الاهتلاك لسنة 2013 = $10000 \times \frac{100000}{50000}$ = 20000 دج؛

قسط الاهتلاك لسنة 2014 = $15000 \times \frac{100000}{50000}$ = 30000 دج؛

قسط الاهتلاك لسنة 2015 = $15000 \times \frac{100000}{50000}$ = 30000 دج؛

قسط الاهتلاك لسنة 2016 = $6000 \times \frac{100000}{50000}$ = 12000 دج؛

قسط الاهتلاك لسنة 2017 = $4000 \times \frac{100000}{50000}$ = 8000 دج؛

✓ **جدول إهتلاك المعدات وفق أسلوب حجم الانتاج السنوي:**

السنة	قيمة الأصل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية)
2013	100000	20000	20000	80000
2014	100000	30000	50000	50000
2015	100000	30000	80000	20000
2016	100000	12000	92000	8000
2017	100000	8000	100000	0

5.1- خــروج التثبيتـات:

عند التنازل عن التثبيتات أو عند نزع الملكية أو زوال التثبيتات (إعطابها وإخراجها) فإن حساب الاهتلاك (ح/28) يكون مديناً بترصيده مقابل أحد حساب القيم الثابتة المعنية الدائن في إطار قيود التنازل:

ويكون قيد التنازل عن التثبيتات وفق الآتي:

أ) التنازل عن الأصل المهتلك تماماً (بعد انتهاء مدة الاهتلاك المحددة قانوناً):

28x		ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية	الاهتلاك المتراكم	
	2x	ح/ أحد حسابات الأصول الثابتة		قيمة الاستثمار
		(خروج الاستثمار من ذمة المؤسسة)		
462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الأصول الثابتة	سعر التنازل	
	752	ح/ فائض القيمة عن خروج الاصول غ.المالية		سعر التنازل
		(الايراد المحصل من عملية التنازل)		

ب) التنازل عن الاستثمار أثناء مدة الاستخدام (التنازل عن طريق البيع):

✓ حالة نقص القيمة عن التنازل:

68x		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		
	28x	ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية		
		(تسجيل قسط الاهتلاك المكمل)		
28x		ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية	الاهتلاك المتراكم	
462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الاستثمارات	سعر التنازل	
652		ح/ نقص القيمة عن خروج الاصول الثابتة غير المالية	الفرق	
	2x	ح/ أحد حسابات الاستثمارات		قيمة الاستثمار
		(التسجيل المحاسبي لعملية التنازل)		

✓ حالة فائض القيمة عن التنازل

68x		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		
	28x	ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية		
		(تسجيل قسط الاهتلاك المكمل)		
28x		ح/اهتلاك أحد الاصول الثابتة المعنية	الاهتلاك المتراكم	
462		ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الاستثمارات	سعر التنازل	
	2x	ح/ أحد حسابات الاستثمارات		قيمة الاستثمار
	752	ح/فائض القيمة عن خروج الاصول غ.المالية		الفرق
		(التسجيل المحاسبي لعملية التنازل)		

ملاحظة: تهتلك القيم الثابتة المعنوية على أساس مدة نفعيتها، ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.

مثـال:

بتاريخ 2012/05/01 تنازلت إحدى المؤسسات عن معدات صناعية بمبلغ 15000 دج بشيك بنكي، علماً أن هذه المعدات تم شراؤها في 2002/07/01 بمبلغ 300000 دج، معدل الاهتلاك هو 8%.

والمطلوب هو تسجيل القيود اللازمة في دفاتر المؤسسة

الحـل :

- حساب الاهتلاك المكمل (2012/01/01 ـــ 2012/05/01):

$$300000 \times \frac{4}{12} \times \%8 = 8000 \text{ دج}$$

- حساب الاهتلاك المتراكم (2002/07/01 ـــ 2012/05/01) أي 9 سنوات و10 أشهر:

$$300000 \times (9 + \frac{10}{12}) \times \%8 = 236000 \text{ دج}$$

		------2012/05/01-------		
	8000	ح/مخصصات الاهتلاكات		681
8000		ح/اهتلاك المعدات	281	
		(تسجيل قسط الاهتلاك السنوي المكمل)		
	236000	ح/ اهتلاك المعدات		2815
	15000	ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الاستثمارات		462
	49000	ح/ نقص القيمة عن خروج الاصول الثابتة غير المالية		652
300000		ح/ معدات صناعية	215	
		(خروج الاستثمار من ذمة المؤسسة)		

2- خسائر القيمة عن التثبيتـــــــات

قد تتعرض الأصول الثابتة لنقص في قيمها لسبب أو لآخر، ففي نهاية كل سنة يتعين على المؤسسة وبعد كل جرد أن تخضع كل تثبيتاتها (سواء كانت قابلة للإهتلاك أو غير قابلة للإهتلاك) إلى اختبار قيمة، فإذا ظهر لها مؤشر يفيد أن هناك تثبيت قد فقد جزءاً من قيمته، عليها أن تحدد قيمة هذه الخسارة ثم تسجلها.

. خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل .

حيث إذا كان الفرق موجباً فهذا يعني أنه توجد خسارة ويجب تسجيلها، وإذا حدث وأن خسرت إحدى القيم الثابتة قيمتها نسجل الخسارة بمقدار القيمة وفق القيد المحاسبي التالي:

68x		حـ/مخصصات إ و.م. الخسائر في قيم الأصول		
	29x	حـ/خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		

كما نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة مراجعة الخسارة المسجلة بالنسبة لكل أصل، وذلك بهدف زيادتها أو تخفيضها او إلغائها تبعاً لتطور المبلغ القابل للتحصيل للأصل المعني، وفي هذه الحالة تكون التسجيلات كالتالي:

- في نهاية كل دورة يتم إعادة تعديل (حـ/29)، وهنا نكون أماما حالتين:

أ) حالة الزيادة في خسائر القيمة

68x		حـ/مخصصات إ و.م. الخسائر في قيم الأصول		
	29x	حـ/خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		

ب) حالة الانخفاض في خسائر القيمة

29x		حـ/خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		
	78x	حـ/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		

مثـال: تمتلك مؤسسة "الوفاء" آلة انتاجية، وفي نهاية السنة قامت بعملية تقديرها عند اقفال الحسابات، حيث أن القيمة المحاسبية الصافية لهذه الآلة هي 350000 دج، وقد تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه الآلة (ثمن بيعها) يقدر بـ3250000 دج وأن تكاليف الخروج 30000 دج.

المطلوب أحسب خسارة القيمة لهذه الآلة، ثم سجل هذه الخسارة محاسبياً.

الحـل:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

خسارة القيمة = 350000 – (325000-30000) ← خسارة القيمة = 55000 دج

		---------N/12/31----------		
68x		حـ/مخصصات إ و.م. الخسائر في قيم الأصول	55000	
	29x	حـ/خسائر في القيمة على الأصول الثابتة		55000
		(تسجيل خسارة القيمة عن الآلة الانتاجية)		

سلاسل تمارين الأعمال الموجهة

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (01) : الميزانيــة

التمرين رقم 01 :

لتكن لديك المعلومات التالية والخاصة بشركة "الهدى" بتاريخ 2017/01/01:

رأسمال الشركة قدر بـ 1200000دج، أراضي 400000دج، مباني 350000دج، معدات إنتاجية 240000، مواد اولية 100000 دج، الزبائن 60000 دج، البنك 250000 دج، الصندوق 200000 دج، موردو المخزونات 80000 دج ، موردو التثبيتات 90000 دج، إقتراضات بنكية 230000 دج.

المطلوب : – إعداد الميزانية الافتتاحية لهذه الشركة بتاريخ 2017/01/01.

التمرين رقم 02 :

لدينا عناصر الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الشروق" بتاريخ 2015/01/01 والمتمثلة في: اراضي 150000 دج، مباني 200000 دج، معدات نقل 210000 دج، بضائع 90000 دج، الزبائن 150000 دج، البنك 200000 دج، الصندوق 250000 دج، موردو المخزونات 190000 دج، إقتراضات بنكية 160000 دج.

المطلوب : – اعداد الميزانية الافتتاحية .

– تعديل الميزانية حسب المعطيات التالية، وماذا تلاحظ؟ (معادلة الميزانية):

- ✓ تحصيل مبلغ 50000 دج من الزبائن نقداً؛
- ✓ تحويل مبلغ 100000 دج من الصندوق الى البنك؛
- ✓ شراء معدات مكتب بقيمة 40000 دج على الحساب.

التمرين رقم 03 :

بتاريخ 2018/01/01 كانت عناصر الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الكوثر" كما يلي :

اراضي 200000 دج، مباني 320000 دج، معدات صناعية 120000 دج، معدات مكتب 60000 دج، معدات اعلام آلي 50000 دج، بضائع 90000 دج، الزبائن 50000 دج، البنك 150000 دج، الصندوق 120000 دج، الحساب الجاري البريدي 100000 دج، موردو المخزونات 180000 دج، موردو التثبيتات 230000 دج، إقتراضات البنكية 200000 دج.

وفي نهاية الدورة (بتاريخ 2018/12/31) كانت ارصدة حسابات الميزانية كمايلي:

رأسمال الشركة 650000 دج، اراضي 200000 دج، مباني 320000 دج، معدات صناعية 120000 دج، معدات نقل 200000 دج، معدات مكتب 60000 دج، معدات اعلام آلي 70000 دج، بضائع 40000 دج، الزبائن 30000 دج، البنك 220000 دج، الصندوق 150000 دج، الحساب الجاري البريدي 90000 دج، موردو المخزونات 200000 دج، موردو التثبيتات 160000دج، إقتراضات البنكية 360000 دج.

المطلوب :

1- اعداد الميزانية الافتتاحية ؛

2- اعداد الميزانية الختامية.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (02): الحساب

التمرين رقم 01 :

سَجِّل العمليات التالية في دفتر الاستاذ (العمليات مستقلة عن بعضها):

1. شراء مبنى إداري بقيمة 220000 دج بواسطة شيك بنكي.
2. الحيازة على معدات صناعية بمبلغ 180000 دج دُفِع نصبف المبلغ بشيك بريدي والباقي نقدا .
3. الحيازة على معدات اعلام آلي بـ 80000 دج ومعدات مكتب بـ 100000 دج، دُفِع ثُلث المبلغ نقداً والباقي لأجل (على الحساب) .
4. الاستفادة من قرض بنكي بمبلغ 300000 دج، وتم إيداعه بالحساب البنكي للشركة .
5. دفع مصاريف الصيانة بقيمة 30000 دج بشيك بنكي .
6. دفع مبلغ 55000 دج لموردو المخزونات نقداً .
7. تحصيل مبلغ 65000 دج من الزبون "عصام" عن طريق الصندوق .
8. تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 20000 دج بشيك بنكي .

التمرين رقم 02 : ليكن لديك العمليات المتعلقة بالحساب البنكي لشركة الكوثر:

- الرصيد الأولي لحساب البنك يقدر بـ 180000دج؛
- تحصيل شيك بنكي من الزبون عصام بقيمة 60000 دج؛
- تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 11000 دج بشيك بنكي؛
- تحويل مبلغ 20000 دج من البنك الى الصندوق؛
- شراء مواد أولية بقيمة 9000 دج وتم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

المطلوب: تسجيل جميع العمليات السابقة في دفتر الأستاذ، وترصيد الحساب البنكي فقط.

التمرين رقم 03 : لتكن لدينا المعلومات التالية والخاصة بشركة "الإمتياز" بتاريخ 2017/01/01:

أراضي 100000 دج، مباني 150000 دج، بضائع 30000 دج، الزبائن 50000 دج، البنك 200000 دج، الصندوق 170000 دج، موردو المخزونات 120000 دج ، قروض بنكية 120000 دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

- 2017/02/02 الحيازة على معدات مكتب بقيمة 40000 دج، بشيك بنكي.
- 2017/03/06- تمويل الخ.ج.ب بمبلغ 12000 دج عن طريق الصندوق .
- 2017/03/04- سدد الزبائن نصف ماعليهم من ديون نقدا .
- 2017/04/19- دفع مصاريف الإيجار بمبلغ 25000 دج بموجب شيك بريدي .
- 2017/04/21- الحصول على ايرادات مالية بقيمة 60000 دج تم وضعها بالحساب البنكي للشركة.
- 2017/04/25- تسديد لموردو المخزونات مبلغ 60000 دج بموجب شيك بنكي.

المطلوب : 1- اعداد الميزانية الافتتاحية؛ 2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر الاستاذ وترصيدها.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (03): دفتر اليومية

التمرين رقم 01:

إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة "النور" خلال شهر أفريل، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

04/03- الحيازة على مباني بمبلغ 150000 دج التسديد بشيك بنكي؛

04/04- سحب مبلغ 12000 دج من البنك لتمويل الصندوق؛

04/06- الحيازة على معدات مكتب بمبلغ 15000 دج الدفع بشيك بنكي؛

04/09- شراء قطعة أرض بـ 60000 دج تم دفع ثلث المبلغ نقداً والباقي بشيك بنكي؛

04/12- الحيازة على برمجيات معلوماتية بقيمة 30000 دج تم تسديد المبلغ بشيك بريدي؛

04/13- الحيازة على معدات انتاجية بمبلغ 220000 دج التسديد نقداً؛

04/14- تسديد لمورد المخزونات و الخدمات مبلغ 35000 دج بشيك بريدي؛

04/17- الحيازة على معدات اعلام آلي بمبلغ 70000 دج على الحساب؛

04/19- دفع مصاريف الاشهار بقيمة 10000 دج بموجب شيك بنكي؛

04/22- تسديد فاتورة الكهرباء بمبلغ 20000 دج التسديد 1/2 المبلغ نقدا و الباقي بشيك بنكي؛

04/23- الاستفادة من قرض بنكي بقيمة 250000 دج تم تحصيله عن طريق البنك؛

04/25- دفعت المؤسسة بشيك بنكي المصاريف التالية (إيجار بـ 40000 دج، صيانة بـ 40000 دج)؛

التمرين رقم 02 :

إليك العناصر الخاصة بالميزانية الافتتاحية لمؤسسة "السلام" بتاريخ 2016/01/01:

أراضي 200000 دج، مباني 170000 دج، معدات نقل 150000 بضائع 42000 دج، الزبائن 38000 دج، البنك 120000 دج، الصندوق 100000 دج، موردو المخزونات 80000 دج، موردو التثبيتات 90000، قروض بنكية 150000 دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

2016/01/22 الحيازة على معدات إعلام آلي بقيمة 40000 دج، بشيك بنكي.

2016/01/27- تمويل الخ.ج.ب بمبلغ 12000 دج عن طريق الصندوق .

2016/02/04- سدد احد الزبائن للمؤسسة مبلغ 30000 دج نقداً؛

2016/02/12- دفع مصاريف الصيانة بمبلغ 25000 دج بموجب شيك بريدي .

2016/03/01- جاء إشعار من البنك يفيد بتحصيل فوائد بمبلغ 10000 دج.

2017/03/06- دفعت المؤسسة لموردو التثبيتات مبلغ 45000 دج بموجب شيك بنكي.

المطلوب :

1- إعداد الميزانية الافتتاحية؛

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية؛

3- ترحيل العمليات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (04): الدورة المحاسبية

تمرين شامل: إليك الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الكوثر" بتاريخ 2014/01/01 :

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2014/01/01

الاصول			الخصوم		
ر.ح	اسم الحساب	المبالغ	ر.ح	اسم الحساب	المبالغ
	* **الاصول غير الجارية**			* **رؤوس الاموال الخاصة**	
211	الاراضي	240000	101	رأس المال	1000000
213	المباني	190000			
215	معدات صناعية	160000			
218	معدات نقل	90000		* **الخصوم غير الجارية**	
	* **الاصول الجارية**		164	القروض البنكية	140000
30	البضائع	50000			
411	الزبائن	90000		* **الخصوم الجارية**	
512	البنك	210000	401	موردو المخزونات	120000
517	ح.ج.ب	140000			
53	الصندوق	90000			
	مجموع الاصول	1260000		مجموع الخصوم	1260000

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :

03/03- سحب مبلغ 30000 دج من البنك لتمويل الصندوق؛

03/16- شراء برنامج معلوماتي بمبلغ 50000 دج عن طريق البنك؛

04/07- دفع مصاريف الصيانة بـ 8000 دج عن طريق الصندوق. .

04/09- سددت لموردو المخزونات نصف ما عليها من ديون بشيك بريدي.

05/14- الحصول على قرض بنكي بقيمة 170000 دج، وتم وضعه في الحساب البنكي.

05/19- قبضت المؤسسة من أحد العملاء (الزبائن) مبلغ 20000 دج نقداً

05/22- الحيازة على قطعة أرض بمبلغ 120000 دج تم تسديد ثلث المبلغ نقداً، والباقي بشيك بنكي.

06/06- دفع فاتورة الكهرباء بقيمة 7000 دج نقداً.

06/12- تسديد نصف ديون موردو التثبيتات بشيك بريدي .

06/18- الحصول على ايرادات مالية بقيمة 22000 دج تم وضعها بالحساب البنكي للشركة .

المطلوب :

1. تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية، مع إثبات القيد الافتتاحي؛
2. ترحيل العمليات من دفتر اليومية الى دفتر الاستاذ وترصيد الحسابات.
3. إعداد ميزان المراجعة.
4. إعداد الميزانية الختامية.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (05): حسابات رأس المال

التمرين الأول :

بتاريخ 2017/08/22 قام التاجر عصام بإنشاء مؤسسة فردية والمكونة من العناصر التالية:

أراضي 600000 دج، مباني 180000 دج، معدات وأدوات صناعية 120000 دج، معدات النقل 100000 دج، بضاعة 600000 110000دج، بنك 400000 دج، الصندوق 300000 دج، القروض بنكية 210000 دج، موردو التثبيتات 180000 دج، موردون المخزونات 190000 دج .

وخلال السنة قام التاجر (المستغل) بالعمليات التالية :

- 10/10- دفع مصاريف التأمين لشاحنة تابعة للمؤسسة بمبلغ 70000 دج من أمواله الخاصة.
- 10/14- دفع لموردي المخزون مبلغ 70000 دج من أمواله الخاصة.
- 11/07- دفع مصاريف إيجار منزله بمبلغ 80000 دج نصف المبلغ بأمواله الخاصة والباقي بشيك بنكي.
- 11/15- سحب ما قيمتة 50000 دج من البضاعة لإستعماله الشخصي.
- 11/18- سدد فاتورة الكهرباء والغاز الخاصة بالمؤسسة بقيمة 8500 دج من أمواله الخاصة.
- 11/20- تحويل بمبلغ 42000 من الصندوق إلى بنك.
- 11/27- إشترى معدات نقل للمؤسسة بقيمة 900000 دج من أمواله الخاصة.
- 12/04- سحب مبلغ 28000 دج من الصندوق لإستعماله الشخصي.
- 12/09- دفع مصاريف الصيانة الخاصة بالمؤسسة والمقدرة بـ 33000 دج من حسابه الخاص.
- 10/16- تحصلت المؤسسة على إيرادات مالية بقيمة 12000 بشيك بنكي.
- 12/19- اشترى التاجر تجهيزات مكتب لاستعماله الشخصي بقيمة 66000 دج من أمواله الخاصة.
- 12/22- استفادة المؤسسة من قرض بنكي بقيمة 150000 دج، تم وضع 120000 دج في الحساب الجاري البريدي، والباقي استعمله التاجر لأغراض خاصة.

المطلوب :

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية، مع إثبات القيد الافتتاحي؛
- ترحيل العمليات من دفتر اليومية الى دفتر الاستاذ وترصيد الحسابات.
- ماذا تلاحظ عن حساب المستغل وحساب رأس المال؟.

التمرين الثاني:

بتاريخ 2017/06/28 تم تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدره 4000000 دج، من طرف ثلاث شركاء، وكانت مساهمة الشركاء كمايلي :

الشريك 1: أراضي 500000 دج، مباني 500000 دج، معدات نقل 300000 دج ومساهمة نقدية بـ 200000 دج.

الشريك 2 : آلة انتاجية 600000، مواد اولية 300000، زبائن 200000دج و مساهمة نقدية بـ 400000 دج.

الشريك 3 : معدات نقل 400000 دج، بضائع 250000 دج، و مساهمة نقدية بـ 350000 دج.

وقد تم الاتفاق على الاكتتاب بالكامل وتقديم 25% من المساهمات النقدية .

- بتاريخ 2017/07/01 تم استلام المساهمات العينية .
- بتاريخ 2017/07/04 تم استلام المساهمات النقدية المتفق عليها وتحويلها الى حساب البنكي للشركة.
- وبتاريخ 2017/10/10 تم استلام المساهمات النقدية المتبقية وتحويلها الى حساب البنكي للشركة.

المطلوب : تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

التمرين الثالث :

بتاريخ 2016/09/12 تم تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدره 6000000 دج، من طرف ثلاث شركاء، مقسمة بينهم بالتساوي، وكانت مساهمة الشركاء كمايلي:

الشريك 1: أراضي 700000 دج، مباني 700000 دج، قروض بنكية 200000 دج ومساهمة نقدية بـ 800000 دج (وقد وعد هذا الشريك بدفع المساهمات النقدية كاملة)

الشريك 2 : آلة انتاجية 900000، مواد اولية 600000، موردو مخزونات 300000 و مساهمة نقدية بـ 800000 دج. (وعد هذا الشريك بدفع نصف المساهمات النقدية)

الشريك 3 : معدات نقل 800000 دج، بضائع 400000 دج، موردو تثبتات و مساهمة نقدية بـ 900000 دج. (وعد هذا الشريك بدفع ثُلث المساهمات النقدية)

- بتاريخ 2016/09/15 تم استلام المساهمات العينية .
- بتاريخ 2016/09/18 تم استلام المساهمات النقدية المتفق عليها وتحويلها الى حساب البنكي للشركة.
- وبعد شهرين من تاريخ تأسيس الشركة تم الوفاء بالحصص النقدية المتبقية وتحويلها الى حساب البنك.

المطلوب : تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (06): التثبيتـــات

التمرين الأول:

قامت مؤسسة الشروق خلال شهر مارس بالعمليات التالية:

03/03 – الحيازة على براءة اختراع بمبلغ 350000 دج التسديد كان بشيك بنكي .

03/07 – الحيازة على رخصة لعلامة تجارية بقيمة 180000 دج تم الدفع بموجب شيك بنكي.

03/09 – شراء آلة انتاجية بمبلغ 400000 دج، التسديد كان بشيك بنكي .

03/14 – تقديم تسبيق للمورد بقيمة 50000 دج لشراء شاحنة.

03/15 – تطوير برنامج معلوماتي بقيمة 10000 دج بوسائلها الخاصة.

03/26 –تركيب أنابيب الغاز بالورشة بتكلفة 50000 دج على الحساب .

03/27 – استلام الشاحنة الخاصة بالعملية (03/14)، قيمة الشاحنة 200000 دج، التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية

التمرين الثاني :

قامت مؤسسة الشروق خلال سنة 2016 بالعمليات التالية: (مع العلم ان TVA 17%) :

2016/02/06- شراء آلة انتاجية بقيمة 280000 دج ، مصاريف النقل 10000 دج ، مصاريف التركيب 6000 دج، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي و الباقي على الحساب.

2016/02/14- الحيازة على أجهزة إعلام الآلي بقيمة 90000 دج تم تسديدها عن طريق الحساب الجاري البريدي .

2016/03/10-ارسال طلبية لشراء معدات مكتب بقيمة 75000 دج .

2016/03/15- الحيازة على أغلفة متداولة بتكلفة 60000 دج ، التسديد على الحساب.

2016/03/22- استلام معدات مكتب الخاصة بالعملية (03/10)، مصاريف النقل 10000 دج ، التسديد بشيك بنكي

2016/04/02- تقديم تسبيق بقيمة 30000 دج نقداً لشراء سيارة .

2016/04/28- استلام السيارة الخاصة بالعملية (04/02) حيث بلغت تكلفتها الاجمالية 500000 دج، تم الدفع نقدا.

2016/06/05ـ بدأت المؤسسة في أشغال بناء مبنى إداري بوسائلها الخاصة، وقد تطلب إنجاز هذا المبنى غير المكتمل إلى غاية 2016/12/31 المصاريف التالية: مصاريف النقل بقيمة 80000دج نقداً، مواد أولية مستهلكة بقيمة 200000 دج، مصاريف العمال: 200000 دج.

2017/01/02ـ لم تستطع المؤسسة إكمال المبنى لوحدها، فاستعانت بمقاول لإتمام ما تبقى من المبنى، وفي 2017/05/15 تم اكتمال بناء هذا المبنى، حيث بلغت فاتورة الجزء الأخير ما قيمته 300000 دج وتم تسديدها بشيك بنكي.

- **المطلوب**: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (07): المخزونات

التمرين الاول:

إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة النور خلال شهر فيفري :2014

02/03- شراء بضاعة بقيمة 5000 دج، تم دفع المبلغ بشيك بنكي، فاتورة شراء رقم 14/07، البضاعة لم تستلم بعد.

02/05- تم استلام البضاعة المشتراة بتاريخ 02/03 وتم إدخالها الى المخازن، (مذكرة إدخال رقم 11)

02/07- شراء مواد أولية بمبلغ 16000دج، تم استلام الفاتورة والمواد معاً، دفع نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

02/10- تم إخراج مواد أولية من المخازن إلى الورشات لغرض تحويلها الى منتجات بقيمة 4500 دج ، (سند إخراج رقم 33)

02/15- بيع مواد أولية بقيمة 5000 دج، نصف المبلغ بشيك بريدي والباقي على الحساب، (تكلفة شرائها 3500 دج)، تم تسليم الفاتورة والمواد معاً.

02/21- ادخال الى المخازن ما قيمته 30000 دج من المنتجات التامة، و5000دج من المنتجات الوسيطية.

02/22- بيع منتجات مصنعة بـ 9000 دج، (تكلفة انتاجها 7200 دج)، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب، فاتورة رقم 14/11، مذكرة إخراج رقم 35.

التمرين الثاني:

إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة صناعية خلال شهر نوفمبر 2014: (مع العلم ان TVA 19%):

11/03- شراء مواد أولية بـ 25000 دج ، دفع المبلغ بشيك بنكي، فاتورة رقم 14/08، مذكرة إدخال رقم 22

11/13- إخراج (استهلاك) ما قيمته 6000 دج من المواد الاولية من المخازن الى ورشات الانتاج، (مذكرة إخراج رقم 17)

11/06- إدخال الى المخازن منتجات تامة بقيمة 6000 دج، منتجات وسيطية بقيمة 3600 دج، بقايا بقيمة 2500 دج.

11/08- بيع منتجات تامة الصنع بقيمة 9000 دج، (تكلفة انتاجها 5200 دج)، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي، فاتورة 14/08، سند إخراج رقم 22.

11/10- بيع المنتجات الوسيطية المتعلقة بالعملية (11/06) بقيمة 4500 دج على الحساب. تم تسليم الفاتورة والمنتجات.

11/15- إخراج (استهلاك) ما قيمته 1000 دج من الاغلفة (علب بلاستيكية)، وما قيمته 70000 دج من المنتجات الوسيطية الى ورشات الانتاج.

11/17- إرسال طلبية شراء مواد التنظيف، مرفقة بشيك بنكي كتسبيق بمبلغ 2000 دج .

11/21- إدخال الى المخازن 250 وحدة من المنتجات التامة، تكلفة انتاج الوحدة 1200 دج.

11/24-استلام فاتورة شراء مواد التنظيف المتعلقة بـ (11/17) بمبلغ 5000دج على الحساب، تم دخول المواد الى المخازن.

11/25- استلمت المؤسسة طلبية من الزبون عصام لشراء منتوج تام الصنع، مرفقة بشيك بنكي كتسبيق بقمة1000 دج.

11/26- شراء مواد أولية بمبلغ 10000 دج على الحساب، فاتورة رقم 14/33، علماً بأن المواد المشتراة لن تصل هذه الدورة.

11/27-بيع انتاج تام الصنع للزبون عصام على الحساب، سعر البيع: 26000 دج، وكانت تكلفة الانتاج 21000 دج.

11/28- تبين أن ما قيمته 15000 دج منتجات قيد الانجاز.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية

التمرين الثالث:

إليك العمليات التالية و المطلوب تسجيلها في دفاتر كل من الزبون و المورد:

1. **الفاتورة الأولى:** ثمن البضاعة 25000 دج ، تخفيض تجاري 5% ، TVA 19% ، الدفع نقدا ، تكلفة الشراء 17000 دج، تم تسليم الفاتورة و البضاعة .
2. **الفاتورة الثانية:** ثمن المواد الأولية 45000 دج ، تخفيض تجاري(1) 3% ، تخفيض تجاري(2) 1% ، TVA 19% ، الدفع على الحساب، تكلفة الشراء 25000 دج ، تم تسليم الفاتورة و المواد .
3. **الفاتورة الثالثة:** ثمن البضاعة 75000 دج ، تخفيض تجاري 5% ، خصم مالي 1% ، TVA 19% ، الدفع بشيك بريدي، تكلفة الشراء 57000 دج ، تم تسليم الفاتورة و البضاعة .
4. **الفاتورة الرابعة:** ثمن المواد الأولية 115000 دج ، تخفيض تجاري(1) 5% ، تخفيض تجاري(2) 3%، خصم مالي 1%، TVA 19%، الدفع على الحساب تكلفة الشراء 80000 دج ، تم تسليم الفاتورة و المواد.
5. قدم الزبون شيك بنكي كتسبيق للمورد بقيمة 10000 دج لشراء بضاعة .
6. استلم الزبون البضاعة الخاصة بالعملية(5)حيث تضمنت فاتورة الشراء ما يلي :

ثمن الشراء 125000 دج ، تخفيض تجاري(1) 3% ، تخفيض تجاري(2) 3% ، تخفيض تجاري(3) 2%، خصم مالي 1% ، TVA 19% ، الدفع على الحساب، هامش الربح للمورد 30%، تم تسليم الفاتورة و البضاعة.

7. تم تسوية عمليات الدفع والتحصيل عن طريق البنك.

التمرين الرابع:

إليك العمليات التالية و المطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية ، مع العلم أن TVA 19 % :

2014/03/02 – استلام شيك بريدي بقيمة 15000 دج كتسبيق لشراء منتجات تامة من الزبون أحمد.

03/03 – تقديم تسبيق للمورد جلال بقيمة 5000 دج نقداً لشراء مواد اولية.

03/04 – إدخال منتجات تامة الصنع بقيمة 50000 دج ، منتجات وسيطية بقيمة 25000 دج ومنتجات متبقية 12000 دج ، إلى الخازن .

03/06 – إرسال الفاتورة و المنتجات الخاصة بالعملية 03/02 حيث تضمنت الفاتورة ما يلي :

سعر البيع 60000 دج ، تخفيض تجاري 3% ، خصم مالي 2%، أغلفة مسترجعة 10000 دج (تكلفة الإنتاج 49000 دج) الدفع عن طريق البنك.

03/09 – إرسال مواد أولية بقيمة 20000 دج إلى ورشات التصنيع.

03/12 – استلام المواد الأولية المتعلقة بالعملية 03/03 حيث تضمنت الفاتورة ما يلي:

ثمن الشراء 30000 دج ، تخفيض تجاري 1%، خصم مالي 2%، أغلفة مسترجعة 6000 دج، الدفع على الحساب.

03/15 – إرسال فاتورة مستقلة تتضمن تخفيض تجاري ثاني بـ 3% متعلق بالعملية 03/06 .

03/20 – بيع جميع المنتجات المتبقية المتعلقة بالعملية 03/04 حيث تضمنت الفاتورة المعطيات التالية: سعر البيع 27000 دج ، تخفيض تجاري(1) 4% ، تخفيض تجاري(2) 2% ،الدفع على الحساب ، تم تسليم المنتجات .

03/22 – استلام فاتورة مستقلة تتضمن تخفيض تجاري ثاني بـ 2% متعلق بالعملية 03/12 .

03/28 – تم تسوية عمليات الدفع عن طريق البنك، تم تسوية عمليات التحصيل نقدا .

سلسلة الأعمال التطبيقية رقم (08): الاهتلاكات

التمرين الأول:

بتاريخ 2018/07/12 قامت مؤسسة "البدر" بالحيازة على معدات نقل بقيمة 600000 دج بشيك بنكي. عمرها الانتاجي 4 سنوات، (TVA = 19 %).

المطلوب :

- حساب قسط إهتلاك المعدات ، ثم إعداد جدول الاهتلاك الثابت
- تسجيل العمليات اللازمة في اليومية.
- على افتراض أن المؤسسة تعتمد أسلوب الاهتلاك المتزايد، قم بإعداد جدول الاهتلاك المتزايد لهذه المعدات.

التمرين الثاني:

بتاريخ 2014/04/05 قامت مؤسسة "الكوثر" بالحيازة على آلة انتاجية بقيمة 300000 دج بشيك بنكي. عمرها الانتاجي 5 سنوات، (TVA = 19 %).

تم التنازل عن هذه الآلة الانتاجية بتاريخ 2016/10/10 بقيمة 120000 دج بشيك بنكي.

المطلوب : تسجيل العمليات اللازمة في اليومية.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2014/01/01 قامت مؤسسة "الشروق" بالحيازة على معدات بقيمة 200000 دج بشيك بنكي. عمرها الانتاجي 10 سنوات، وسيتم اهتلاكها بأقساط ثابتة.

المطلوب :

- أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنوات 2014 و 2015.
- في نهاية سنة 2016 لنفترض أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات كانت 90000 دج، سجل قيد خسارة القيمة للمعدات وكذا قيد الاهتلاك لسنة 2016.
- في نهاية سنة 2017 لنفترض أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات كانت 160000 دج، قسط الاهتلاك للسنوات 2017 و 2018.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- أحمد محمد نور و شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية – المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008.
- أحمد مخادمه ، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان 2002.
- اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- بن بوثلجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر 2015.
- جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001.
- جيمس كاشين، جويل ليرنر، نظريات ومسائل في أصول المحاسبة المالية 1 ، سلسلة ملخصات شوم في المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993.
- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، برج الكيفان، الجزائر.
- حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2007.
- رضوان حلوة حنان و نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، ط 2، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004.
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 2، عمان 2006.
- طلال محمد الجحاوي وآخرون، اساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة 2، دار الشنر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر2011.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان 2008.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2008.
- عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية والعملية، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، عمان 2004.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2016.
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية– الدورة المحاسبية، ط 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة – مصر 2007.

- مسعود صديقي، طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002.
- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية – الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، ج 1، دار الثقافة للنشر، عمان 2006.
- وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، الجزء1، الطبعة 3، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض 1422 هـ.
- يقور أحمد، صفيح صادق، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2017.
- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، ج 1، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، ج 1، منشورات الجامعة المفتوحة، ط 1، ليبيا 1993.

المجلات والملتقيات العلمية

- ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04.
- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06.

المحاضرات والمطبوعات العلمية:

- جمعة حميدات، حسام خداش، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، الورقة الثانية– المحاسبة، مطبوعة صادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الاردنية الهاشمية 2013.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة مالية 1، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية.
- مداني بن بلغيث، سلسلة دروس في المحاسبة المالية، منشورة على الموقع: (http://www.benbelghit.com/) تاريخ الاطلاع: 2011/05/10.

القوانين

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007. .