

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مطبوعة في مقياس المحاسبة العامة 1 و 2

دروس + تمارين محلولة

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل. م. د

من إعداد الأستاذة :

أمينة زغمار

السنة الجامعية: 2022/2021

المادة الخاصة بالمطبوعة: محاسبة عامة 1 و 2

وحدة التعليم الخاصة بالمطبوعة: أساسية

الرصيد: 4

المعامل: 2

طريقة التقييم: مستمر 50% ، امتحان 50% .

أهداف المطبوعة:

الإلمام بمبادئ المحاسبة العامة من تحكم في حسابات الأصول والخصوم ومسك الحسابات والقوائم المالية.

المعارف المسبقة المطلوبة:

بعض المبادئ الأولية في الرياضيات، الإحصاء والتسيير.

محتوى المادة المستخلص من مقرر وزارة التعليم العالي والبحث العلمي:

السداسي الأول:

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- دراسة أصناف النظام المحاسبي المالي.
- دراسة عرض وتقديم القوائم المالية.

السداسي الثاني:

- المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركات
- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع والتخفيضات والرسم على القيمة المضافة
- المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية
- محاسبة الأغلفة
- أعمال نهاية الدورة

فهرس المحتويات

1	مقدمة
2	المحور الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة والمحاسبة المالية
2	أولاً. مفاهيم عامة حول المؤسسة
2	1. تعريف المؤسسة
2	2. أنواع المؤسسات
2	3. وظائف المؤسسة
3	ثانياً. الإطار النظري للمحاسبة المالية
3	1. تعريف المحاسبة المالية
3	2. أهداف المحاسبة المالية
4	3. وظائف المحاسبة المالية
4	4. مجال تطبيق المحاسبة المالية
4	ثالثاً. الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية
4	1. تعريف الإطار المفاهيمي
4	2. مستعملو المعلومات
5	3. الفرضيات - المبادئ المحاسبية - الخصائص النوعية للمعلومات المالية
7	المحور الثاني: الميزانية
7	أولاً. تعريف الميزانية
7	ثانياً. الشكل المختصر للميزانية
8	ثالثاً. ترتيب عناصر الميزانية
8	1. الأصول
8	2. الخصوم
9	رابعاً. معادلة الميزانية
10	خامساً. أنواع الميزانيات
12	سادساً. صافي المركز المالي
14	سلسلة تمارين محلولة حول الميزانية
19	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية
19	أولاً. الحساب

19	1. تعريف الحساب
19	2. شكل الحساب
19	3. مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي
20	4. قاعدة التسجيل في الحساب
21	5. حساب الرصيد
23	سلسلة تمارين محلولة حول الحساب
27	ثانياً. دفتر اليومية
27	1. تعريف دفتر اليومية
27	2. شكل دفتر اليومية
27	3. أنواع القيود المحاسبية
29	ثالثاً. الدورة المحاسبية
29	1. مفهوم الدورة المحاسبية
29	2. مقومات الدورة المحاسبية
32	تمارين محلولة حول دفتر اليومية والدورة المحاسبية
39	المحور الرابع: الصنف الأول رؤوس الأموال الخاصة
39	أولاً. رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها د/10
39	1. المؤسسة الفردية
42	2. الشركات التجارية
46	3. الاحتياطات
46	ثانياً. الترحيل من جديد د/11
47	ثالثاً. نتيجة السنة المالية د/12
48	سلسلة تمارين محلولة حول الأموال الخاصة
55	المحور الخامس: الصنف الثاني التثبيتات
55	أولاً. تعريف التثبيتات
55	ثانياً. تقييم التثبيتات
56	ثالثاً. المعالجة المحاسبية للتثبيتات
56	1. المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية
59	2. المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية
61	3. المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري انجازها

65	4. المعالجة المحاسبية للتشبيات المالية
69	سلسلة تمارين محلولة حول التشبيات
73	المحور السادس: الصنف الثالث المخزونات
73	أولاً. تعريف المخزونات
74	ثانياً. تقييم المخزونات
75	ثالثاً. المعالجة المحاسبية للمخزونات
75	1. شراء المخزونات
76	2. استهلاك المواد الأولية
77	3. بيع المخزونات
80	رابعاً. المعالجة المحاسبية للتخفيضات
80	1. التخفيضات التجارية
83	2. التخفيضات المالية
84	خامساً. المعالجة المحاسبية للغلافات التجارية
84	1. الغلافات المتداولة (القابلة للاسترجاع)
87	2. الغلافات التالفة (غلافات غير قابلة للاسترجاع)
90	سادساً. المعالجة المحاسبية للتسيقات
90	1. المعالجة المحاسبية للتسيقات على عمليات شراء المخزونات
91	2. المعالجة المحاسبية للتسيقات على عمليات بيع المخزونات
92	سابعاً. مردودات المخزونات
92	1. مردودات المشتريات
93	2. مردودات المبيعات
94	سلسلة تمارين محلولة حول المخزونات
104	المحور السابع: الصنف الرابع حسابات الغير
104	أولاً. تعريف حسابات الغير
104	ثانياً. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير
110	المحور الثامن: الصنف الخامس الحسابات المالية
110	أولاً. تعريف الحسابات المالية
110	ثانياً. المعالجة المحاسبية للحسابات المالية

111	المحور التاسع: حسابات التسيير
111	أولاً. الأعباء
113	ثانياً. الإيرادات (المنتجات)
115	المحور العاشر: أعمال نهاية السنة
115	أولاً. الجرد
115	ثانياً. الإهلاكات
115	1. تعريف الإهلاك
117	2. المعالجة المحاسبية للإهلاكات
117	3. طرق الإهلاك
122	4. التنازل على التثبيات
124	تمارين محلولة حول الإهلاكات
128	ثالثاً. المؤونات
129	رابعاً. المعالجة المحاسبية لبعض التسويات
130	خامساً. تصحيح الأخطاء
132	المحور الحادي عشر: تقديم القوائم المالية
132	أولاً. تعريف القوائم المالية
132	ثانياً. الميزانية
133	ثالثاً. حساب النتائج
136	رابعاً. جدول تدفقات الخزينة
137	خامساً. جدول تغيرات الأموال الخاصة
138	سادساً. ملحق القوائم المالية
139	المراجع

مقدمة:

تعتبر المحاسبة وسيلة اتصال بين المؤسسة ومستعملي القوائم المالية، كونها تزودهم بالمعلومات المحاسبية والمالية التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ولقد اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يهدف هذا الأخير إلى تقديم معلومات صادقة وموثوقة تتلاءم واحتياجات اتخاذ القرار، كما يحدد من خلال إطاره التصوري مستعملي المعلومات واحتياجاتهم منها، بالإضافة إلى الفرضيات والمبادئ والخصائص النوعية التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية.

يتطلب إعداد القوائم المالية تنظيم المحاسبة من خلال مسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية، التي تسجل بها مختلف المعاملات المالية بالاستناد على مستندات قانونية مؤيدة لها، في ظل ما يعرف بالدورة المحاسبية.

عاجت هذه المطبوعة مقياس المحاسبة العامة من خلال التطرق للإطار النظري لها، بالإضافة إلى الجانب التقني، الذي يتضمن التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المالية، متقيدين بذلك بالمحاور التي وضعها البرنامج الوزاري.

تم تخصيص الجانب النظري لتحديد مفهوم المؤسسة وأنواعها، والإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، الذي يعد أساس التسجيل المحاسبي وأساس إعداد القوائم المالية، كما خصص المحور الثاني لعرض الميزانية التي تعد من القوائم المالية الهامة، كونها تساهم في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة، أما المحور الثالث فقد خصص لعرض الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية.

فيما يخص المحاور الستة المتتالية بعد المحور الثالث، فقد تم تخصيصها لدراسة أصناف النظام المحاسبي المالي، لتختتم المطبوعة بأعمال نهاية السنة وتقديم القوائم المالية.

المحور الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة والمحاسبة المالية

أولاً. مفاهيم عامة حول المؤسسة:

1. تعريف المؤسسة:

تعرف على أنها مجموع الوسائل البشرية والمادية والمالية تستخدم مع بعضها البعض من أجل تحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله.¹

2. أنواع المؤسسات: يمكن تصنيف المؤسسات وفق المعايير التالية:

➤ تصنيف المؤسسات حسب طبيعة النشاط:

- المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم أساساً بإعادة بيع السلع على حالتها الأصلية دون مزاوله أي تغيير عليها.

- المؤسسات الصناعية: هي المؤسسات التي تقوم من خلال نشاطها بإنشاء سلع انطلاقاً من مواد أولية مشتراة أو منتجة من قبل المؤسسة، وتحولها إلى سلع قابلة للاستهلاك النهائي.

- المؤسسات الخدمائية: هي المؤسسات التي تقدم خدمات للغير (الاتصالات مثلاً).

➤ تصنيف المؤسسات حسب الحجم: بالاعتماد على عدد العاملين بالمؤسسة أو على رقم الأعمال أو على رؤوس الأموال المستثمرة، وهنا يمكن التمييز بين:

- المؤسسات الصغيرة - المؤسسات المتوسطة - المؤسسات الكبيرة

➤ تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني: ويمكن التمييز بين:

- المؤسسات العمومية: وهي المؤسسات التي تعود ملكية وسائل الإنتاج فيها للدولة.

- المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكية وسائل الإنتاج للقطاع الخاص.

- المؤسسات المختلطة: وهي مؤسسات تعود ملكية وسائل الإنتاج فيها لمزيج بين القطاع العام والخاص.

3. وظائف المؤسسة: تتمثل أهم وظائف المؤسسة فيما يلي:²

¹ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، 2011، ص 06.

² أمينة مخلفي، محاضرات حول اقتصاد وتسيير المؤسسة، السنة الثانية ل. م د، جامعة قاصدي مرباح. ورقة، ص 11- ص 12.

1.3. وظيفة الإنتاج: عملية خلق السلع والخدمات عن طريق التخطيط والتشغيل والرقابة على النظام المطبق لتحويل المدخلات لسلع تامة الصنع أو نصف مصنعة.

2.3. وظيفة التسويق: تشمل الأنشطة المتعلقة بضمان تدفق السلع والخدمات من مناطق الإنتاج إلى مناطق الاستهلاك، بالإضافة إلى دراسة السوق وخدمات ما بعد البيع.

3.3. وظيفة التموين: تشمل جميع الأنشطة الضرورية لتوفير المواد الخام ومستلزمات الإنتاج، وكذا تخزينها بطريقة مناسبة، بالإضافة إلى تخزين المواد المصنعة إلى غاية بيعها، ونظرا لاتساع السوق والمنافسة أصبحت هذه الوظيفة تشغل المسيرين نظرا لتأثيرها على جودة المنتج والسعر والتكاليف.

4.3. وظيفة التمويل: تشمل الأنشطة المتعلقة بتوفير الأموال اللازمة لنشاط المؤسسة بطريقة عقلانية، توفر لها السيولة اللازمة من جهة وتسمح لها بتحقيق أقصى ربح ممكن من جهة أخرى.

5.3. الوظائف الإدارية: تضم مختلف المهام الإدارية اللازمة من أجل تحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة من مراقبة وتنظيم.

ثانيا. الإطار النظري للمحاسبة المالية:

1. تعريف المحاسبة المالية:

" نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعيتها خزيتها في نهاية السنة المالية " ¹.

2. أهداف المحاسبة المالية: تهدف المحاسبة المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي: ²

- تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.

- توضيح العلاقة مع الغير من مديونية ودائنية.

- تحديد صافي المركز المالي في تاريخ معين.

¹ القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، ص03.

² المحاسبة المالية - أهدافها - وظائفها متاح على www.skysft.com ، تاريخ الاطلاع 2022/01/15.

- توفير البيانات اللازمة للتخطيط المالي.

- الاحتفاظ بسجلات كاملة ومنتظمة.

3. وظائف المحاسبة المالية: تقوم المحاسبة المالية بما يلي:¹

- قياس موارد وممتلكات المؤسسة.

- قياس الالتزامات المستحقة على المؤسسة.

- التعبير عن المعاملات المالية في صورة نقدية.

- توصيل المعلومات إلى مستعمليها في صورة قوائم وتقارير مالية.

4. مجال تطبيق المحاسبة المالية:²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

ثالثا. الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:

1. تعريف الإطار المفاهيمي: يعرف الإطار المفاهيمي (التصوري) دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكزن بعض المعاملات أو الأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. ويعرف الإطار التصوري مجال تطبيق المحاسبة المالية والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، وكذا مختلف عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء.³

2. مستعملو المعلومات المالية:

تم ترتيب مستعملي القوائم المالية على مستوى النظام المحاسبي المالي كما يلي:⁴

¹ المحاسبة المالية - أهدافها - وظائفها متاح على www.skysft.com ، تاريخ الاطلاع 2022/01/15.

² قانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص03.

³ المرجع السابق، ص04.

⁴ A.Kaddouri , A.Mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF2007, Edition ENAG, alger, 2009, p66.

- المالكين.
- المساهمين.
- البنوك.
- الجهات المانحة الأخرى Autres bailleurs de fonds.
- الإدارة والهيئات الأخرى التي تملك سلطة تنظيمية ورقابية: (مصالحي الضرائب، الإحصائيات الوطنية، الهيئات الأخرى التي تملك سلطة التخطيط والتنظيم والمراقبة).
- المتعاملين الآخرين مع المؤسسة: (المؤمنين les assureurs، الأجراء، الموردين، الزبائن).
- باقي أصحاب المصالح بما فيهم الجمهور بشكل عام.

3. الفرضيات - المبادئ المحاسبية - الخصائص النوعية للمعلومات المالية:¹

➤ الفرضيات:

- محاسبة الالتزام: والتي تقضي بالاعتراف بآثار العمليات عند حدوثها وليس عند دفع أو تسديد النقديات أو ما يكافئها.
- استمرارية الاستغلال: يجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة في نشاطها.

➤ المبادئ المحاسبية:

- الدورية: يجب أن تعرض القوائم المالية مرة في السنة على الأقل.
- استقلالية الدورات: ينبغي أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والسنة التي تليها، وهذا من خلال تخصيص الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- وحدة المؤسسة: يجب أن تكون المؤسسة مستقلة عن مالكيها، من خلال الفصل بين أصول وخصوم وإيرادات وأعباء المؤسسة وتلك الخاصة بالمساهمين أو المشاركين في رؤوس الأموال الخاصة.
- اتفاقية الوحدة النقدية: يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل المعاملات المالية للمؤسسة، حيث لا يدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقييمها نقداً.

¹ أمينة زعمار، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 40 - ص 43.

- مبدأ ثبات الطرق: يقضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد المحاسبية والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

- الأهمية النسبية: المقصود بالأهمية النسبية عرض المعلومات المهمة ضمن القوائم المالية، والتي يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستعملو هذه المعلومات.

- ثبات الميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقبال السنة المالية السابقة.

- مبدأ عدم المقاصة: لا يرخص بالمقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، أو بين عناصر الأعباء وعناصر الإيرادات في حساب النتائج.

- الصورة الصادقة: يجب أن تقدم القوائم المالية صورة صادقة من خلال منح معلومات عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية.

- مبدأ الحيطة والحذر: بمعنى الاحتياط عند إعداد القوائم المالية من خلال عدم التضخيم في تقدير قيمة الأصول والإيرادات، وعدم التخفيض في قيمة الخصوم والمصاريف.

- تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.

➤ الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

- قابلية الفهم: بمعنى قابلية الفهم المباشر للمستعملين، شريطة أن يكون لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، والرغبة في دراسة المعلومات بقدر من العناية.

- الملاءمة: حتى تكون المعلومات المالية ملائمة، يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، ومن ثم تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستعملين بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو مساعدتهم على تعديل عملية تقييم سابقة.

- الموثوقية: حتى تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن للمستعملين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يجدر بها أن تعبر عنه.

- قابلية المقارنة: إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة بالقوائم المالية لفترات أخرى.

المحور الثاني: الميزانية

أولاً. تعريف الميزانية:

هي جدول ذو جانبين، يظهر أحدهما موجودات المؤسسة (ممتلكاتها)، أما الجانب الآخر فيظهر التزاماتها اتجاه الغير في لحظة زمنية معينة (تاريخ محدد)، حيث تمثل ممتلكات المؤسسة جانب الأصول في حين تمثل الالتزامات جانب الخصوم.¹

تعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما، فهي تبين وضعية صافي المركز المالي للمؤسسة.²

فالأصول إذن، هي موجودات المؤسسة بقيمتها النقدية مثل المباني والمعدات والآلات والمخزونات والنقديات، أما الخصوم فهي التزامات المؤسسة اتجاه الغير من أوراق الدفع والديون، بينما تمثل رؤوس الأموال الخاصة حق ملاك المؤسسة.

ثانياً. الشكل المختصر للميزانية:

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول غير جارية تثبيات معنوية تثبيات عينية تثبيات مالية		رؤوس الأموال الخاصة رأس المال احتياطات خصوم غير جارية اقتراضات	
أصول جارية المخزونات حقوق المؤسسة لدى الغير المتاحات (بنك، ح ج ب، صندوق)		خصوم جارية موردون ديون قصيرة الأجل الأخرى	
مجموع الأصول		مجموع الخصوم	

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول مبادئ سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ص40.

² حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 14.

ثالثا. ترتيب عناصر الميزانية:

يقسم جانب الأصول في الميزانية إلى أصول غير جارية وأصول جارية، أما جانب الخصوم فيقسم إلى رؤوس الأموال الخاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

1. الأصول:

الأصل عبارة عن مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية، تنتظر المؤسسة الحصول من خلاله على منافع اقتصادية مستقبلية¹. بمعنى حصول المؤسسة على تدفقات نقدية جراء استعمال ذلك الأصل. لقد تم تقسيم الأصول في الميزانية بالاعتماد على درجة السيولة إلى أصول غير جارية وأصول جارية:

1.1. الأصول غير الجارية:

هي الأصول التي تستعملها المؤسسة بصفة مستمرة مثل التثبيتات المعنوية والعينية، أو التي تتم حيازتها بغرض توظيفها على المدى الطويل أو التي لا تنوي المؤسسة انجازها في غضون الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية.² ويعبر هذا النوع من الأصول وفقا لمدونة الحسابات التي أقرها النظام المحاسبي المالي على التثبيتات التي تمثل حسابات الصنف الثاني، كالتثبيتات المعنوية والعينية والمالية.

2.1. الأصول الجارية:

هي الأصول التي ترتقب المؤسسة انجازها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، أو التي ترتقب المؤسسة انجازها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية، أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها لقيود.³

2. الخصوم:

هي التزامات مالية حالية ناتجة عن أحداث ماضية، والتي يتطلب سدادها وتسويتها خروج منافع اقتصادية أي خروج تدفقات نقدية من المؤسسة، فهي عبارة عن مطالبات تتطلب الدفع من موارد المؤسسة، وتنشأ

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، ص 81.

² نفس المرجع السابق.

³ نفس المرجع السابق.

عموما نتيجة التزامات أو عقود قابلة للتنفيذ قانونا بواسطة الدائن مثل حسابات الدفع، الأجرور.¹
يتم ترتيب عناصر الخصوم في الميزانية وفق درجة الاستحقاق حيث تنقسم إلى:

1.2. رؤوس الأموال الخاصة:

تعتبر رؤوس الأموال الخاصة عن فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.²

2.2. الخصوم غير الجارية: تتمثل في الالتزامات أو الديون طويلة الأجل، أو بمعنى آخر جميع الخصوم بخلاف الخصوم الجارية.

على المؤسسة إظهار ديونها طويلة الأجل ضمن الخصوم غير الجارية، حتى لو أصبحت هذه الديون واجبة الدفع خلال الاثني عشر شهرا، إذا حدد ميعاد الاستحقاق الأصلي سابقا لمدة تفوق 12 شهرا، وإذا كانت المؤسسة تملك نية إعادة التمويل.³

3.2. الخصوم الجارية: هي خصوم:⁴

- ترتقب المؤسسة انقضاءها خلال دورة الاستغلال العادية.

- يجب أن تتم تسويتها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية.

رابعا. معادلة الميزانية:

ترتبط عناصر الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة بعلاقة تسمى معادلة الميزانية، والتي تعبر عن التساوي بين أصول المؤسسة وحقوق الغير وأصحاب المؤسسة.

مجموع الأصول = مجموع الخصوم

¹ عاشور كتوش ، مرجع سبق ذكره، ص43.

² المرجع السابق، ص45.

³ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، 2010، ص70.

⁴ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص88.

خامسا. أنواع الميزانيات: يرتبط نوع الميزانية بتاريخ إعدادها، حيث نميز بين:

1. الميزانية الافتتاحية: وهي الميزانية التي يتم إعدادها في بداية كل سنة (1/1/ن)، أو التي يتم إعدادها عند تأسيس المؤسسة (تاريخ تأسيس المؤسسة)، ومن خصائص الميزانية الافتتاحية أنها لا تظهر نتيجة الدورة.

مثال 1: بتاريخ 2020/01/02 كانت العناصر الافتتاحية لمؤسسة (س) كما يلي:

أراضي 100000 دج، مباني 250000 دج، معدات نقل 120000 دج، بضائع 50000 دج، زبائن 15000 دج، بنك 100000 دج، موردو المخزونات 20000 دج، اقتراضات 200000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2020/01/02.

الحل:

الميزانية الافتتاحية 2020/01/02

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول غير جارية	100000	رؤوس الأموال الخاصة	415000
أراضي	250000	رأس المال	415000
مباني	120000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	
معدات نقل		خصوم غير جارية	200000
		اقتراضات	200000
مجموع الأصول غير الجارية	470000	مجموع الخصوم غير الجارية	200000
أصول جارية	50000	خصوم جارية	20000
بضائع	15000	موردو المخزونات	20000
زبائن	100000		
بنك			
مجموع الأصول الجارية	165000	مجموع الخصوم الجارية	20000
المجموع العام للأصول	635000	المجموع العام للخصوم	635000

حساب رأس المال: انطلاقا من معادلة الميزانية: **مجموع الأصول = مجموع الخصوم**

مجموع الأصول = رؤوس الأموال الخاصة + خصوم غير جارية + خصوم جارية
رؤوس الأموال الخاصة = مجموع الأصول - خصوم غير جارية - خصوم جارية

$$\text{رأس المال} = 20000 - 200000 - 635000 = 415000$$

2. الميزانية الختامية: يتم إعدادها في نهاية الدورة (31/12/ن)، وهي تظهر النتيجة التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية.

- نتيجة الدورة: هي النتيجة التي حققتها المؤسسة من ربح أو خسارة خلال الدورة المحاسبية.

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

- إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، فالنتيجة ربح، وتسجل في جانب رؤوس الأموال الخاصة.
- إذا كان مجموع الخصوم أكبر من مجموع الأصول فالنتيجة خسارة، تسجل في جانب رؤوس الأموال الخاصة وتوضع بين قوسين.

مثال 2:

إليك أرصدة حسابات الميزانية لمؤسسة (ع) بتاريخ 2019/12/31 : مبانى 150000 دج، معدات مكتب 50000 دج، مواد أولية 20000 دج، موردو المخزونات 30000 دج، موردو التثبيات 20000 دج، بنك 500000 دج، صندوق 200000 دج، رأس المال 850000 دج، زبائن 10000 دج، اقتراضات 50000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الختامية في 2019/12/31.

الحل:

الميزانية الختامية 2019/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول غير جارية	150000	رؤوس الأموال الخاصة	850000
مباني	50000	رأس المال	(20000)
معدات مكتب		نتيجة الدورة (خسارة)	830000
		مجموع رؤوس الأموال الخاصة	
		خصوم غير جارية	50000
		اقتراضات	
مجموع الأصول غير الجارية	200000	مجموع الخصوم غير الجارية	50000
أصول جارية	20000	خصوم جارية	30000
مواد أولية	10000	موردو المخزونات	20000
زبائن	500000	موردو التثبيبات	
بنك	200000		
صندوق			
مجموع الأصول الجارية	730000	مجموع الخصوم الجارية	50000
المجموع العام للأصول	930000	المجموع العام للخصوم	930000

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - رأس المال - خصوم غير جارية - خصوم جارية

سادسا. صافي المركز المالي:

تعريف صافي المركز المالي: هو الثروة الحقيقية للمؤسسة، بمعنى ممتلكات المؤسسة (أصولها) بعد طرح جميع ديونها.¹ ويحسب كما يلي:

صافي المركز المالي = مجموع الأصول - مجموع الديون

كما يمكن أن يحسب بالعلاقة التالية:

¹ نجود تريش، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، جذع مشترك ل . م . د، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2016-2017، ص08.

صافي المركز المالي = الأموال الخاصة + نتيجة الدورة

بالعودة إلى الميزانية الختامية في المثال السابق:

حساب صافي المركز المالي:

- الطريقة 1:

ص م م = مجموع الأصول - مجموع الديون

ص م م = 100000 - 930000

ص م م = 830000

- الطريقة 2:

ص م م = الأموال الخاصة + نتيجة الدورة بما أن النتيجة خسارة

ص م م = 20000 - 850000

ص م م = 830000

سلسلة تمارين محلولة حول الميزانية

التمرين الأول:

بتاريخ 2020/01/02 كانت أرصدة أول مدة لمؤسسة السلام كما يلي:

برمجيات إعلام آلي 50000 دج، أراضي 120000 دج، بناءات 100000 دج، معدات وأدوات صناعية 60000 دج، مواد أولية 35000 دج، منتجات وسيطية 45000 دج، زبائن 30000 دج، بنك 250000 دج، حساب جاري بريدي 180000 دج، صندوق 170000 دج، قروض بنكية 55000 دج، موردو المخزونات 35000 دج، موردو التثبيتات 45000 دج.

المطلوب:

إعداد الميزانية الافتتاحية في 2020/01/02.

التمرين الثاني:

إليك أرصدة حسابات الميزانية لإحدى المؤسسات بتاريخ 2020/12/31:

بناءات 300000 دج، بضائع 100000 دج، أراضي 150000 دج، بنك 180000 دج، صندوق 70000 دج، ح ج ب 50000 دج، زبائن 100000 دج، موردو التثبيتات 10000 دج، موردو المخزونات 20000 دج، رأس المال 900000 دج.

المطلوب:

إعداد الميزانية الختامية.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2021/01/02 كانت أرصدة أول مدة لمؤسسة كما يلي:

زبائن 80000 دج، بنك 300000 دج، قروض بنكية 400000 دج، بضائع 100000 دج، معدات نقل 200000 دج، معدات إعلام آلي 80000 دج، صندوق 270000 دج، معدات مكتب 150000 دج، موردو المخزونات 150000 دج، موردو التثبيتات 100000 دج، رأس المال 850000 دج، البناءات تساوي 5/1 مجموع الأصول.

خلال السنة قامت المؤسسة ببعض العمليات التالية:

1. شراء معدات إعلام آلي ب 50000 دج.
2. بيع نصف البضاعة الموجودة في المخازن.
3. سددت ديون موردو المخزونات.
4. أصبح المبلغ الموجود في البنك 340000 دج، والمبلغ الموجود في الصندوق 130000 دج.

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الافتتاحية. 2. إعداد الميزانية الختامية.

الحل:

التمرين الأول:

إعداد الميزانية الافتتاحية في 2020/01/02

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
905000	رؤوس الأموال الخاصة	50000	أصول غير جارية
	رأس المال		برمجيات إعلام آلي
905000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	120000	أراضي
		100000	بنايات
55000	خصوم غير جارية	60000	معدات وأدوات صناعية
		اقتراضات	
55000	مجموع الخصوم غير الجارية	330000	مجموع الأصول غير الجارية
35000	خصوم جارية	35000	أصول جارية
	موردو المخزونات		مواد أولية
45000	موردو التثبيات	45000	منتجات وسيطية
		30000	زبائن
		250000	بنك
		180000	ح ج ب
		170000	صندوق
80000	مجموع الخصوم الجارية	710000	مجموع الأصول الجارية
1040000	المجموع العام للخصوم	1040000	المجموع العام للأصول

• حساب رأس المال:

انطلاقاً من معادلة الميزانية مجموع الأصول = مجموع الخصوم

مجموع الأصول = رؤوس الأموال الخاصة + خصوم غير جارية + خصوم جارية

رأس المال = مجموع الأصول - خصوم غير جارية - خصوم جارية

بالتعويض رأس المال = 80000 - 55000 - 1040000

التمرين الثاني:

إعداد الميزانية الختامية:

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
	رؤوس الأموال الخاصة		أصول غير جارية
90000	رأس المال	150000	أراضي
20000	نتيجة الدورة (ربح)	300000	بنايات
110000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة		
	خصوم غير جارية		
/	/		
	مجموع الخصوم غير الجارية	450000	مجموع الأصول غير الجارية
	خصوم جارية		أصول جارية
10000	موردو المخزونات	100000	بضائع
20000	موردو التثبيات	100000	زبائن
		180000	بنك
		50000	ح ج ب
		70000	صندوق
30000	مجموع الخصوم الجارية	400000	مجموع الأصول الجارية
950000	المجموع العام للخصوم	950000	المجموع العام للأصول

التمرين الثالث:

2021/02/02

1. إعداد الميزانية الافتتاحية:

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
850000	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال	300000	أصول غير جارية
850000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	200000	بنايات
400000	خصوم غير جارية اقتراضات	150000	معدات نقل
400000	مجموع الخصوم غير الجارية	80000	معدات مكتب
150000	خصوم جارية	750000	معدات إعلام آلي
100000	موردو المخزونات		مجموع الأصول غير الجارية
100000	موردو التثبيات		أصول جارية
250000	مجموع الخصوم الجارية	100000	بضائع
1500000	المجموع العام للخصوم	80000	زبائن
		300000	بنك
		270000	صندوق
		750000	مجموع الأصول الجارية
		1500000	المجموع العام للأصول

• حساب قيمة المباني:

المباني = 5/1 مجموع الأصول، بما أن مجموع الأصول = مجموع الخصوم

المباني = 5/1 مجموع الخصوم، المباني = 5/1 × 1500000

المباني = 300000

2. إعداد الميزانية الختامية:

معدات الإعلام الآلي 80000 دج ← 130000 دج

البضائع 100000 دج ← 50000 دج

موردو المخزونات 150000 دج ← 0

البنك 300000 دج ← 340000 دج

الصندوق 270000 دج ← 130000 دج

الميزانية الختامية 2021/12/31

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
850000	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال	300000	أصول غير جارية بنايات
30000	نتيجة الدورة (ربح)	200000	معدات نقل
850000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	150000	معدات مكتب
		130000	معدات إعلام آلي
400000	خصوم غير جارية اقتراضات		
400000	مجموع الخصوم غير الجارية	780000	مجموع الأصول غير الجارية
100000	خصوم جارية موردو التثبيات	50000	أصول جارية بضائع
		80000	زيائن
		340000	بنك
		130000	صندوق
100000	مجموع الخصوم الجارية	600000	مجموع الأصول الجارية
1380000	المجموع العام للخصوم	1380000	المجموع العام للأصول

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

أولاً. الحساب:

1. تعريف الحساب: جدول ذو عمودين تسجل فيه عمليات من طبيعة واحدة (حساب واحد فقط) بوضع مبالغها في جانبين مختلفين، يمكننا من استخراج الرصيد الذي يحدد في تاريخ معين نتيجة هذه العمليات.

2. شكل الحساب:

مدین	رقم الحساب: اسم الحساب	دائن
المجموع		المجموع

3. مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي: قبل التطرق إلى قاعدة التسجيل في الحساب، يجب التعرف على مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، حيث تعد كل مؤسسة مدونة حسابات خاصة بها بما يتلاءم مع نشاطها وهيكلها، بالاعتماد على مدونة الحسابات التي وضعها النظام المحاسبي المالي.

تتكون مدونة الحسابات من سبعة أصناف مرقمة من 1 إلى 7، حيث خصصت الخمس أصناف الأولى لحسابات الميزانية، والصنفين الأخيرين لحسابات التسيير.

حسابات التسيير	حسابات الميزانية
الصنف 6: الأعباء الصنف 7: الإيرادات	الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال الصنف 2: التثبيات الصنف 3: المخزونات الصنف 4: حسابات الغير الصنف 5: الحسابات المالية

يحتوي الصنف على رقم واحد كما أشرنا سابقا وهو يقسم إلى:

- حسابات رئيسية تحتوي على رقمين.

- حسابات ثانوية تحتوي على ثلاثة أرقام.

- حسابات فرعية تحتوي على أربعة أرقام أو أكثر.

4. قاعدة التسجيل في الحساب:

تسجل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على مبدأ القيد المزدوج، الذي يعتبر أن كل عملية مالية يجب أن تتم بين طرفين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن، فالأول يزيد أو ترتفع قيمته أو يستفيد، ويكون مدينا بما أخذ أو زاد أو استفاد، والثاني يعطي أو تنقص قيمته أو يقدم الخدمة ويكون دائنا بما أعطى أو أفاد، ويجب أن تكون القيمة المالية التي استفاد بها المدين مساوية للقيمة التي أفاد بها الدائن.

1.4. حسابات الميزانية:

- **حسابات الأصول:** باعتبار أن الأصول تعبر عن الاستخدامات، فهي ذات طبيعة مدينة، فتتزايد في الجانب المدين وتتناقص في الجانب الدائن.
- **حسابات الخصوم:** تعبر حسابات الخصوم عن مصادر التمويل، فهي حسابات دائنة تتزايد في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين.

2.4. حسابات التسيير:

- **حسابات المصاريف:** تأخذ المصاريف نفس حركة الأصول، فتزيد في الجانب المدين وتنقص في الجانب الدائن.
- **حسابات الإيرادات (النواتج):** تتبع الإيرادات نفس حركة الخصوم، فتزيد في الجانب الدائن وتنقص في الجانب المدين.

ويمكن تلخيص قاعدة سير الحسابات كما يلي:

حسابات الميزانية

مدين	حسابات الخصوم	دائن
	-	+

مدين	حسابات الأصول	دائن
	+	-

مثال:

الحيازة على معدات نقل قيمتها 100000 دج بشيك بنكي.

م	ح/218: معدات نقل	د	م	ح/512: بنك	د
	100000		100000		
	+		-		

الحساب	نوعه	زيادة	نقصان	الحركة
معدات نقل	أصل	+		مدين
بنك	أصل		-	دائن

حسابات التسيير

حسابات الإيرادات		حسابات المصاريف	
+	-	-	+

مثال: تسديد مصاريف الإشهار قيمتها 15000 دج نقداً.

م	ح/623: إشهار	د	م	ح/53: صندوق	د
	15000		15000		
	+		-		

الحساب	نوعه	زيادة	نقصان	الحركة
إشهار	مصروف	+		مدين
صندوق	أصل		-	دائن

5. حساب الرصيد:

يعبر الرصيد عن الفرق بين مجموع مبالغ الطرف المدين ومجموع مبالغ الطرف الدائن، حيث:

- إذا كان مجموع الطرف المدين أكبر من مجموع الطرف الدائن، فالرصيد مدين يوضع في الطرف الأصغر (الدائن) من أجل تحقيق التوازن، ويأخذ حركة الطرف الأكبر (المدين).

- إذا كان مجموع الطرف المدين أصغر من مجموع الطرف الدائن، فالرصيد دائن يوضع في الطرف الأصغر (المدين) من أجل تحقيق التوازن، ويأخذ حركة الطرف الأكبر (الدائن).
- إذا كان مجموع الطرف المدين يساوي مجموع الطرف الدائن، فالرصيد معدوم، ونقول أن الحساب مرصود.

ملاحظة: أول خطوة ينبغي القيام بها عند فتح الحسابات هي تسجيل أرصدة أول مدة للحسابات.

أمثلة: إليك الحسابات التالية والمطلوب منك حساب أرصدها:

حساب البنك بعد الترسيد	
------------------------	--

د	م
150000	200000
115000	15000
	50000
265000	265000

حساب البنك قبل الترسيد	
------------------------	--

د	م
150000	200000
	رصيد أول مدة 15000
	50000

حساب موردو التثبيات بعد الترسيد	
---------------------------------	--

د	م
50000	70000
150000	100000
120000	150000
320000	320000

حساب موردو التثبيات قبل الترسيد	
---------------------------------	--

د	م
50000	70000
150000	100000
120000	

سلسلة تمارين محلولة حول الحساب

التمرين الأول:

إليك العمليات التالية والمطلوب منك تسجيلها في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ:

1. شراء أراضي بقيمة 150000 دج بشيك بنكي.
2. الحيازة على معدات صناعية بقيمة 250000 دج على الحساب.
3. تسديد مورد التثبيات 25000 دج بشيك بريدي.
4. الحصول على قرض بنكي قيمته 500000 دج من بنك الفلاحة والتنمية تم وضعه في بنك الشركة.
5. وصول فاتورة الكهرباء والغاز قيمتها 10000 دج.
7. تحصيل مبلغ 15000 دج من الزبائن نقداً.
8. الحيازة على مباني قيمتها 800000 دج، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

ملاحظة: العمليات مستقلة عن بعضها.

التمرين الثاني:

خلال شهر جوان 2020 قام المحاسب بإعداد دفتر الأستاذ لحساب موردو التثبيات وقد ارتكب بعض الأخطاء والمطلوب منك تصحيحها :

مدین	ح/404: موردو التثبيات	دائن
20/06/01 رصيد أول مدة 50000	06/05 تسديد ديون موردو المخزونات 20000	
2020/06/03 الحيازة على معدات نقل على الحساب .120000	06/10 الحيازة على أغلفة متداولة تكلفتها 25000 دج على الحساب.	
06/15 تسديد ديون موردو التثبيات 30000 بشيك بنكي.	06/31 رصيد مدین 155000	
المجموع 200000	المجموع 200000	

التمرين الثالث:

إليك الأرصدة الافتتاحية لمؤسسة بتاريخ 2019/1/2 : أراضي 500000، مبانى 400000 دج، معدات وأدوات 300000 دج، معدات نقل 180000 دج، مواد أولية 150000 دج، زبائن 40000 دج، بنك 250000 دج، ح ج ب 200000 دج، صندوق 80000 دج، قروض بنكية 150000 دج، موردو التثبيات 50000 دج، موردو المخزونات 25000 دج.

خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1/5/ تمويل البنك بمبلغ 20000 دج عن طريق الصندوق.

1/10/ الحيازة على معدات صناعية بمبلغ 150000 دج، على الحساب.

1/15/ تسديد 70000 دج من ديون موردو التثبيات بشيك بنكي.

1/20/ تسديد مبلغ 100000 دج من القروض البنكي بشيك بنكي.

1/25/ تحصيل مبلغ 20000 دج من الزبائن نقدا.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ وحساب أرصدها.

ملاحظة: العمليات غير مستقلة عن بعضها.

الحل:

1.

م	ح/211: أراضي	د
150000		
م	ح/512: بنوك ح ج د	د
	150000	

2.

م	ح/215: معدات ص	د
250000		
م	ح/404: موردو التثبيات	د
	250000	

.3

م	ح/517: ح ج ب د
25000	

م	ح/404: موردو التثبيات د
25000	

.4

م	ح/512: بنوك ح ج د
500000	

م	ح/164: اقتراضات د
500000	

.5

م	ح/401: موردو المخزونات د
10000	

م	ح/607: مشتريات غ مخزنة د
10000	

.7

م	ح/53: صندوق د
15000	

م	ح/411: زبائن د
15000	

.8

م	ح/512: بنوك
400000	

م	ح/404: موردو التثبيات د
400000	

م	ح/213: مباني د
800000	

التمرين الثاني:

مدین	ح/404: موردو التثبیتات	دائن
06/15 تسدید دیون موردو التثبیتات 30000 بشیک بنکی.	06/01 رصید أول مدة 50000	
	06/03 الحیازة علی معدات نقل علی الحساب	
	120000	
06/31 رصید آخر مدة 165000 رصید دائن	06/10 الحیازة علی أغلفة متداولة تكلفتها 25000 ج	
	علی الحساب.	
المجموع 195000		المجموع 195000

التمرین الثالث:

م	ح/53	د
80000	20000	
20000	80000	
		م
100000	100000	

م	ح/512	د
250000	70000	
20000	100000	
	100000	
		م
270000	270000	

م	ح/215	د
300000		
150000	450000	
		م
450000	450000	

م	ح/404	د
70000	50000	
130000	150000	
		م
200000	200000	

م	ح/164	د
100000	150000	
50000		
		م
150000	150000	

م	ح/411	د
40000	20000	
	20000	
		م
40000	40000	

ثانيا. دفتر اليومية:

1. تعريف دفتر اليومية: هو دفتر قانوني تلزم المؤسسة بامساكه، حيث تسجل فيه جميع العمليات المالية

التي تحدث في المؤسسة، بوضوح ومرتببة ترتيبيا تاريخيا، يوما بيوم طبقا للمبادئ المحاسبية¹.

يتم تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية بعد تحديد الأطراف المتأثرة في ما يعرف بقيد اليومية بالاعتماد على مبدأ القيد المزدوج، حيث يسجل الطرف المدين مسبقا بحرف "من" والطرف الدائن مسبقا بحرف إلى، ويكتب المبلغ المتداول بين الطرفين، وتاريخ حدوث العملية بالإضافة "إلى" شرح مختصر للعملية.²

تتعدد أشكال دفتر اليومية ، حيث تكتفي المؤسسات الصغيرة التي تقوم بعمليات محدودة نسبيا بتسجيل مجملها في اليومية العامة، أما المؤسسات الكبيرة فتفضل جميع العمليات المتكررة (المبيعات، المشتريات، النقديات) طبقا لنوعها وتخصيص دفتر يومية خاصة لكل منها، أما القيود غير المتكررة فتسجل مباشرة في دفتر اليومية العامة³.

لقد حدد القانون التجاري شروط مسك دفتر اليومية والتي تتمثل فيما يلي:

- عدم الشطب فيه أو تمزيقه أو ترك فراغات أو الكتابة على الهوامش.
- جمع مبالغ الصفحات وتسجيلها أسفل الصفحة المنتهية ونقلها إلى بداية الصفحة الموالية.

2. شكل دفتر اليومية: تأخذ اليومية الشكل التالي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
البيان (شرح مختصر للعملية)				

3. أنواع القيود المحاسبية: هناك نوعين من القيود المحاسبية:

- القيد البسيط: هو القيد الذي يتضمن حسابا واحدا في كلا طرفيه.
- القيد المركب: هو القيد الذي يتضمن في أحد طرفيه أو كلاهما حسابين أو أكثر.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص68.

² المرجع السابق.

³ المرجع السابق، ص69.

ملاحظة: ينبغي ترحيل الأرصدة الافتتاحية للميزانية إلى دفتر اليومية قبل البدء في تسجيل العمليات المالية، وهو ما يعرف بال قيد الافتتاحي أو إثبات أرصدة الميزانية الافتتاحية.

مثال: إليك العمليات التالية والمطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية:

2020/01/05 تم الحيازة على معدات نقل بقيمة 250000 دج تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

2020/01/15 تم تسديد ديون موردو التثبيات 25000 دج، بشيك بنكي.

01/20 تم تحصيل مبلغ 20000 دج من الزبائن نقداً.

01/25 الحصول على قرض بنكي بقيمة 75000 دج ووضعه في بنك الشركة.

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
125000 125000	250000	2020/01/05		218
		د/معدات نقل		
		د/موردو التثبيات	404	
		د/ بنوك حسابات جارية	512	
		الحيازة على معدات نقل		
25000	25000	2020/01/15		404
		د/موردو التثبيات		
		د/ بنوك حسابات جارية	512	
		تسديد ديون موردو التثبيات		
20000	20000	2020/01/20		53
		د/صندوق		
		د/زبائن	411	
		تحصيل مبلغ 20000 من الزبائن		
75000	75000	2020/01/25		512
		د/بنوك حسابات جارية		
		د/ اقتراضات	164	
		الحصول على قرض بنكي		

ثالثا. الدورة المحاسبية:

1. مفهوم الدورة المحاسبية:

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

2. مقومات الدورة المحاسبية:

أ.المستندات القانونية:

تقوم كل مؤسسة خلال الدورة المحاسبية بعمليات متنوعة مرتبطة بنشاطها الاستغلالي، والتي تتمثل في عمليات البيع والشراء وتقديم الخدمات، ودفع المستحقات، وتسديد المصاريف وتحصيل الإيرادات، حيث تؤيد تلك العمليات بمستندات قانونية¹، أبرزها²:

- فواتير الشراء الواردة من وإلى الموردين.
- فواتير البيع المرسلة إلى الزبائن.
- مستندات الشحن والتسليم.
- مستندات التسديد والتحصيل، كالوصلات والحوالات البريدية.
- مستندات أخرى مثل العقد التجاري، فواتير الحسم والخصم، عقود التأمين.

ب. الدفاتر المحاسبية:

- **دفتر اليومية:** يعتبر من الدفاتر الإجبارية التي فرضها القانون على كل المؤسسات الجزائرية دون استثناء، حيث يستعمل كأداة إثبات عند أي نزاع في المحكمة بين المؤسسة وعملائها³.
- **دفتر الأستاذ:** هو مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة، يستخدم كأداة لتلخيص وتبويب العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية، كما يعتبر مصدر هام للمعلومات الإدارية مثل إجمالي المبيعات خلال الدورة ورصيد الصندوق أو البنك في نهاية الدورة، وهو يعتبر السجل الرئيسي

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 65

² المرجع السابق، ص 65-66.

³ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

لمجمل الحسابات التي لخصت فيها مختلف العمليات المالية في صورتها النهائية عن طريق ترحيلها من دفتر اليومية.¹

• **دفتر الجرد:** يجب أن تخضع أصول وخصوم المؤسسة للجرد من حيث الكمية والقيمة، على الأقل مرة كل سنة، على أساس الفحص المادي و/ أو إحصاء وثائق الإثبات.

يجب أن تحتفظ المؤسسات بالدفاتر المحاسبية والمستندات القانونية، لمدة 10 سنوات.²

• **ميزان المراجعة:** أداة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل والترصيد، كما يعتبر أداة للرقابة حيث يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، وهو يحتوي على جميع الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ (من الصنف 1 إلى الصنف 07)، وينبغي التأكد من خلال ميزان المراجعة من أن المجاميع المدينة تساوي المجاميع الدائنة، وأن الأرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة، ويأخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

الأرصدة		المجاميع		إسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
					1xx
					2xx
					3xx
				
				
					7xx
				المجموع	

يتم إعداد ميزان المراجعة على مرحلتين:³

- **ميزان المراجعة قبل الجرد:** يتم إعداده بمجرد الانتهاء من الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

- **ميزان المراجعة بعد الجرد:** يتم إعداده بعد إجراء قيود التسوية وتصحيح القيود الخاطئة، وتسوية فروق الجرد، ويتم الاعتماد عليه في إعداد الميزانية الختامية.

* إن توفر شروط المساواة المذكورة سابقا، لا تعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص73.

² Ali Tazdait, Maitrise Du Système Comptable Financier, EDITION ACG, 2009, p31.

³ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص36.

تمارين محلولة حول دفتر اليومية والدورة المحاسبية

التمرين الأول:

إليك العمليات التالية والمطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية:

1. شراء شاحنة بمبلغ 550000 دج، تم بنفس التاريخ تسديد 20% من ثمنها بشيك بنكي.
2. تم الحصول على قرض بنكي من بنك البركة بقيمة 700000 دج نقدا.
3. وصلت للمؤسسة فاتورتي الكهرباء والغاز وفاتورة الهاتف، حيث قدر مبلغ الفاتورتين ب 20000 دج و 15000 دج على التوالي.
4. الحيازة على أثاث لتجهيز المكاتب بقيمة 50000 دج.
5. تم تسديد الجزء المتبقي من المستحقات المترتبة على عانتها اتجاه مورد العملية 1 نصف المبلغ نقدا والباقي بشيك بنكي.
6. تم تحصيل مبلغ 25000 دج من الزبائن عن طريق شيك بريدي.

التمرين الثاني:

بتاريخ 2018/10/02: تأسست مؤسسة بالعناصر التالية: معدات وأدوات 150000 دج، زبائن 90000 دج، بنك 900000 دج، ح ج ب 300000 دج، أراضي 300000 دج، مباني 450000 دج، موردو التثبيات 210000 دج، بضائع 120000 دج، موردو المخزونات 90000 دج، اقتراضات 60000 دج.

خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 10/03 / الحيازة على مباني قيمتها 150000 دج بشيك بنكي.
- 10/08 / تسديد نصف ديون موردو المخزونات بشيك بنكي.
- 10/12 / الحصول على قرض بنكي بمبلغ 250000 دج تم وضعه في بنك المؤسسة.
- 11/03 / تحصلت المؤسسة على إيرادات مالية بمبلغ 50000 دج بشيك بنكي.
- 11/15 / الحيازة على معدات نقل 300000 دج على الحساب.

11 / 18 / سدد الزبائن نصف ما عليهم بشيك بريدي.

12/10 / سددت المؤسسة مصاريف الإيجار 40000، بشيك بنكي.

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الافتتاحية.

2. تسجيل العمليات بدفتر اليومية.

3. إعداد الميزانية الختامية (مع اعداد الدفاتر المحاسبية اللازمة).

الحل:

التمرين الأول:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
550000	550000	1		
		د/ معدات نقل د/ موردو التثبيات الحيازة على معدات نقل	404	2181
110000	110000	د/ موردو التثبيات د/ بنوك حسابات جارية تسديد 10 % من قيمة الشاحنة	512	404
700000	700000	2		
		د/ صندوق د/ اقتراضات الحصول على قرض بنكي	164	53
35000	20000	3		607
	15000	د/ مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات د مصاريف البريد والمواصلات د/ موردو المخزونات وصول فاتورتي الكهرباء والهاتف	401	626
50000	50000	4		
		د/ معدات مكتب د/ موردو التثبيات الحيازة على معدات مكتب	404	2182

225000 225000	450000	5	512 53	404
		د/ موردو التثبيات		
		د/ بنوك حسابات جارية د/ صندوق تسديد ديون موردو المخزونات للعملية 1		
25000	25000	6	411	517
		د/ حساب جاري بريدي د/ زبائن تحصيل مبلغ من الزبائن بشيك بريدي		

التمرين الثاني:

1. إعداد الميزانية الافتتاحية:

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
1950000	رؤوس الأموال الخاصة	300000 450000	أصول غير جارية
	رأس المال		أراضي بنايات
1950000	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	150000	معدات وأدوات صناعية
60000	خصوم غير جارية		
	اقتراضات		
60000	مجموع الخصوم غير الجارية	900000	مجموع الأصول غير الجارية
90000	خصوم جارية	120000 90000 900000 300000	أصول جارية
210000	موردو المخزونات		بضائع
	موردو التثبيات		زبائن
			بنك ح ج ب
300000	مجموع الخصوم الجارية	1410000	مجموع الأصول الجارية
2310000	المجموع العام للخصوم	2310000	المجموع العام للأصول

2. تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2018/10/02		
	300000	د/ أراضي		211
	450000	د/ بناءات		213
	150000	د/ معدات وأدوات صناعية		215
	120000	د/ بضائع		30
	90000	د/ زبائن		411
	900000	د/ بنوك حسابات جارية		512
	300000	د/ حساب جاري بريدي		517
1950000		د/ رأس المال	101	
60000		د/ اقتراضات	164	
90000		د/ موردو المخزونات	401	
210000		د/ موردو التثبيات القيد الافتتاحي	404	
		2018/10/03		
	150000	د/ بناءات		213
150000		د/ بنوك حسابات جارية الحياسة على مباني	512	
		2018/10/08		
	45000	د/ موردو المخزونات		401
45000		د/ بنوك حسابات جارية تسديد ديون موردو المخزونات	512	
		2018/10/12		
	250000	د/ بنوك حسابات جارية		512
250000		د/ اقتراضات الحصول على قرض بنكي	164	
		2018/11/03		
	50000	د/ بنوك حسابات جارية		512
50000		د/ ايرادات مالية الحصول على ايرادات مالية	76	

300000	300000	2018/11/15	404	2181
		د/ معدات نقل د/ موردو التثبيات الحياسة على معدات نقل		
45000	45000	2018/11/08	411	517
		د/ حساب جاري بريدي د/ زيائن تحصيل نصف حقوق الزيائن		
40000	40000	2018/12/10	512	613
		د/ ايجارات د/ بنوك حسابات جارية تسديد مصاريف الإيجار		

3. ترحيل العمليات إلى دفتر الأستاذ:

د	م	ح/211
رم	300000	300000
300000	300000	

د	م	ح/164
60000	رم	310000
250000	رد	310000
310000	310000	

د	م	ح/101
1950000	رم	1950000
1950000	رد	1950000
1950000	1950000	

د	م	ح/30
رم	120000	120000
120000	120000	

د	م	ح/215
رم	150000	150000
150000	150000	

د	م	ح/213
رم	450000	150000
600000	600000	

د	م	ح/411
رم	45000	90000
45000	90000	

د	م	ح/404
210000	رم	510000
300000	رد	510000
510000	510000	

د	م	ح/401
90000	45000	45000
90000	رد	90000

د	م	ح/613
م	40000	
ر		40000
40000	40000	

د	م	ح/517
م	300000	
ر		345000
45000		
345000	345000	

د	م	ح/512
150000	900000	
45000	250000	
40000	50000	
م		965000
1200000	1200000	

د	م	ح/2181
م		
ر		300000
300000	300000	

د	م	ح/76
50000		
	ر	50000
50000	50000	

4. إعداد ميزان المراجعة:

الأرصدة		المجاميع		إسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
1950000	-	1950000	-	رأس المال	101
310000	-	310000	-	اقتراضات	164
-	300000	-	300000	أراضي	211
-	600000	-	600000	بنايات	213
-	150000	-	150000	معدات وأدوات صناعية	215
-	300000	-	300000	معدات نقل	2181
-	120000	-	120000	بضائع	30
45000	-	90000	45000	موردو المخزونات	401
510000	-	510000	-	موردو التثبيات	404
-	45000	45000	90000	زبائن	411
-	965000	235000	1200000	بنك	512
-	345000	-	345000	ح ج ب	517
-	40000	-	40000	إيجارات	613
50000	-	50000	-	إيرادات مالية	76
2865000	2865000	3190000	3190000	المجموع	

5. إعداد الميزانية الختامية:

2018/12/31

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
1950000	رؤوس الأموال الخاصة	300000	أصول غير جارية
10000	رأس المال	600000	أراضي
1960000	نتيجة الدورة (ربح)	150000	بناءات
	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	300000	معدات وأدوات صناعية
	خصوم غير جارية		معدات نقل
310000	اقتراضات		
310000	مجموع الخصوم غير الجارية	1350000	مجموع الأصول غير الجارية
45000	خصوم جارية	120000	أصول جارية
510000	موردو المخزونات	45000	بضائع
	موردو التثبيات	965000	زبائن
		345000	بنك
			ح ج ب
555000	مجموع الخصوم الجارية	1475000	مجموع الأصول الجارية
2825000	المجموع العام للخصوم	2825000	المجموع العام للأصول

6. إعداد حساب النتائج المختصر:

نتيجة الدورة = الإيرادات - المصاريف

2018/12/31	السنة
50000	إيرادات مالية (د/76)
40000	إيجارات (د/613)
10000	نتيجة الدورة ربح (د/12)

المحور الرابع: الصنف الأول رؤوس الأموال الخاصة

تتمثل في القيمة المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، أي فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية¹، وسيتم التركيز على الحسابات التالية:

أولاً. رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها د/10: يتكون هذا الحساب من مجموعة من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الوضع القانوني للمؤسسة.

1. المؤسسة الفردية: وهي المؤسسة التي تعود ملكيتها لشخص وحيد.

1.1. الحساب 101: يمثل هذا الحساب رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال الاستغلال أو الأموال المخصصة، حيث يجب التمييز بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية عند المعالجة المحاسبية، أي يجب أن يتلاءم اسم الحساب 101 مع الوضع القانوني للمؤسسة.²

يستعمل الحساب 101 أموال الاستغلال في حالة المؤسسة الفردية التي تعود ملكيتها لشخص وحيد، والذي يعبر عن رأس مالها، حيث يتضمن جميع المساهمات التي وضعها صاحب المؤسسة تحت تصرف مؤسسته سواء كانت نقدية أم عينية.

يمكن أن يكون هذا الحساب دائماً في الحالات التالية:

- بالحصّة التي يساهم بها صاحب المؤسسة (التاجر) لمؤسسته عند إنشائها.
- الرصيد الدائن لحساب المستغل 108 في نهاية الدورة.
- نتيجة الدورة ربح.

كما يمكن أن يكون مديناً في الحالات التالية:

- الرصيد المدين لحساب المستغل 108.
- نتيجة الدورة خسارة.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره ، ص45.

² المرجع السابق، ص162.

2.1. حساب المستغل:

باعتبار أن المستغل هو المالك الوحيد في المؤسسة، فإن له الحرية التامة في سحب الأصول النقدية أو العينية لاستعمالاته الشخصية أو على العكس التنازل عنها لصالح المؤسسة خلال السنة المالية دون أن تكون له نية تخفيض أو زيادة رأسماله.¹

يستعمل الحساب 108 "المستغل" من أجل تسجيل جميع المعاملات المالية التي تتم بين المؤسسة ومالكها من مسحوبات ومدفوعات.

- **حالة المدفوعات:** عندما يتنازل صاحب المؤسسة عن أصل يملكه لصالحها أو يسدد دين أو فاتورة خاصة بالمؤسسة من حسابه الخاص، يسجل الحساب 108 دائناً يقابله في الجانب المدين حساب الأصل الذي تنازل عنه أو حسابات الديون أو المصاريف التي دفعها.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ تسيّيات		2XX
	xxx	د/ مخزونات		3XX
	xxx	د/ حسابات الغير		4XX
	xxx	د/ حسابات مالية		5XX
	xxx	د/ المصاريف		6XX
xxxxx		د/حساب المستغل حالة المدفوعات	108	

مثال 1: تنازل صاحب مؤسسة فردية عن معدات نقل يملكها قيمتها 100000 دج لصالح المؤسسة.

الحل:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	100000	د/ معدات نقل		2181
100000		د/ حساب المستغل التنازل عن معدات نقل لصالح المؤسسة	108	

مثال 2: قام صاحب مؤسسة فردية بتسديد فاتورة الكهرباء والغاز الخاصة بالمؤسسة قيمتها 5000 دج من أمواله الشخصية.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 163.

الحل:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح م	ر ح م
5000	5000	د/ مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات د/ حساب المستغل تسديد فاتورة كهرباء من الأموال الشخصية	108	607

• حالة المسحوبات:

عندما يقوم صاحب المؤسسة بسحب أصل من أصول المؤسسة للاستعمال الشخصي، يسجل الحساب 108 في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن حسابات الأصول المسحوبة.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح م	ر ح م
	xxx	د/ حساب المستغل		108
xxx		د/ تشييات	2XX	
xxx		د/ مخزونات	3XX	
xxx		د/ حسابات الغير	4XX	
xxx		د/ حسابات مالية	5XX	
		حالة المسحوبات		

مثال: سحب التاجر مواد أولية قيمتها 20000 دج، لاستعمالها لأغراض شخصية

الحل:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح م	ر ح م
20000	20000	د/ حساب المستغل د/ مواد أولية سحب مواد أولية للاستعمال الشخصي	31	108

• في نهاية الدورة يرصد حساب 108 مع الحساب 101، حيث:

- إذا كان رصيد الحساب 108 دائناً، يجعل مديناً يقابله في الجانب الدائن الحساب 101.
- إذا كان رصيد الحساب 108 مديناً، يجعل دائناً يقابله في الجانب المدين الحساب 101.

2. الشركات التجارية:

تعتبر الشركة التجارية كائن قانوني مستقل عن جميع الشركاء، كما تتمتع بالشخصية المعنوية من تاريخ قيدها في السجل التجاري. تصنف الشركات التجارية في القانون التجاري الجزائري إلى شركات أشخاص وشركات أموال. سيتم التركيز على الحسابات الخاصة بتسجيل قيود تأسيس الشركات التجارية.

1.2. الحساب 101 رأس المال الاجتماعي: يعبر عن رأس المال الظاهر في العقد التأسيسي للشركة والذي يمثل القيمة الاسمية للأسهم (المساهمات) التي يقدمها الشركاء عند تأسيس الشركة التجارية.

2.2. الحساب 456: الشركاء، عمليات على رأس المال

تتم متابعة حقوق الشركة على الشركاء من خلال الحساب 456 " الشركاء - العمليات على رأس المال" الذي يمكن من خلاله تسجيل المساهمات التي يقدمها الشركاء للشركة، وهو ينقسم إلى:

45611: الشركاء - العمليات على رأس المال / مساهمات عينية

45615: الشركاء - العمليات على رأس المال / مساهمات نقدية

3.2. التسجيل المحاسبي لعمليات تأسيس شركة تجارية:

تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركة التجارية باختلاف الشكل القانوني للشركة، وسيتم التركيز على التسجيل المحاسبي لعمليات تأسيس الشركات ذات مسؤولية محدودة وشركات المساهمة.

أ. الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص، ولا ينبغي أن يقل رأسمالها عن 100000 دج، حيث ينقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية لا تقل عن 1000 دج، كما أن عدد الشركاء لا يجب أن يقل عن شريكين، ولا يتجاوز 20 شريك.¹

¹ أمينة بوثلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، ص58.

➤ **التسجيل المحاسبي لعمليات تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة (الاكتتاب الكلي):**

يتم الاكتتاب في رأس مال الشركة بجميع الحصص، أي يجب تقديم قيمة الحصص النقدية والعينية كاملة عند الاكتتاب، وفي هذه الحالة يمر التسجيل المحاسبي لتأسيس الشركة بمرحلتين:

- **الوعد بالمساهمة (الوعد بالدفع):** تسجل المساهمات النقدية والعينية في الجانب المدين، يقابلها في الجانب الدائن حساب 101 رأس المال الاجتماعي.

المبلغ	المبلغ	البيان	رح د	رح م
	xxx	د/ مساهمات عينية		45611
	xxx	د/ مساهمات نقدية		45615
xxx		د/ رأس المال الاجتماعي الوعد بالمساهمة	101	

• **تنفيذ الوعد:**

عند دفع قيمة المساهمات النقدية والعينية تسجل العناصر النقدية والعينية في الحسابات الخاصة بها في الجانب المدين، يقابلها في الجانب الدائن الحساب 456.

المبلغ	المبلغ	البيان	رح د	رح م
		د/ تثبيات		2XX
		د/ المخزونات		3XX
		د/ حسابات الغير		4XX
		د/ حسابات مالية		5XX
		د/ مساهمات عينية	45611	
		د/ مساهمات نقدية	45615	
		تنفيذ الوعد		

ب. **شركات المساهمة:**

هي شركة مكونة من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ولا يمكن أن يقل عددهم عن 7 شركاء. ينقسم رأسمال الشركة إلى حصص متساوية تسمى أسهم، حيث لا ينبغي أن يقل عن مليون دينار في حالة عدم اللجوء للادخار العيني، 5 ملايين دينار في حالة اللجوء للادخار العيني.¹

¹ أمينة بوثلجة، مرجع سبق ذكره، ص74.

➤ التسجيل المحاسبي لعمليات تأسيس شركات المساهمة (الاكتتاب الجزئي):

يتم الاكتتاب بمجمل رأس مال الشركة، في حين تكون المساهمات النقدية مطلوبة جزئياً، أي ينبغي دفع 25% على الأقل من المساهمات النقدية عند الاكتتاب، ويتم الوفاء بقيمة المساهمة النقدية مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة في أجل لا يمكن أن يتجاوز 5 سنوات ابتداء من تاريخ القيد في السجل التجاري، أما المساهمات العينية فينبغي أن تدفع بكامل قيمتها عند الاكتتاب.¹

يمكن أن نميز بين نوعين من الحقوق التي تنشأ لشركات المساهمة اتجاه المساهمين نتيجة لعمليات الاكتتاب²:

✓ حقوق مستحقة في الحال تتمثل في:

- قيمة المساهمات العينية التي يجب أن تدفع حالاً وتسجل في الحساب 45611.

- 25% من قيمة المساهمات النقدية واجبة الدفع عند الاكتتاب وتسجل في 45615.

✓ حقوق غير مستحقة في الحال التي تأجل طلب قيمتها تتمثل في: 75% من قيمة المساهمات النقدية التي تأجل طلبها بعد الاكتتاب، والتي يبقى المساهمون ملتزمون بدفعها، تسجل في الحساب 109 " رأس مال مكتتب غير مستعان به ".

يمر التسجيل المحاسبي لتأسيس شركة المساهمة بالمراحل التالية:

- **الوعد بالمساهمة:** تسجل المساهمات النقدية المطلوبة 45615 والمساهمات العينية 45611، وكذلك المساهمات غير المطلوبة عند الاكتتاب 109 في الجانب المدين، يقابلها في الجانب الدائن رأس المال الاجتماعي.

ح م	ح د	البيان	المبلغ	المبلغ
45611		ح/ مساهمات عينية	XXX	
45615		ح/ مساهمات نقدية	XXX	
109		ح/ رأس المال مكتتب غير مطلوب	XXX	
	101	ح/ رأس المال الاجتماعي الوعد بالمساهمة		XXXX

¹ مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010، ص10.

² المرجع السابق، ص10.

• تنفيذ الوعد:

عند دفع قيمة المساهمات النقدية والعينية تجعل الحسابات الخاصة بها في الجانب المدين، يقابلها في الجانب الدائن الحساب 456.

المبلغ	المبلغ	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ تثبيات		2XX
	XXX	د/ المخزونات		3XX
	XXX	د/ حسابات الغير		4XX
	XXX	د/ حسابات مالية		5XX
XXX		د/ مساهمات عينية	45611	
		د/ مساهمات نقدية	45615	
		تنفيذ الوعد		

• طلب المساهمات المؤجلة:

يجعل حساب المساهمات النقدية 45611 مدينا يقابله في الجانب الدائن الحساب 109

المبلغ	المبلغ	البيان	ر ح د	ر ح م
XXX	XXX	د/ مساهمات نقدية		45615
		د/ رأس المال مكتتب غير مستعان به	109	
		طلب المساهمات المؤجلة		

• تسديد قيمة المساهمات:

يجعل حساب البنك مدينا يقابله في الجانب الدائن الحساب 45615 .

المبلغ	المبلغ	البيان	ر ح د	ر ح م
XXXX	XXXX	د/ بنك		512
		د/ مساهمات نقدية	45615	
		تسديد قيمة المساهمات		

3. الاحتياطات: تمثل الاحتياطات جزءا من الأرباح غير الموزعة، والتي تحتفظ بها المؤسسة دون أن تدمج ضمن رأس المال الاجتماعي.¹ ويضم حساب الاحتياطات، كل من الاحتياطات القانونية والتعاقدية والتنظيمية.

• التسجيل المحاسبي للاحتياطات:

يمكن لحساب الاحتياطات أن يكون مدينا أو دائنا حسب الحالات التالية:²

- يجعل حساب الاحتياطات دائنا عند تخصيص الأرباح بالمبالغ المخصصة للاحتياطات القانونية التعاقدية والتنظيمية.

- يجعل هذا الحساب مدينا عند استعمال الاحتياطات إما بإضافتها إلى رأس المال أو توزيعها على الشركاء أو تغطية الخسائر.

ثانيا. الترحيل من جديد د/11:

يتضمن هذا الحساب أرباح سنوات سابقة تم تأجيل تخصيصها إلى سنوات لاحقة، أو خسائر تم تحديدها خلال سنوات سابقة لم يتم تغطيتها عن طريق الاقتطاع من الأرباح أو الاحتياطات أو رأس المال.³

يرتبط السير المحاسبي لهذا الحساب بقرارات الجمعية العامة للشركة حول تخصيص الأرباح، أو تغطية الخسائر المحققة خلال السنة السابقة، حيث يتفرع إلى⁴:

- الحساب 110 ترحيل من جديد: أرباح يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن أرباح السنة الماضية التي لم يتم تخصيصها.

- الحساب 119 ترحيل من جديد خسائر: يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين الخسائر التي تم تسجيلها في السنة الماضية والتي لم يتم تغطيتها.

¹ Ali Tazdait, op.cit, p147.

² Ali tazdait,op.cit p148.

³ Ibid , p156.

⁴ مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 16.

ثالثاً. نتيجة السنة المالية د/12:

تعرف النتيجة على أنها الفرق بين إيرادات ومصاريف السنة المالية، حيث تكون النتيجة المحققة:

- ربحاً إذا كانت الإيرادات أكبر من المصاريف، وتسجل في الجانب الدائن للحساب 120.

- خسارة إذا كانت الإيرادات أقل من المصاريف، وتسجل في الجانب المدين للحساب 129.

يتم تحويل رصيد حساب النتيجة في المؤسسة الفردية إلى الحساب 101 في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة تحقيقه أما الشركات التجارية، فيرصد حساب النتيجة حسب قرارات الجمعية العامة المتعلقة بتخصيص النتيجة في السنة الموالية.¹

¹ عاشور كتوش مرجع سبق ذكره، ص 169.

سلسلة تمارين محلولة حول الأموال الخاصة

التمرين الأول:

بتاريخ 2019/1/15 تأسست مؤسسة فردية بالعناصر التالية: أراضي 100000 دج، مباني 80000 دج، معدات وأدوات 95000 دج، بضائع 25000 دج، بنك 50000 دج، صندوق 50000 دج، موردو المخزونات 20000 دج.

خلال السنة قام صاحب المؤسسة بالعمليات التالية:

1/16 / سحب مبلغ 15000 دج من الصندوق لاستعماله الشخصي.

2/18 / قام بشراء معدات مكتب قيمتها 25000 دج سددها من أمواله الشخصية.

3/20 / دفع فاتورة الكهرباء قيمتها 5000 دج الخاصة بالمؤسسة من أمواله الشخصية.

4/22 / تحصل على قرض بنكي قيمته 50000 دج وضع نصفه في الحساب البنكي للشركة والباقي استعمله لأغراض شخصية.

6/25 / اشترى حاسوب لابنه تكلفته 40000 دج من أمواله الشخصية.

8/28 / دفع التاجر نصف ديون موردو المخزونات من حسابه الخاص، والباقي من الصندوق.

12/30 / سحب التاجر نصف قيمة البضائع الموجودة في المخازن لاستعماله الشخصي.

المطلوب: 1. تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

2. متابعة حركة الحسابين 108 و 101.

التمرين الثاني:

بتاريخ 2019/04/05 أسس شريكين شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال قدره 4000000 دج، مقسمة إلى 4000 سهم حصة السهم الواحد 1000 دج، حيث كانت مساهمة الشريكين كما يلي:

الشريك الأول: مباني 500000 دج، معدات وأدوات 400000 دج، معدات نقل 250000 دج، برمجيات إعلام آلي 50000 دج، مساهمات نقدية 600000 دج.

الشريك الثاني: مواد أولية 200000 دج، مباني 400000 دج، معدات إعلام آلي 200000 دج، كما قدرت المساهمات النقدية ب 1400000 دج.

تم الاتفاق على الاكتتاب بالكامل وتسليم جميع المساهمات.

في 08/04/2019 تم استلام جميع المساهمات العينية.

09/04/2019 تم استلام المساهمات النقدية وإيداعها في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

التمرين الثالث:

بتاريخ 10/01/2020 أسس ثلاث شركاء شركة مساهمة برأس مال قدره 2000000 دج، حصة السهم الواحد 1000 دج، ولقد كانت مساهماتهم كالاتي:

الشريك الأول: مباني 200000 دج، بضائع 50000 دج، مساهمات نقدية 50000 دج أودعها بالكامل.

الشريك الثاني: معدات نقل 280000 دج، أغلفة متداولة 50000 دج، موردو التثبيات 30000 دج، مساهمات نقدية 400000 دج، أودع الحد الأدنى القانوني منها فقط.

الشريك الثالث: معدات وأدوات صناعية 500000 دج، قروض بنكية 100000 دج، مساهمات نقدية 600000 دج، أودع نصفها فقط.

بتاريخ 1/11 تم استلام جميع المساهمات العينة والنقدية المطلوبة.

بتاريخ 25/04 تم استلام نصف المساهمات غير المستعان بها وإيداعها في بنك الشركة.

بتاريخ 30/09 تم استلام باقي المساهمات غير المستعان بها وإيداعها في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

الحل:

التمرين الأول:

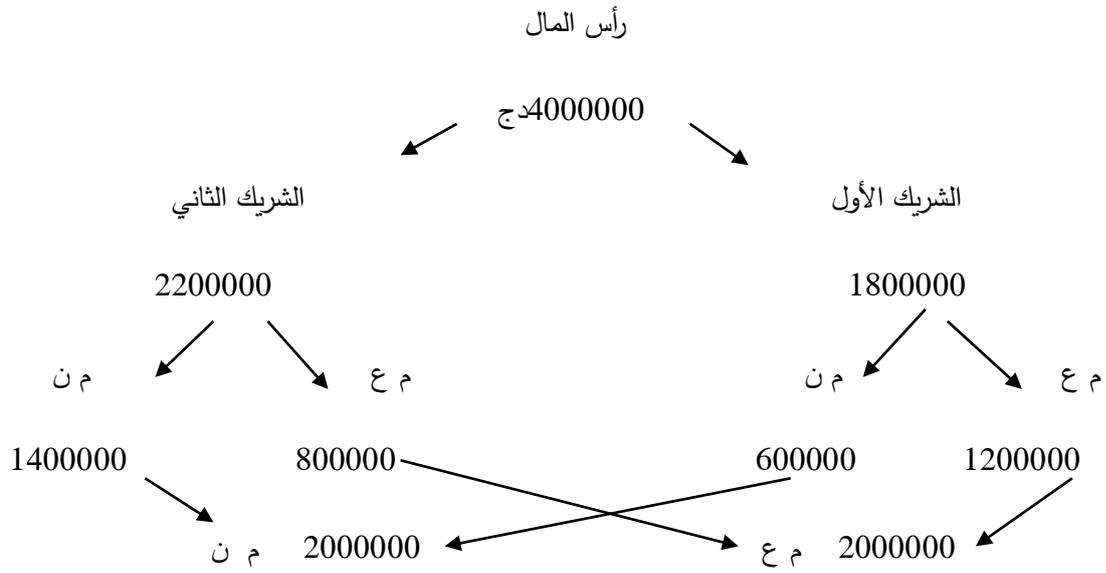
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2019/1/15		
	100000	د/ أراضي		211
	80000	د/ مباني		213
	25000	د/ معدات صناعية		215
	50000	د/ بضائع		30
	50000	د/ بنك		512
		د/ صندوق		53
380000		د/ أموال الاستغلال	101	
20000		د/ موردو المخزونات	401	
		قيد افتتاحي		
		01/16		
	15000	د/ حساب المستغل		108
15000		د/ صندوق	53	
		سحب مبلغ من الصندوق للاستعمال الشخصي		
		2/18		
	25000	د/ البنك		2182
25000		د/ حساب المستغل	108	
		الحياسة على معدات مكتب تم تسديدها عن طريق الأموال الشخصية		
		3/20		
	5000	د/ مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات		607
5000		د/ حساب المستغل	108	
		تسديد فاتورة الكهرباء عن طريق الأموال الشخصية		

50000	25000	4/22	164	512
	25000	د/ بنوك حسابات جارية د/ حساب المستغل د/ اقتراضات الحصول على قرض بنكي تم استعمال نصفه لأغراض شخصية		
		6/25		
		لا تسجل		
10000 10000	20000	8/28	108 53	401
		د/ موردو المخزونات د/ حساب المستغل د/ صندوق تسديد ديون موردو المخزونات		
12500	12500	12/30	30	108
		د/ حساب المستغل د/ بضائع سحب بضائع للاستعمال لشخصي		
12500	12500	12/31	108	101
		د/ أموال الاستغلال د/ حساب المستغل ترصيد حساب 108		

2. متابعة حركة الحسابين 108 و 101:

د	م	د	م
380000	12500	25000	15000
	367500	5000	25000
		10000	12500
380000	380000	12500	
		52500	52500

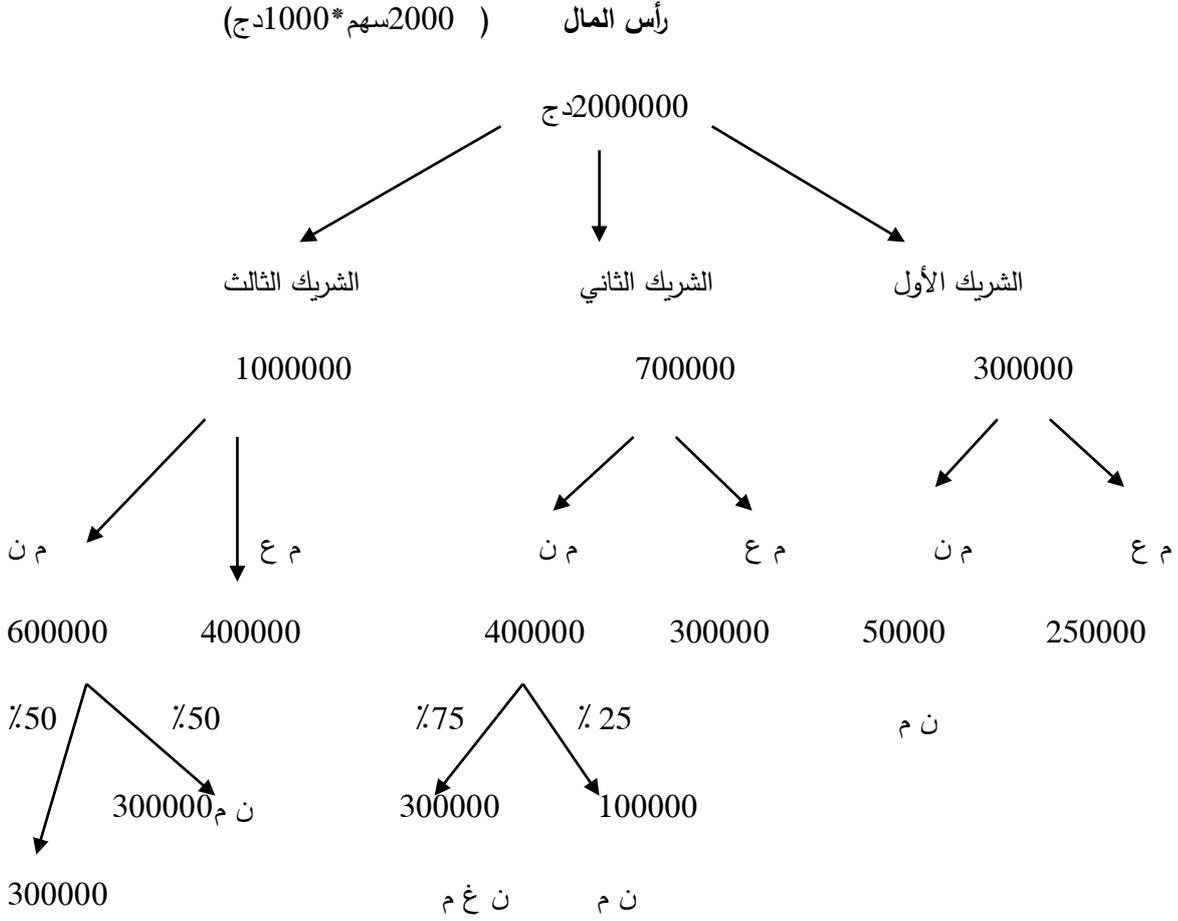
التمرين الثاني:



تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	ر ح د	ر ح م
4000000	2000000 2000000	2019/04/05	101	
		د/ مساهمات عينية		45611
		د/ مساهمات نقدية		45615
		د/ رأس المال الاجتماعي الوعد بالدفع		
2000000	50000 900000 400000 250000 200000 200000	2019/04/08	45611	
		د/ برمجيات الإعلام الآلي		204
		د/ مباني		213
		د/ معدات وأدوات صناعية		215
		د/ معدات نقل		2181
		د/ معدات الإعلام الآلي		2183
		د/ مواد ولوازم		31
		د/ مساهمات عينية استلام المساهمات العينية		
2000000	2000000	2019/04/09	45615	
		د/ بنك د/ مساهمات نقدية استلام المساهمات النقدية وإيداعها في البنك		512

التمرين الثالث:



المساهمات العينية = 250000 + 300000 + 400000 = 950000

المساهمات النقدية المطلوبة = 50000 + 100000 + 30000 = 450000

المساهمات النقدية غير المطلوبة = 300000 + 300000 = 600000

دائن	مدین	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/01/10		
	950000	د/ مساهمات عينية		45611
	450000	د/ مساهمات نقدية		45615
	600000	د/ رأس مال مكتتب غير مطلوب		109
2000000		د/ رأس المال الاجتماعي الوعد بالدفع	101	

		2020/01/11		
	200000	د/ مبانى		213
	500000	د/ معدات وأدوات صناعية		215
	280000	د/ معدات نقل		2181
	50000	د/ أغلفة متداولة		2186
	50000	د/ بضائع		30
950000		د/ مساهمات مالية	45611	
100000		د/ اقتراضات	164	
30000		د/ موردو التثبيات	404	
		استلام المساهمات العينية		
	450000	د/ بنك		512
450000		د/ مساهمات نقدية	45615	
		استلام المساهمات النقدية المطلوبة وإيداعها في البنك		
		2020/04/25		
	300000	د/ مساهمات نقدية		45615
300000		د/ رأس مال مكتتب غير مطلوب	109	
		استلام نصف المساهمات النقدية		
	300000	د/ بنك		512
300000		د/ مساهمات نقدية	45615	
		إيداع المساهمات النقدية في البنك		
		2020/09/30		
	300000	د/ مساهمات نقدية		45615
300000		د/ رأس مال مكتتب غير مستعان به	109	
		استلام الجزء المتبقي من المساهمات النقدية		
	300000	د/ بنك		512
300000		د/ مساهمات نقدية	45615	
		إيداع المساهمات المالية في البنك		

المحور الخامس: الصنف الثاني التثبيات

أولاً. تعريف التثبيات:

التثبيات هي عبارة عن مجموع الأصول المعنوية والعينية (المادية) والمالية التي اشترتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، ليس بغرض بيعها وإنما لاستعمالها في نشاطها بصفة دائمة.

ثانياً. تقييم التثبيات:

- طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيات العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل:
- إذا كان من المحتمل أن تحصل المؤسسة على منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذه التثبيات.
- إذا كان من الممكن تقييم تكلفة التثبيات بصورة صادقة.¹
- تقييم التثبيات إما:
 - بتكلفة الشراء: التي تتضمن سعر الشراء متضمناً الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية غير القابلة للاسترجاع، وكذلك جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل جعل التثبيات في حالة استخدام (يستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية) مطروحاً منه الخصوم والحسوم التجارية.²
 - تكلفة الإنتاج: التي تتضمن جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي يمكن إلحاقها مباشرة بإنتاج ذلك التثبيات.³

• الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرضها الدولة على الاستهلاك النهائي، والمؤسسة ما هي إلا وسيط بين مصلحة الضرائب والمستهلك الأخير، حيث تقوم بدفع الرسم على القيمة المضافة للمورد عند الشراء، كما تحصل الرسم على القيمة المضافة عند البيع، ويعتبر الفرق بين الرسم على القيمة المضافة المحصلة والمدفوعة مبلغ مستحق الدفع لدى مصلحة الضرائب.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² Ali Tazdait op.cit, P204.

³ Ibid, P222.

معدلات الرسم على القيمة المضافة
9% معدل مخفض
19% معدل عادي

يحسب الرسم على القيمة المضافة من تكلفة شراء التثبيت وليس من ثمن شرائه، ويستعمل الحساب 4456 : الدولة الرسوم القابلة للاسترجاع، لتسجيل الرسم على القيمة المضافة في حالة الشراء، حيث يسجل في الجانب المدين.

ثالثا. المعالجة المحاسبية للتثبيتات:

1. المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية:

التثبيتات المعنوية، هي أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة، ومن أمثلة ذلك المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى¹. ويتفرع الحساب الرئيسي (د/20) للتثبيتات المعنوية إلى الحسابات التالية:

الحساب 203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

الحساب 204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

الحساب 205: الامتيازات والحقوق المماثلة للبراءات والرخص والعلامات.

الحساب 207: فارق الاقتناء.

الحساب 208: قيم ثابتة معنوية أخرى.

يتم الحصول على التثبيتات المعنوية إما عن طريق حيازتها أو انجازها داخليا.

1.1. التسجيل المحاسبي لمصاريف البحث والتطوير د/203:

يجب التمييز بين مرحلتي البحث والتطوير عند التسجيل المحاسبي، حيث تسجل جميع نفقات البحث المتكبدة كمصاريف عند حدوثها، باعتبار انها تمثل مرحلة الانطلاق في انجاز التثبيت المعنوي، ومن ثم لا يمكن إثبات وجود منافع اقتصادية مستقبلية خلال هذه المرحلة.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص08.

أما مرحلة التطوير فتعتبر المرحلة الأخيرة من مشروع انجاز تثبيت معنوي، كونها تمكن من الحصول على تثبيت معنوي محدد، مما يؤدي إلى تفعيل هذه النفقات واعتبارها جزءا من تكلفة التثبيت في ظل تحقق مجموعة من الشروط تتلخص فيما يلي¹:

- وجود نية من طرف المؤسسة من أجل انجاز ذلك التثبيت.
- توفر الموارد التقنية والمالية لإتمام المشروع .
- إمكانية تقييم نفقات التطوير بشكل موثوق.

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي، فيجعل الحساب 203 " مصاريف التنمية القابلة للتثبيت " مدينا يقابله في الطرف الدائن حساب 731: إنتاج مثبت للأصول المعنوية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
XXXX	XXXX	د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	
		تفعيل مصاريف التطوير		

2.1. التسجيل المحاسبي لحيازة تثبيت معنوي:

عند الحيازة على تثبيت معنوي تجعل أحد الحسابات الفرعية للحساب 20 مدينة بتكلفة الشراء خارج الرسم يقابلها في الجانب الدائن حساب موردو التثبيتات 404 أو الحسابات المالية 5XX.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	تكلفة الشراء	د/ تثبيتات معنوية		20X
	خارج الرسم	د/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
تكلفة الشراء		د/ موردو التثبيتات	404	
متضمنة		د/ الحسابات المالية	5XX	
الرسم		الحيازة على تثبيت معنوي		

مثال: بتاريخ 2020/02/03 قامت المؤسسة بشراء برنامج إعلام آلي بسعر 10000 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 19٪، على الحساب.

¹ A Kaddouri, op.cit , p153.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/02/03		
	10000	د/ برمجيات الإعلام الآلي		204
	1900	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
11900		د/ موردو التثبيات	404	
		الحياسة على برمجيات الإعلام الآلي		

3.1. التسجيل المحاسبي لانجاز تثبيت معنوي بوسائل المؤسسة الخاصة:

يترتب على انجاز تثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة نشوء مصاريف تسجل حسب طبيعتها في الحسابات الخاصة بها في نفس الفترة، كما يجعل حساب التثبيات الفرعي للحساب 20 مدينا يقابله في الجانب الدائن الحساب 731: إنتاج مثبت للأصول المعنوية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ المصاريف		6xx
xxx		د/ مخزونات	3xx	
xxx		د/ حسابات الغير	4xx	
xxx		د/ حسابات مالية	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
تكلفة الانجاز	تكلفة الانجاز	د/ تثبيات معنوية		20x
		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	
		انجاز تثبيت معنوي بوسائل المؤسسة الخاصة		

مثال: بتاريخ 2020/03/05 قام مهندس المؤسسة بانجاز برنامج خاص بالأجور قيمته 50000 دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/03/05		
	50000	د/ برمجيات الإعلام الآلي		204
50000		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	
		انجاز برنامج أعلام آلي بوسائل المؤسسة الخاصة		

مثال: بتاريخ 2019/10/10 قام مخبر البحث والتطوير التابع للمؤسسة بالتوصل إلى اختراع جديد، وقد تحصلت المؤسسة مقابل ذلك على براءة اختراع قدرت قيمتها ب 1000000دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2019/10/10		
	1000000	د/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		205
1000000		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية الحصول على براءة اختراع بوسائل المؤسسة الخاصة	731	

2. المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية:

التثبيات العينية، هي أصول عينية يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تفوق مدة استعماله السنة المالية،¹ ويتفرع الحساب الرئيسي للتثبيات العينية (د/21) إلى الحسابات التالية:

الحساب 211: أراضي

الحساب 212: عمليات التهيئة للقطع الأرضية

الحساب 213: بنايات

الحساب 215: التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

الحساب 218: تثبيات عينية أخرى، ويندرج ضمن هذا الحساب كل من معدات النقل، ومعدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي وكذا الأغلفة المتداولة، بالإضافة إلى أعمال التركيبات والتجهيزات.

1.2. التسجيل المحاسبي لحيازة تثبيات عيني:

عند الحيازة على تثبيات عيني تجعل أحد الحسابات الفرعية للحساب 21 مدينة بتكلفة الشراء خارج الرسم، يقابلها في الجانب الدائن حساب موردين التثبيات 404 أو الحسابات المالية.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
تكلفة الشراء متضمنة الرسم	تكلفة الشراء خارج الرسم	د/ التثبيات العينية		21X
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو التثبيات	404	
		د/ حسابات مالية	5XX	
		الحيازة على تثبيات معنوي		

مثال:

الحيازة على معدات إعلام آلي قيمتها 50000 دج خارج الرسم، على الحساب.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
59500	50000 9500	د/ معدات إعلام آلي		2181
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو التثبيات	404	
		الحيازة على معدات إعلام آلي		

2.2. التسجيل المحاسبي لانجاز تثبيات عيني بوسائل المؤسسة الخاصة:

يجعل حساب التثبيات العيني الفرعي للحساب 21 مدينا يقابله في الجانب الدائن ح/732 إنتاج مثبت للأصول العينية، وهذا بعد تسجيل جميع المصاريف في الحسابات الخاصة بها.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
XXX XXX XXX	XXX	د/ المصاريف		6XX
		د/ المخزونات	3XX	
		د/ حسابات الغير	4XX	
		د/ حسابات مالية	5XX	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
تكلفة الانجاز	تكلفة الانجاز	د/ تثبيات عينية		21X
		د/ إنتاج مثبت للأصول العينية انجاز تثبيات بوسائل المؤسسة	732	

مثال:

بتاريخ 2020/12/25 قامت المؤسسة بانجاز مبنى إداري بوسائلها الخاصة بتكلفة إجمالية قيمتها 3000000 دج، مقسمة بين مواد أولية 2500000 دج وأجور العمال 500000 دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/12/25		
	2500000	د/ مواد أولية مستهلكة		601
	500000	د/ أعباء العاملين		631
2500000		د/ مخزونات المواد الأولية	31	
500000		د/ العاملون - الأجور المستحقة	421	
		تسجيل المصاريف المتعلقة بالانجاز		
3000000	3000000	د/ بناءات		213
		د/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		انجاز مبنى إداري بوسائل المؤسسة الخاصة		

3. المعالجة المحاسبية للتثبيات الجاري انجازها:

هي تثبيات لم يكتمل انجازها، ومن ثم فهي غير قابلة للاستعمال النهائي، والهدف من تسجيلها محاسبيا هو إبراز قيمة التثبيات غير المكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت عينية أو معنوية.¹

ويتفرع الحساب الرئيسي للتثبيات الجاري انجازها (د/23) إلى:

الحساب 232: التثبيات العينية الجاري انجازها

الحساب 237: التثبيات المعنوية الجاري انجازها

الحساب 238: التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيات

يمكن التمييز بين حالتين من التثبيات الجاري انجازها، فهي إما أن تكون مسندة إلى الغير أو تتولى المؤسسة انجازها بوسائلها الخاصة.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 104.

1.3. التسجيل المحاسبي للتثبيات الجاري انجازها من طرف الغير:

تسجل التثبيات التي لم يكتمل انجازها بجعل أحد الحسابات الفرعية في الجانب المدين مدينا يقابلها في الجانب الدائن حسابات الأطراف التي تتولى الانجاز أو الحسابات المالية في حالة التسديد.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXXX	د/ تثبيات معنوية جاري انجازها		237
XXXX	XXXX	د/ تثبيات عينية جاري انجازها		232
XXXX		د/ موردو التثبيات	404	
		د / الحسابات المالية	5XX	

مثال:

تم انجاز 20% من برنامج معلوماتية تكلفته الإجمالية 50000 دج على الحساب.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	10000	د/تثبيات معنوية جاري انجازها		237
10000		د/ موردو التثبيات	404	
		استلام 20% من تثبيات معنوي		

2.3. التسجيل المحاسبي للتثبيات الجاري انجازها بوسائل المؤسسة الخاصة:

تسجل التثبيات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة ولم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في أحد الحسابات الفرعية لحساب التثبيات الجاري انجازها في الجانب المدين، مقابل الحساب 73 إنتاج مثبت مع تسجيل كافة المصاريف التي تحملتها المؤسسة.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ تثبيات معنوية جاري انجازها		237 أو
xxx	XXX	د/ تثبيات عينية جاري انجازها		232
XXX		د/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	
		د/ إنتاج مثبت للأصول المادية	732	

ملاحظة: عند الانتهاء من انجاز التثبيات معنويا كان أو ماديا يتم ترصيد الحساب 23 مقابل حساب

التثبيات المعني.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
XXXX	XXXX	د/ تثبيبات معنوية	237	20x
		د/ تثبيبات عينية		أو 21x
		د/تثبيبات معنوية جاري انجازها		
		د/تثبيبات عينية جاري انجازها		
		ترصيد حساب التثبيبات الجاري انجازها	أو 232	

مثال:

انفتحت المؤسسة مع مقاول لانجاز مبنى تكلفته 1000000دج، حيث كانت مراحل الانجاز والتسليم كما يلي:

2020/03/01 استلام 40% من المبنى وتم التسديد بشيك بنكي.

06/25 تم استلام 20% من المبنى والتسديد بشيك بنكي.

نتيجة نزاع بين المقاول المؤسسة واصلت المؤسسة انجاز المبنى بوسائلها الخاصة، حيث تم استلام الجزء الأخير من المبنى في 10/30.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
400000	400000	2020/03/01	512	232
		د/ تثبيبات عينية جاري انجازها د/بنوك حسابات جارية استلام 20% من المبنى		
200000	200000	2020/06/25	512	232
		د/ تثبيبات عينية جاري انجازها د/ بنوك حسابات جارية استلام 40% من المبنى		

400000 600000	1000000	2020/10/30	732 232	213
		د/ بناءات د/ إنتاج مثبت للأصول العينية د/ تثبيات عينية جاري انجازها استلام المبنى بوسائل المؤسسة الخاصة		

3.3. المعالجة المحاسبية للتسيقات على التثبيات:

تسجل التسيقات والمبالغ المدفوعة على طلبات التثبيات التي تقدمها المؤسسة للمورد من أجل الحصول بجعله مدينا "على تثبيت معين في حساب 238" التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيات" يقابله في الجانب الدائن الحسابات المالية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
xxx	xxx	د/ التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيات د/ الحسابات المالية إرسال تسيق خاص بالتثبيات للمورد	5xx	238

مثال:

بتاريخ 2020/06/05 قدمت المؤسسة شيك بنكي قيمته 50000 دج، كتسيق لشراء معدات وأدوات صناعية قيمتها 200000 دج.

07/10 استلمت المؤسسة الفاتورة والمعدات المطلوبة في 06/05 حيث لم تسدد قيمة الآلات بعد.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
50000	50000	2020/06/05 د/ التسيقات والحسابات المدفوعة على طلبات التثبيات د/بنوك حسابات جارية إرسال تسيق بشيك بنكي	512	238
50000 188000	200000 38000	2020/07/10 د/ معدات وأدوات د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ التسيقات على التثبيات د/ موردو التثبيات استلام فاتورة المعدات	238 404	215 4456

4. المعالجة المحاسبية للتثبيات المالية:

التثبيات المالية، هي أصول مالية طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة اثني عشر شهرا، ويسمح تصنيف التثبيات المالية ضمن الأصول غير الجارية بتمييز الأسهم المتحصل عليها بهدف توظيفها على المدى الطويل من تلك المتحصل عليها في إطار المعاملات المالية الجارية¹، وهي نوعان:

- المساهمات والحقوق الملحقة بمساهمات.

- التثبيات المالية الأخرى.

1.4. المساهمات والحقوق الملحقة بمساهمات (الحساب 26): يضم هذا الحساب سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها، والتي يسمح امتلاكها بصفة دائمة من ممارسة تأثير على المؤسسات المصدرة لتلك السندات أو الرقابة عليها.²

➤ **الحساب 261 سندات الفروع المنتسبة:** تمثل أسهم الفروع التي يسمح امتلاكها بصفة دائمة من ممارسة تأثير على المؤسسة المصدرة لها أو الرقابة عليها.³

- **حالة شراء سندات المساهمة:**

عند شراء سندات مساهمة مستدعاة بالكامل يجعل الحساب 261 " سندات الفروع المنتسبة " مدينا بتكلفة اقتناء سندات المساهمة يقابله في الطرف الدائن أحد الحسابات المالية.

- **حالة الاستدعاء الجزئي لسندات المساهمة:**

يجعل الحساب 261 " سندات الفروع المنتسبة" مدينا يقابله في الطرف الدائن:

- أحد الحسابات المالية بمبلغ سندات المساهمة المسددة.

- الحساب 269 "عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة"

¹ Ali Tzdait, opcit, p298.

² Idem.

³ Ibid, P303.

مثال: قامت مؤسسة (س) بإصدار أسهم في مؤسسة (ع)، والتي تملك رقابة عليها، حيث اشترت 500 سهم بسعر إصدار 3000 دج للسهم، علما أن الجزء المسدد قدر ب 50٪، بشيك بنكي، أما الجزء المتبقي فسيتم تسديده لاحقا بناء على طلب من المؤسسة.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	1500000	د/سندات الفروع المنتسبة (مؤسسة ع)		261
750000		د/ بنوك حسابات جارية	512	
750000		د/ عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة	269	
		إصدار 500 سهم بسعر 3000 دج للسهم		

عند تسديد الجزء غير المستدعي:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	750000	د/ عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة		269
750000		د/ بنوك حسابات جارية	512	
		تسوية الجزء المتبقي من سندات المساهمة		

• **التنازل على سندات المساهمة:** عند التنازل على سندات المساهمة يسجل الفارق بين سعر بيعها والقيمة المحاسبية الصافية لها كما يلي:

- الجانب المدين للحساب 667 " خسائر صافية عن التنازل على أصول مالية " .

- الجانب الدائن للحساب 767 " أرباح صافية عن التنازل على أصول مالية " .

➤ **الحساب 262 سندات المساهمة الأخرى:** يضم هذا الحساب الحيازة على سندات المساهمة التي لا

تخول الرقابة على المؤسسة المصدرة للأسهم¹.

تسجل عند شرائها بجعل الحساب 262 مدينا بتكلفة الاقتناء يقابله في الطرف الدائن أحد الحسابات المالية.

مثال: اشترت المؤسسة 200 سند مساهمة بسعر 5000 دج للسهم الواحد، الدفع بشيك بنكي .

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 110.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
1000000	1000000	د/سندات المساهمة الأخرى د/ بنوك حسابات جارية الحياسة على 200 سند مساهمة	512	262

2.4. تثبيبات مالية أخرى (الحساب 27): سيتم التطرق إلى الحسابات التالية:

➤ **الحساب 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة لنشاط الحافطة:** وهي السندات غير

سندات المساهمة، والتي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها أو لاستطيع بيعها في الأجل القصير.¹

➤ **الحساب 273: السندات المثبتة لنشاط الحافطة:** يتعلق الأمر بالاستثمار في محفظة سندات قصد

الحصول في الأمد القصير أو الطويل على مردودية مرضية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسة

المحتجزة لتلك السندات.²

• عند شراء سندات التوظيف يجعل الحساب 273 مدينا بتكلفة الشراء، يقابله في الطرف الدائن أحد الحسابات المالية.

مثال: اشترت المؤسسة 1500 سند توظيف بسعر 1800 دج للسند، وهذا في إطار تكوين حافطة سندات، الدفع تم عن طرق الصندوق.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
2700000	2700000	د/ سندات التوظيف د/ بنوك حسابات جارية الحياسة على 1500 سند توظيف	512	273

➤ **التنازل على التثبيبات المالية الأخرى (د/271، د/272، د/273):**

عند التنازل عن السندات المثبتة، فإن فوائض القيمة أو نواقص القيمة تسجل كإيرادات أو مصاريف حسب الحالة، في الحسابين 767 " أرباح صافية عن التنازل على أصول مالية" و 667 " خسائر صافية عن التنازل على أصول مالية" على التوالي:

¹ Ali Tzdait, opcit, p317.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص110.

مثال: بتاريخ 2020/07/2 تم الحيابة على 1000 سند توظيف بسعر 1200 دج للسند الواحد في إطار تكوين حافظة سندات، التسديد بشيك بنكي.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
1200000	1200000	2020/7/2 د/ سندات التوظيف د/ بنوك حسابات جارية الحيابة على 1000 سند توظيف	512	273

في 2020/12/1 تم التنازل عن نصف سندات التوظيف السابقة بسعر 1500 دج للسند الواحد، نقدا.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
600000 150000	750000	2020/12/1 د/ صندوق د/ سندات التوظيف د/ الأرباح الصافية عن التنازل على أصول مالية التنازل على 500 سند توظيف	273 767	53

سلسلة تمارين محلولة حول التثبيتات

التمرين الأول:

إليك العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات خلال الثلاثي الأخير من سنة 2021:

2021/10/05 أرسلت شيك بنكي قيمته 100000 دج كتسبيق لشراء معدات وأدوات صناعية قيمتها 550000 دج.

2021/10/10 شراء مبنى قيمته 1000000 دج بشيك بنكي.

2021/11/02 الحيازة على علامة تجارية 200000 دج بشيك بريدي.

2021/11/5 وصول الفاتورة والمعدات الخاصة بالعملية 10/05 كما تحملت المؤسسة مصاريف التركيب 20000 دج، تكلفة الآلة لم تسدد بعد.

2021/11/15 الحيازة على أغلفة متداولة بسعر 85000 دج، التسديد لأجل.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية

الرسم على القيمة المضافة 19%.

التمرين الثاني:

قامت مؤسسة الريان خلال سنة 2020 بالعمليات التالية:

1/2 إرسال طلبية للمورد لشراء معدات إعلام آلي قيمتها 200000 دج.

1/8 الحيازة على قطعة أرض بمبلغ 1000000 دج تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي نقدا.

2/10 قامت المؤسسة بانجاز مطعم للعمال بوسائلها الخاصة بتكلفة إجمالية قيمتها 2000000 دج، مقسمة بين مواد أولية 1600000 دج وأجور العمال 400000 دج.

2/12 وصول معدات الإعلام الآلي المطلوبة في 01/02، تم تسديد نصف قيمتها نقدا.

2/15 الحيازة على 1200 سند توظيف بسعر 2000 دج للسند الواحد بهدف تكوين حافظة سندات التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية، الرسم على القيمة المضافة 19%.

التمرين الثالث:

قامت إحدى المؤسسات بالعمليات التالية المتعلقة بانجاز مبنى إداري تكلفته الإجمالية 2000000 دج وهذا خلال سنة 2019 حيث:

دفعت بتاريخ 2019/4/10 تسبقا نسبته 10 % من تكلفة المبنى لصالح المقاول المسؤول المشروع.

2019/8/15 استلمت المؤسسة الجزء الأول من المبنى، والتي بلغت قيمته 1200000 دج تم تسديده بشيك بنكي.

2019/12/20 استلمت المؤسسة الجزء الثاني والأخير من المبنى، حيث تم تسديده بشيك بنكي.

الحل:

التمرين الأول:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
100000	100000	2021/10/05	512	238
		د/ تسبيقات على التثبيات د/ بنوك حسابات جارية إرسال تسبيق للمورد		
1000000	1000000	2021/10/10	512	213
		د/ بناءات د/ بنوك حسابات جارية الحياسة على مبنى		
238000	200000	2021/11/02	517	205
	38000	د/ البراءات الرخص العلامات التجارية د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ ح ج ب الحياسة على علامة تجارية		4456
678300	570000	2021/11/05	404	215
	108300	د/ معدات وأدوات صناعية د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو التثبيات الحياسة على معدات صناعية		4456

101150	85000	2021/11/15	404	2186
	16150	د/ أغلفة متداولة د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو التثبيتات الحياسة على أغلفة متداولة		4456

التمرين الثاني:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/10/05 الطبية لا تسجل		
500000 500000	1000000	2020/01/08 د/ أراضي د/ بنوك حسابات جارية د/ الصندوق الحياسة على أراضي	512 53	211
1600000 400000	1600000 400000	2020/02/10 د/ مواد أولية مستهلكة د/ أعباء العاملين د/ مخزونات المواد الأولية د/ العاملون تسجيل المصاريف	31 421	601 631
2000000	2000000	د/ بناءات د/ إنتاج مثبت للأصول العينية انجاز مبنى بوسائل المؤسسة	732	213
119000 119000	200000 38000	2020/02/12 د/ معدات إعلام آلي د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ صندوق د/ موردو التثبيتات الحياسة على معدات إعلام آلي	53 404	2183 4456
2400000	2400000	2020/02/15 د/ قيم ثابتة لنشاط المحفظة د/ بنوك حسابات جارية الحياسة على سندات توظيف	512	273

التمرين الثالث:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
200000	200000	2019/04/10		238
		د/ تسبيقات على التثبيات د/ بنوك حسابات جارية إرسال تسبيق 10% للمقاول	512	
1000000 200000	1200000	2019/08/15		232
		د/ تثبيات عينية جاري انجازها د/ بنوك حسابات جارية د/ تسبيقات على التثبيات استلام الجزء الأول من المبنى	512 238	
1200000 800000	2000000	2019/12/20		213
		د/ بناات د/ تثبيات عينية جاري انجازها د/ بنوك حسابات جارية استلام المبنى	232 512	

المحور السادس: المخزونات

أولاً. تعريف المخزونات: تمثل العناصر الأصول المشتراة أو المنتجة من طرف المؤسسة والموجهة للبيع أو الاستهلاك في إطار عملية الإنتاج أو الاستغلال.¹ وتنقسم حسابات المخزونات إلى:²

➤ حسابات المخزونات المشتراة:

وهي المخزونات التي تم شراؤها من الخارج، وتنقسم حسب النظام المحاسبي المالي إلى:

- **مخزونات البضائع الحساب 30:** وهي السلع المشتراة من قبل المؤسسة بغرض إعادة بيعها دون إجراء أي تحويل عليها.
- **المواد الأولية الحساب 31:** هي المواد التي يتم شراؤها بغرض تحويلها واستعمالها في تكوين المنتجات المصنوعة.
- **تموينات أخرى الحساب 32:** وهي عبارة مواد تساهم في المعالجة والتصنيع دون أن تدخل في تركيبه المنتجات المصنوعة.

➤ مخزونات ناتجة عن الاستغلال:

- **سلع قيد الانجاز الحساب 33.**
- **خدمات قيد الانجاز الحساب 34.**
- **مخزونات المنتجات الحساب 35:** وتنقسم إلى:
 - **منتجات وسيطية د/351 :** هي منتجات وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، ولا زالت تحتاج إلى عمليات تحويلية مقبلة.
 - **منتجات مصنعة د/355:** هي منتجات موجهة للبيع باعتبارها قابلة للاستعمال النهائي.
 - **منتجات متبقية د/358 :** فضلات يمكن بيعها، باعتبارها تمثل مواد أولية لنشاطات أخرى.

➤ مخزونات متأتية من التثبيتات الحساب 36.

➤ **مخزونات بالخارج الحساب 37:** وهي مخزونات المؤسسة التي ليست في حوزتها.

¹ Ali TAZDAIT, op.cit, P354.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 135- ص 138.

➤ المشتريات المخزنة الحساب 38:

المخزونات المشتراة من طرف المؤسسة إما لإعادة بيعها على حالها أو استهلاكها خلال مرحلة الإنتاج.

- مشتريات البضائع د/380.

- مشتريات المواد الأولية د/381.

- مشتريات التموينات الأخرى د/382.

➤ خسائر القيمة عن المخزونات الحساب 39

ثانيا. تقييم المخزونات:

• تقييم مشتريات البضائع والمواد الأولية والتموينات بتكلفة الشراء التي تتضمن مجموع التكاليف التالية¹:

- ثمن الشراء المتفق عليه مع المورد.

- جميع المصاريف الضرورية (مصاريف النقل، الحقوق الجمركية، مصاريف العبور....).

- الرسوم غير المسترجعة.

- طرح جميع التخفيضات التجارية.

• تقييم عناصر المخزونات المنتجة بتكلفة الإنتاج (التحويل)، التي تتكون مما يلي²:

- التكاليف المباشرة المتعلقة بالوحدات المنتجة، كاليد العاملة المباشرة والمصاريف العامة للإنتاج (الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى منتجات).

- التكاليف الأخرى: المصاريف العامة والإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

- تستبعد المصاريف التالية:

✓ تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.

✓ التكاليف الإدارية الأخرى التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحالي.

¹ A KADDOURI, op.cit, P203

² شعيب شنوف، الجزء الأول، شركة بوداود، الجزائر، 2008، ص145-ص146.

➤ **الرسم على القيمة المضافة:** تخضع عمليات شراء وبيع المخزونات للرسم على القيمة المضافة، حيث تستعمل الحسابات التالية:

- **عند شراء المخزونات:** يسجل الحساب 4456: رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع في الجانب المدين.

- **عند بيع المخزونات:** يسجل الحساب 4457: رسم على القيمة المضافة محصلة في الجانب الدائن.

ثالثا. **المعالجة المحاسبية للمخزونات:** سيتم التطرق إلى المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق طريقة الجرد الدائم.

1. شراء المخزونات (بضائع أو مواد أولية):

• **مرحلة استلام الفاتورة:** تجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب مشتريات المخزونات مدينة بتكلفة الشراء خارج الرسم يقابلها في الجانب الدائن حساب المورد.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
تكلفة الشراء متضمنة الرسم	تكلفة الشراء	د/ مشتريات البضائع	401	38X
	خارج الرسم	د/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو المخزونات فاتورة رقم....		

• **مرحلة استلام المخزون:** عند إدخال المخزون إلى المخزن يجعل حساب مخزونات البضائع أو مخزونات المواد الأولية مدينا يقابلها في الجانب الدائن حساب مشتريات المخزونات المعني.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
تكلفة الشراء خارج الرسم	تكلفة الشراء	د/ مخزونات البضائع	38X	30
	خارج الرسم	د/ مخزونات المواد الأولية		أو 31
		د/ مشتريات مخزونة سند إدخال رقم..		

- **مرحلة التسديد:** يجعل حساب مورود المخزونات مدينا يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	د/ مورود المخزونات		401
متضمنة	متضمنة	د/ حسابات مالية	5XX	
الرسم	الرسم	تسديد الفاتورة		

مثال 1: بتاريخ 2020/02/15 تم شراء بضاعة بقيمة 160000دج خارج الرسم، مصاريف نقلها 5000دج، تأمينها 10000دج، على الحساب. (فاتورة رقم 10، سند إدخال رقم 05).

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/02/15		
	175000	د/ مشتريات البضائع		380
	33250	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
208250		د/ مورود المخزونات	401	
		فاتورة رقم 10		
175000	175000	د/ مخزونات البضائع		30
		د/ مشتريات البضائع	380	
		سند إدخال رقم 05		

2. استهلاك المواد الأولية:

عند إدخال المواد الأولية إلى الورشة بغرض تحويلها إلى منتج يجعل حساب 601 المواد الأولية المستهلكة مدينا يقابله في الجانب الدائن حساب مخزونات المواد الأولية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ مواد أولية مستهلكة		601
XXX		د/ مخزونات المواد الأولية	31	
		إدخال المواد الأولية إلى الورشة		

وعند استلام المنتجات وإدخالها إلى المخازن يسجل القيد التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ مخزونات منتجات نصف مصنعة		351
	XXX	د/ مخزونات منتجات مصنعة		355
	XXX	د/ مخزونات منتجات متبقية		358
XXX		د/ تغير المخزون من المنتجات إدخال المنتجات إلى المخازن	724	

3. بيع المخزونات:

أ. بيع البضائع أو المواد الأولية:

- **مرحلة تسليم (تحرير) الفاتورة:** يجعل حساب الزبائن في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن حساب مبيعات البضائع.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	سعر البيع متضمن الرسم	د/ زبائن		411
سعر البيع خارج الرسم		د/ مبيعات البضائع	700	
		د/ ر ق م محصلة فاتورة رقم....	4457	

- **مرحلة التسليم:** يجعل حساب مشتريات البضائع المباعة لدينا يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابين، مخزونات البضائع أو مخزونات المواد الأولية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	تكلفة الشراء	د/ مشتريات البضائع المباعة		600
تكلفة الشراء		د/ مخزونات البضائع	30	
		د/ مخزونات المواد الأولية سند إخراج رقم ...	أو 31	

ملاحظة: عند بيع المواد الأولية نسجل نفس القيود المحاسبية الخاصة ببيع البضائع الاختلاف الوحيد يكمن في قيد الإخراج، حيث يجعل الحساب 31 مخزونات المواد الأولية دائناً، عوض الحساب 30 مخزونات البضائع.

- **مرحلة التحصيل:** تجعل الحسابات المالية في الجانب المدين يقابلها في الجانب الدائن حساب الزبائن.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
سعر البيع متضمن الرسم	سعر البيع متضمن الرسم	د/ حسابات مالية د/ زبائن التحصيل من الزبائن	411	5XX

مثال: باعت المؤسسة بضائع لأحد الزبائن بهامش ربح قدره 20% من تكلفة الشراء، علما أن تكلفة شرائها 25000 دج.

سعر البيع = تكلفة الشراء + هامش الربح

$$\text{سعر البيع} = 25000 + (25000 \times 0.2) = 30000$$

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
30000	35700	د/ زبائن د/ مبيعات بضاعة	700	411
5700		د/ ر ق م قابل للاسترجاع بيع بضاعة	4457	
25000	25000	د/ مشتريات بضائع مباعة د/ مخزونات بضائع إخراج البضائع من المخزن	30	600

ب. بيع المنتجات (منتجات وسيطية، منتجات مصنعة، منتجات متبقية):

- **مرحلة تسليم الفاتورة:**

يجعل حساب الزبائن مدينا يقابله في الجانب الدائن أحد حسابات مبيعات المنتجات.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ زبائن د/ مبيعات منتجات مصنعة د/ مبيعات منتجات نصف مصنعة د/ مبيعات منتجات متبقية فاتورة رقم	701 أو 702 أو 703	411

• مرحلة تسليم المنتج:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ تغير المخزون من المنتجات		724
تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج	د/ مخزونات المنتجات نصف المصنعة	351	
		د/ مخزونات المنتجات المصنعة	355	
		د/ مخزونات المنتجات المتبقية	358	
		سند اخراج		

• مرحلة التحصيل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
سعر البيع متضمن الرسم	سعر البيع متضمن الرسم	د/ حسابات مالية د/ زبائن التحصيل من الزبائن	411	5XX

مثال: بتاريخ 2020/09/25 باعت المؤسسة منتجات مصنعة بسعر 100000 دج خارج الرسم، التسديد بشيك بنكي، تم تسليم الفاتورة والمنتجات معا. تكلفة الإنتاج 85000 دج.

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/09/25		
100000	119000	د/ زبائن		411
19000		د/ منتجات مصنعة	701	
		د/ رسم على القيمة المضافة محصلة فاتورة رقم	4457	
85000	85000	د/ تغير المخزونات من المنتجات د/ مخزونات المنتجات المصنعة سند إخراج	355	724
119000	119000	د/ بنوك حسابات جارية د/ زبائن شيك بنكي رقم....	411	512

رابعاً. المعالجة المحاسبية للتخفيضات:

1. التخفيضات التجارية: وهي ثلاثة أنواع:

- **الحسم** : يمنح هذا النوع من التخفيضات للزبائن في حالة عدم مطابقة السلعة المطلوبة للمواصفات المتفق عليها، أوفي حالة وجود خلل بها أو وتأخر في التسليم.
- **التنزيل**: يمنح التنزيل للزبائن الأوفياء أو بالنظر إلى حجم الكميات المطلوبة.
- **الخصم**: يمنح المورد خصما للزبون، إذا بلغت مشترياته خلال فترة معينة (يتم تحديدها مسبقاً) مبلغاً معيناً متفقاً عليه.

1.1. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية:

- **التخفيضات التجارية ضمن الفاتورة**: تعتبر تخفيضاً لثمن البيع الأصلي، ومن ثم لا تسجل في القيود المحاسبية، وإنما تسجل المبيعات بالصافي التجاري (الفرق بين المبلغ الأصلي والتخفيضات).

مثال: إليك الفاتورة رقم 10 والمطلوب منك تسجيلها في يומيتي الزبون والمورد :

فاتورة رقم 10	2020/04/05
ثمن شراء البضاعة خارج الرسم	100000 دج
تخفيض تجاري 2%	2000 دج
صافي تجاري	98000 دج
الرسم على القيمة المضافة 19%	18620 دج
المبلغ الصافي	116620

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	98000	2020/04/05 د/ مشتريات البضائع		380
	18620	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
116620		د/ موردو المخزونات فاتورة رقم 10	401	

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	116620	2020/04/05 د/ زبائن		411
98000		د/ مبيعات بضائع	700	
18620		د/ ر ق م محصلة فاتورة رقم 10	4457	

ملاحظة: في حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري في الفاتورة، لا تجمع التخفيضات وإنما يطبق كل تخفيض على حدى، بمعنى أن التخفيض التجاري الثاني يحسب من الصافي التجاري الأول.

2.1. التخفيض التجاري خارج الفاتورة: إذا ورد التخفيض التجاري في فاتورة مستقلة، يتم تسجيلها في تاريخها باعتبار أن ثمن التخفيض لا يمكن تحديده إلا بعد تسجيل الفواتير الأصلية للشراء أو البيع.

• **عند الزبون:**

عندما يستلم الزبون فاتورة تخفيض تجاري مستقلة عن الفاتورة الأصلية من المورد تسجل هذه الأخيرة بجعل الحساب 609 : "التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات" دائنا يقابله في الجانب المدين حساب الموردين.

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ موردو المخزونات		401
		د/ التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها	609	
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع فاتورة تخفيض تجاري مستقلة مرسله من المورد	4456	

- **عند المورد:** عندما يمنح المورد للزبون فاتورة تخفيض تجاري مستقلة عن الفاتورة الأصلية، تسجل هذه الأخيرة بجعل الحساب 709 : "التخفيضات والتتزيلات والحسومات الممنوحة" لدينا يقابله في الجانب الدائن حساب الزبائن.

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
xxx	xxx	د/ التخفيضات والتتزيلات والحسومات الممنوحة	411	709
	xxx	د/ ر ق م محصلة		4457
		د/ زبائن فاتورة تخفيض تجاري مستقلة مرسله إلى الزبون		

مثال: أرسل المورد للزبون فاتورة تخفيض تجاري قيمتها 8000 دج خارج الرسم نتيجة وجود خلل في المنتجات المباعة، والمطلوب منك تسجيلها في يوميتي الزبون والمورد.

الحل:

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
8000 1520	9520	د/ موردو المخزونات	609 4456	401
		د/التخفيضات والتتزيلات والحسومات الممنوحة		
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع تسجيل فاتورة تخفيض تجاري مستقلة		

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
9520	8000	د/ التخفيضات والتتزيلات والحسومات المستلمة	411	709
	1520	د/ ر ق م محصلة		4457
		د/ زبائن تسجيل فاتورة تخفيض تجاري مستقلة		

2. التخفيضات المالية:

يمنح هذا التخفيض إذا اتفق الزبون مع المورد على دفع ثمن السلع المشتراة قبل الموعد المتفق عليه (تسجيل الدفع)، لذلك يأخذ هذا الخصم الطابع المالي، ويعتبر إيرادا بالنسبة للزبون ويسجل في الحساب 768: "منتجات مالية أخرى" في الجانب الدائن، في حين يعتبر تكلفة بالنسبة للمورد ويسجل في الحساب 668: "تكاليف مالية أخرى" في الجانب المدين.¹

مثال: إليك الفاتورة التالية والمطلوب منك تسجيلها في يومية الزبون:

فاتورة رقم 25	2020/06/15
ثمن شراء المواد واللوازم خارج الرسم	250000 دج
تخفيض مالي 5%	12500 دج
صافي مالي	237500 دج
الرسم على القيمة المضافة 19%	45125
صافي الدفع (بشيك بنكي)	282625

الحل:

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/06/15		
	250000	د/ مشتريات مواد أولية		381
	45125	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
282625		د/ موردو المخزونات	401	
12500		د/ إيرادات مالية	768	
		الحياسة على مواد أولية		
	250000	د/ مخزونات المواد الأولية		31
250000		د/ مشتريات مواد أولية	381	
		إدخال المواد إلى المخزن		
	282625	د/ موردوالمخزونات		401
282625		د/ بنوك حسابات جارية	512	
		تسديد مبلغ الفاتورة		

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص151.

خامسا. المعالجة المحاسبية للغلافات التجارية:

هي تلك المواد التي تستعمل لاحتواء المخزونات المباعة للزبائن، بهدف المحافظة عليها، وكذا سهولة تسليمها لتجنب تلفها، كأوراق التغليف، وعلب المصبرات، وقارورات العصائر...¹، ونميز بين نوعين من الغلافات:

1. الغلافات المتداولة (القابلة للاسترجاع):

هي الغلافات التي تبقى في حيازة المؤسسة، ومن ثم فهي تعتبر تثبيبات وتسجل في حساب فرعي للحساب 218 " تثبيبات عينية أخرى "، كما تخضع لنفس طرق معالجة التثبيبات.

1.1. شراء الغلافات المتداولة:

عند حيازتها يجعل الحساب 2186 "غلافات متداولة " مدينا بتكلفة شراء هذه الغلافات أو تكلفة إنتاجها عند انجازها داخل المؤسسة، يقابلها في الجانب الدائن حساب المورد أو الإنتاج المثبت للأصول المادية حسب الحالة.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ غلافات متداولة		2186
	xxx	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
xxx		د/ موردو المخزونات	401	
xxx		د/ حسابات مالية	5xx	
xxx		د/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		شراء غلافات متداولة		

2.1. شراء مخزون داخل غلافات متداولة: عندما تشتري المؤسسة مخزونات داخل غلافات متداولة فهي ملزمة بإعادة الغلافات إلى المورد خلال مدة متفق عليها، حيث تسجل هذه الغلافات كأمانات مدفوعة بجعل الحساب 4096 "موردون مدينون " في الجانب المدين.

مثال: بتاريخ 20/03/2020 تم شراء مواد أولية تكلفتها 120000دج، خارج الرسم داخل غلافات متداولة تكلفتها 10000دج.

¹عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص154.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/03/20		
	120000	د/ مشتريات المواد الأولية		381
	22800	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
	10000	د/ موردون مدينون - غلافات		4096
152800		د/ مورودو المخزونات	401	
		شراء مواد أولية داخل غلافات متداولة		
120000	120000	د/ مخزونات المواد الاولية		31
		د/ مشتريات المواد الأولية	381	
		إدخال مواد أولية		

3.1. بيع مخزون داخل غلافات متداولة:

تسجل الغلافات المتداولة عند المورد في الجانب الدائن ضمن الحساب 419: "الزبائن الدائنون".

مثال: بتاريخ 2020/05/10 تم بيع منتجات مصنعة بسعر 50000 دج خارج الرسم، داخل غلافات مسترجعة قيمتها 15000 دج، تكلفة الإنتاج 35000 دج.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/05/10		
	74500	د/ زبائن		411
50000		د/ مبيعات منتجات مصنعة	701	
9500		د/ ر ق م محصلة	4457	
15000		د/ زبائن دائنون - غلافات	4196	
		بيع منتجات داخل غلافات متداولة		
35000	35000	د/ تغير المخزون من المنتجات		724
		د/ منتجات مصنعة	355	
		خروج منتجات مصنعة		

4.1. إرجاع واسترجاع الغلافات المتداولة:

• إرجاع واسترجاع الغلافات في وضعية جيدة: عند إرجاع الغلافات للمورد في وضعية جيدة يسجل

الحساب المخصص للغلافات 4096 "موردون مدينون" في الجانب الدائن عند الزبون، في حين

يسجل الحساب 4196 "زبائن دائنون" في الجانب المدين عند المورد.

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
xxx	xxx	د/ موردو المخزونات د/ موردون مدينون - غلافات متداولة إرجاع الغلافات المتداولة	4096	401

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
xxx	xxx	د/ زبائن دائنون - غلافات متداولة د/ زبائن استرجاع الغلافات المتداولة	411	4196

مثال: أرجع الزبون ما قيمته 5000 دج من الغلافات في حالة جيدة للمورد.

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
5000	5000	د/ موردو المخزونات د/ موردون مدينون - غلافات إرجاع الغلافات المتداولة	4096	401

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
5000	5000	د/ زبائن دائنون - غلافات د/ زبائن استرجاع غلافات متداولة	411	4196

➤ إرجاع واسترجاع الغلافات في حالة عطب: يمكن إعادة الغلافات المتداولة تالفة كلها أو جزء منها، بحيث يتم إرجاعها بسعر أقل من سعرها الأصلي، حيث يعد الفرق بين السعرين إيرادا للمورد يسجل في الحساب 708 " إيرادات الأنشطة الملحقة " وعبئا للزبون يسجل في الحساب 608 " مصاريف الشراء التابعة ". وتسجل كما يلي:

عند الزبون				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ موردو المخزونات		401
	xxx	د/ مصاريف الشراء التابعة		608
xxx		د/ موردون مدينون - غلافات إرجاع غلافات متداولة	4096	

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ زبائن دائنون - غلافات		4196
xxx		د/ زبائن	411	
xxx		د/ إيرادات الأنشطة الملحقة استرجاع غلافات متداولة	708	

2. الغلافات التالفة (غلافات غير قابلة للاسترجاع):

تعتبر الغلافات التالفة تلك الغلافات التي تباع مع البضائع أو المنتجات إلى الزبائن بنية عدم الاسترجاع، حيث يكون سعر بيع السلعة المباعة هو نفسه سعرها الإجمالي المغلف¹.

1.2. شراء غلافات غير قابلة للاسترجاع:

➤ مرحلة استلام الفاتورة:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	تكلفة الشراء	د/ مشتريات التموينات		382
	خارج الرسم	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
تكلفة الشراء متضمنة الرسم		د/ موردو المخزونات فاتورة رقم....	401	

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص154.

➤ مرحلة استلام الغلافات غير القابلة للاسترجاع:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	تكلفة الشراء	ح/ تغليفات		326
	خارج الرسم	ح/ مشتريات التموينات	382	
تكلفة الشراء		سند إدخال رقم..		
خارج الرسم				

➤ مرحلة التسديد:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	تكلفة الشراء	ح/ الحسابات المالية		5XX
	خارج الرسم	ح/ موردو المخزونات	401	
تكلفة الشراء		سند إدخال رقم..		
خارج الرسم				

مثال:

بتاريخ 2020/05/25 قامت شركة مختصة في بيع وإنتاج العصائر بشراء 2000 قارورة بلاستيكية تستعملها في تعبئة منتجها بسعر 50 دج خارج الرسم للقارورة. الدفع بشيك بنكي.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/05/25		
	100000	ح/ مشتريات التموينات		382
	19000	ح/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
119000		ح/ موردو المخزونات	401	
		الحياسة على غلافات مستهلكة		
	100000	ح/ تغليفات		326
100000		ح/ مشتريات التموينات	382	
		إدخال الغلافات إلى المخزن		
	119000	ح/ بنوك حسابات جارية		512
119000		ح/ موردو المخزونات	401	
		تسديد قيمة الغلافات بشيك بنكي		

1.3. بيع المخزونات داخل غلافات غير قابلة للاسترجاع:

يجب أن تؤخذ تكلفة الأغلفة غير القابلة للاسترجاع بعين الاعتبار عند بيع المخزونات، بحيث يتم تسجيل قيد يتضمن إخراج الغلافات غير المسترجعة من المخزن، بالإضافة إلى قيد إخراج المخزون كما يلي:

عند المورد				
المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر ح د	ر ح م
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	د/ تموينات د/ تغليفات إخراج غلافات مستهلكة من المخزن	326	602

مثال: بتاريخ 2020/05/30 تم بيع 1000 زوج من الأحذية بسعر 8000 دج خارج الرسم للزوج، تكلفة إنتاج الأحذية 6500000 دج بما فيها تكلفة الغلافات (50000 دج).

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
8000000 1520000	9520000	2020/05/30 د/ زبائن د/ مبيعات منتجات مصنعة د/ ر ق م محصلة بيع منتجات مصنعة	701 4457	411
6450000	6450000	د/ تغير المخزون من المنتجات د/ منتجات مصنعة إخراج منتجات مصنعة من المخزن	355	724
50000	50000	د/ تموينات د/ تغليفات إخراج تغليفات مستهلكة من المخزن	326	602

سادسا. المعالجة المحاسبية للتسيقات:

1. المعالجة المحاسبية للتسيقات على عمليات شراء المخزونات:

يمثل التسبيق حقا للزبون اتجاه المورد، وبذلك يسجل الحساب 409 " موردين مدينون - تسيقات " في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية. وعند استلام فاتورة الشراء يسدد الزبون القيمة المتبقية من قيمة الفاتورة، ويتم ترصيد الحساب 409، بتسجيله في الجانب الدائن.

مثال:

بتاريخ 2020/08/05 أرسلت المؤسسة طلبية مرفوقة بشيك بنكي كتسبيق قيمته 10000 دج، وهذا لغرض شراء مواد ولوازم.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
10000	10000	2020/08/05 د/ موردين مدينون - تسيقات د/ بنوك حسابات جارية إرسال تسبيق للمورد	512	409

وصلت الفاتورة والمواد المطلوبة في 2020/08/10، حيث تضمنت الفاتورة ما يلي: ثمن شراء المواد 80000 دج خارج الرسم، التسديد بشيك بريدي.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
85200 10000	80000 15200	2020/08/10	401 409	381 4456
		د/ مشتريات بضائع		
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو المخزونات د/ موردين مدينون - تسيقات الحيازة على مواد أولية		
80000	80000	د/ مخزونات مواد أولية د/ مشتريات مواد أولية إدخال مواد أولية للمخزن	381	31
85200	85200	د/ حساب جاري بريدي د/ موردو المخزونات تسديد قيمة المواد المشتراة	401	517

2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على عمليات بيع المخزونات:

يمثل التسبيق دينا على المورد اتجاه الزبون، ويسجل بجعل الحساب 419 " زبائن دائنون - تسبيقات " دائنا يقابله في الجانب المدين أحد الحسابات المالية. وعند تحرير الفاتورة يتم ترصيد حساب التسبيق بتسجيله في الجانب المدين.

مثال:

بتاريخ 2020/08/20 استلمت المؤسسة طلبية من الزبون مرفوقة بشيك بنكي قيمته 5000 دج، كتسبيق لشراء منتجات نصف مصنعة.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
5000	5000	2020/08/20 د/ بنوك حسابات جارية د/ زبائن دائنون - تسبيقات استلام تسبيق من الزبون	419	512

بتاريخ 2020/08/25 أرسلت المؤسسة الفاتورة والمنتجات الخاصة بالعملية 1/20 حيث: سعر المنتجات 80000 دج خارج الرسم، تكلفة الإنتاج 69000 دج.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
80000	90200	2020/08/25 د/ بنوك حسابات جارية		512
15200	5000	د/ زبائن دائنون - تسبيقات د/ مبيعات منتجات نصف مصنعة د/ ر ق م محصلة بيع منتجات مصنعة	702 4457	419
69000	69000	د/ تغيرات المخزونات من المنتجات د/ مخزونات منتجات مصنعة إخراج منتجات مصنعة من المخزن	355	724

سابعاً. مردودات المخزونات:

يمكن أن يقوم الزبون بإرجاع بعض المشتريات أو كلها بعد تسجيلها محاسبيا لأسباب مختلفة من بينها تلف المشتريات أو عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

1. مردودات المشتريات: يتم التسجيل المحاسبي لمردودات المشتريات من خلال عكس القيود الأصلية لعملية الشراء بقيمة المردودات.

مثال: بتاريخ 2020/3/15 اشترت المؤسسة مواد أولية قيمتها 90000 دج، على الحساب.

بتاريخ 2020/04/25 أرجعت المؤسسة نصف المواد المشتراة في 3/15 بسبب عدم مطابقتها للمواصفات.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
107100	90000 17100	2020/03/15	401	381 4456
		د/ مشتريات المواد الأولية		
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو المخزونات شراء مواد أولية		
90000	90000	د/ مخزونات المواد الأولية د/ مشتريات المواد الأولية إدخال مواد أولية إلى المخزن	381	31

عند إرجاع المواد المشتراة:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
45000 8550	53550	2020/04/25	381 4456	401
		د/ موردو المخزونات		
		د/ مشتريات المواد الأولية د/ ر ق م قابل للاسترجاع إرجاع نصف المواد المشتراة		
45000	45000	د/ مشتريات المواد الأولية د/ مخزونات المواد الأولية	31	381

2. مردودات المبيعات:

في حالة استرجاع المورد لجزء من المبيعات أو كلها يتم تسجيل قيود عكسية للقيود الأصلية.

مثال:

بتاريخ 2019/6/25 باعت المؤسسة ما قيمته 60000 دج خارج الرسم من المنتجات المصنعة على الحساب. تكلفة الإنتاج 45000 دج.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
60000 11400	71400	2019/06/25		411
		د/ زيائن	701	
		د/ منتجات مصنعة د/ ر ق م محصلة فاتورة رقم ...	4457	
45000	45000	د/ تغيير المخزونات من المنتجات د/ مخزونات المنتجات المصنعة سند إخراج	355	724

بتاريخ 2019/06/28 أرجع الزبون ثلث المنتجات المباعة نظرا لعدم مطابقتها للمواصفات.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
23800	20000 3800	2019/06/28		701 4457
		د/ منتجات مصنعة	411	
		د/ ر ق م محصلة ح/ زيائن فاتورة رقم		
15000	15000	د/ مخزونات المنتجات المصنعة د/ تغيير المخزونات من المنتجات إسترجاع منتجات مصنعة	724	355

سلسلة تمارين حول المخزونات

التمرين الأول:

قامت إحدى المؤسسات خلال سنة 2018 بالعمليات التالية:

04/02 / شراء بضائع ب 80000 دج تم تسديدها بشيك بنكي، تم استلام الفاتورة والبضاعة معا.

04/05 / شراء مواد أولية ب 90000 دج على الحساب، تم استلام المواد فقط.

04/08 / بيع بضائع بسعر 100000 دج، على الحساب، تكلفة شرائها 85000 دج، تم تسليم الفاتورة فقط.

04/10 / بيع 500 وحدة من المنتجات المصنعة بسعر 1000 دج للوحدة، تكلفة الإنتاج 400000 دج، تم تسليم المنتجات والفاتورة والتحصيل عن طريق الحساب الجاري البريدي.

04/15 / إرسال الفاتورة المتعلقة بالعملية 04/05 وقد تم التسديد بشيك بنكي.

04/20 / تسليم البضائع المباعة في 04/08 .

04/25 / تحصيل قيمة البضائع المباعة بتاريخ 04/08، نقدا.

04/28 / تسديد قيمة المواد المشتراة بتاريخ 04/05، بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل عمليات شهر أبريل في دفتر يومية المؤسسة، TVA 19%.

الرسم على القيمة المضافة 19%.

التمرين الثاني:

إليك الفواتير التالية والمطلوب منك تسجيلها في يומيتي الزبون والمورد:

الفاتورة 3 (2018/03/28)	الفاتورة 2 (2018/03/25)	الفاتورة 1 (2018/03/15)
سعر المنتجات المصنعة 250000 دج تخفيض تجاري 2% تخفيض مالي 2% تكلفة الإنتاج 200000 دج الدفع نقدا. TVA 19%.	سعر المواد الأولية 100000 دج تخفيض تجاري أول 2% تخفيض تجاري ثاني 1% تكلفة الشراء عند المورد 90000 دج TVA 19%.	سعر البضاعة 45000 دج تخفيض تجاري 2% تكلفة الشراء 35000 دج الدفع نصف المبلغ نقدا، والباقي على الحساب. TVA 19%.

التمرين الثالث:

إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة مختصة في إنتاج وبيع المصبرات لسنة 2020:

4/05 أرسلت المؤسسة طلبية للمورد كريم مرفوقة بشيك بنكي كتسبيق قيمته 20000 دج لشراء مواد أولية.

4/10 اشترت المؤسسة صناديق قابلة للاسترجاع بقيمة 30000 دج، TVA 19%، الدفع بشيك بريدي.

4/15 استلمت المؤسسة الفاتورة والمواد المطلوبة في 04/05، حيث تضمنت الفاتورة: كمية المواد المشتراة 250 كغ، تكلفة الكلغ الواحد 1000 دج، تخفيض مالي 1%، تخفيض تجاري 2 %، غلافات مسترجعة 15000 دج، TVA 19%، بشيك بنكي.

4/18 إدخال ما قيمته 180000 دج من المواد الأولية إلى الورشة لغرض التحويل.

4/20 تم ادخال 120000 دج من المنتجات التامة، 60000 دج من المنتجات نصف المصنعة، 20000 دج من المنتجات المتبقية، إلى المخازن.

4/22 اشترت المؤسسة 5000 علية لتعبئة المصبرات (غلافات مستهلكة) بسعر 10 دج للعلبة الواحدة، TVA 19%، الدفع نقدا.

4/25 تحصلت المؤسسة على فاتورة تخفيض تجاري بنسبة 2% عن مشتريات العملية 4/22.

4/28 باعت المؤسسة 1500 علية من الطماطم المصبرة بسعر 80 دج للواحدة، تخفيض مالي 1% TVA 19%، داخل غلافات مسترجعة قيمتها 12000 دج، بشيك بنكي، تكلفة إنتاج الطماطم المصبرة 90000 دج للإجمالي بما فيها تكلفة العلب.

4/29 أرجعت المؤسسة نصف غلافات العملية 04/15 في حالة جيدة والباقي تالفة.

4/30 باعت المؤسسة المنتجات المتبقية بسعر 30000 دج نقدا.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

علما أن TVA 19%.

الحل:

التمرين الأول:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
95200	80000 15200	2018/04/02	401	380 4456
		د/ مشتريات بضائع د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو المخزونات شراء بضائع		
80000	80000	د/ مخزونات البضائع د/ مشتريات بضائع إستلام البضائع وإدخالها للمخزن	380	30
95200	95200	د/ بنوك حسابات جارية د/ موردو المخزونات تسديد فاتورة المشتريات بشيك بنكي	401	512
90000	90000	2018/04/05	381	31
		د/ مخزونات المواد الأولية د/ مشتريات المزداد الأولية إستلام المواد الأولية وإدخالها إلى المخزن		
100000 19000	119000	2018/04/08	700 4457	411
		د/ زبائن د/ مبيعات بضاعة د/ مبيعات محصلة بيع بضاعة		
500000 95000	595000	2018/04/10	701 4457	411
		د/ زبائن د/ مبيعات منتجات مصنعة د/ ر ق م محصلة بيع منتجات مصنعة		

400000	400000	د/ تغيير المخزونات من المنتجات د/منتجات مصنعة إخراج منتجات مصنعة من المخزن	355	724
595000	595000	د/ ح ج ب د/ زيائن تحصيل مبلغ الفاتورة بشيك بريدي	411	517
107100	90000 17100	2018/4/15	401	381 4456
		د/ مشتريات مواد أولية د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو المخزونات الحياسة على مواد أولية		
107100	107100	د/ موردو المخزونات د/ بنوك حسابات جارية تسديد مبلغ الفاتورة بشيك بنكي	512	401
85000	85000	2018/04/20	30	600
		د/ مشتريات البضائع المباعة د/ مخزونات بضائع إخراج بضائع من المخزن		
119000	119000	2018/04/25	411	53
		د/ صندوق د/ زيائن تحصيل قيمة البضائع المباعة في 04/08		
107100	107100	2018/04/28	512	401
		د/ موردو المخزونات د/ بنوك حسابات جارية تسديد قيمة المواد المشتراة في 04/15		

التمرين الثاني:

فاتورة رقم 01	
45000 دج	سعر البيع
900	تخفيض تجاري 2%
44100	صافي تجاري
8379	ر ق م 19%
52479	المبلغ الصافي

عند الزبون				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
52479	44100	2018/03/15 د/ مشتريات البضائع		380
	8379	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو المخزونات فاتورة رقم 1	401	
44100	44100	د/ مخزونات البضائع د/ مشتريات البضائع إدخال البضائع إلى المخزن	380	30
26239.5	26239.5	د/ موردو المخزونات د/ صندوق تسديد مبلغ الفاتورة بشيك بنكي	53	401
عند المورد				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
44100 8379	52479	2018/03/15 د/ زبائن		411
		د/ مبيعات بضاعة	700	
		د/ ر ق م محصلة فاتورة رقم 1	4457	
35000	35000	د/ مشتريات بضائع مباحة د/ مخزونات البضائع إخراج البضائع من المخزن	30	600

26239.5	26239.5	د/ زبائن	411
		د/ صندوق	53
		تحصيل مبلغ الفاتورة بشيك بنكي	

فاتورة رقم 2	
100000	سعر بيع المواد
2000	تخفيض تجاري أول 2 %
98000	صافي تجاري أول
980	تخفيض تجاري ثاني 1%
97020	صافي تجاري ثاني
18433.8	رق م 19%
115453.8	المبلغ الصافي

عند الزبون				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
115453.8	97020	2018/03/25 د/ مشتريات المواد الأولية		381
	18433.8	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو المخزونات فاتورة رقم 2	401	
97020	97020	د/ مخزونات المواد الأولية د/ مشتريات المواد الأولية إدخال المواد الأولية إلى المخزن	381	31
عند المورد				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
97020 18433.8	115453.8	2018/3/25		411
		د/ زبائن		
		د/ مبيعات بضاعة	700	
		د/ ر ق م محصلة فاتورة رقم 2	4457	
90000	90000	د/ مشتريات بضائع مباحة د/ مخزونات المواد الأولية إخراج المواد الأولية من المخزن	31	600

فاتورة رقم 03	
250000	سعر بيع المنتجات المصنعة
5000	تخفيض تجاري 2%
245000	صافي تجاري
4900	تخفيض مالي 2%
240100	صافي مالي
45619	رقم م 19%
285719	المبلغ الصافي

عند الزبون				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
285719 4900	245000	2018/03/28 د/ مشتريات البضائع		380
	45619	د/ رقم م قابل للاسترجاع		4456
		د/ مورود المخزونات	401	
		د/ إيرادات مالية فاتورة رقم 3	768	
245000	245000	د/ مخزونات البضائع د/ مشتريات البضائع إدخال البضائع إلى المخزن	380	30
285719	285719	د/ مورود المخزونات د/ صندوق تسديد مبلغ الفاتورة بشيك بنكي	512	401
عند المورد				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
245000 45619	285719 4900	2018/03/28 د/ زبائن		411
		د/ أعباء مالية		668
		د/ مبيعات منتجات مصنعة	701	
		د/ رقم م محصلة فاتورة رقم 3	4457	

200000	200000	د/ تغيرات المخزونات من المنتجات د/ مخزونات البضائع إخراج المنتجات المصنعة من المخزن	355	724
285719	285719	د/ زبائن د/ بنوك حسابات جارية تحصيل مبلغ الفاتورة بشيك بنكي	512	411

التمرين الثالث:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
20000	20000	2020/04/05	512	409
		د/ موردون مدينون - تسبيقات د/ بنوك حسابات جارية إرسال تسبيق للمورد		
357000	300000	2020/4/10	517	2186
	57000	د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ ح ج ب الحياسة على أغلفة متداولة		4456
288534.5 20000	245000	2020/04/15	401 409	381
	46084.5	د/ مشتريات المواد الأولية د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
	15000	د/ موردون مدينون - أمانات مدفوعة		4096
	2450	د/ إيرادات مالية د/ موردو المخزونات د/ موردون مدينون - تسبيقات الحياسة على المواد الأولية		768
245000	245000	د/ مخزونات المواد الأولية د/ مشتريات المواد الأولية استلام المواد الأولية وادخالها إلى المخزن	381	31
288534.5	288534.5	د/ موردو المخزونات د/ بنوك حسابات جارية تسديد قيمة المواد بشيك بنكي	512	401

180000	180000	2020/04/18	31	601
		د/ مواد أولية مستهلكة د/ مخزونات المواد الأولية إدخال مواد أولية إلى الورشة		
200000	120000	2020/4/20	724	351
	60000	د/ منتجات نصف مصنعة		355
	20000	د/ منتجات مصنعة		358
		د/ منتجات متبقية		
		د/ تغيرات المخزونات من المنتجات		
59500	50000	2020/4/22	401	382
	9500	د/ مشتريات تموينات د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ مورودو المخزونات الحيارة على أغلفة مستهلكة		4456
50000	50000	د/ تغليفات د/ مشتريات تموينات إدخال تغليفات إلى المخزن	382	326
59500	59500	د/ مورودو المخزونات د/ صندوق تسديد قيمة الغلافات المستهلكة	53	401
1000 190	1190	2020/4/25	609 4456	401
		د/ مورودو المخزونات د/ التخفيضات والتنزيلات د/ ر ق م قابل للاسترجاع استلام فاتورة تخفيض تجاري مستقلة		
120000 22572 12000	153372	2020/4/28	701 4457 4196	411
	1200	د/ زيائن د/ أعباء مالية		668
		د/ مبيعات منتجات مصنعة		
		د/ ر ق م محصلة		
		د/ غلافات مسترجعة		
		بيع منتجات مصنعة		

75000	75000	د/ تغيير المخزونات من المنتجات د/ منتجات مصنعة إخراج منتجات مصنعة من المخزن	355	724
15000	15000	د/ تموينات د/ تغليفات إخراج غلافات مستهلكة من المخزن	326	602
153372	153372	د/ بنوك حسابات جارية د/ زبائن تحصيل قيمة المنتجات بشيك بنكي	411	512
15000	7500	2020/04/29 د/ موردو المخزونات	4096	401
	7500	د/ مصاريف الشراء التابعة د/ موردون مدينون - أمانات مدفوعة إرجاع غلافات للمورد		608
30000 5700	35700	/04/30 د/ زبائن	703 4457	411
		د/ مبيعات منتجات متبقية د/ ر ق م محصلة بيع منتجات متبقية		
20000	20000	د/ تغيرات المخزونات من المنتجات د/ مخزونات منتجات متبقية إخراج منتجات نصف مصنعة من المخزن	358	724
35700	35700	د/ صندوق د/ زبائن تحصيل مبلغ المنتجات المتبقية من الزبائن	411	53

المحور السابع: الصنف الرابع حسابات الغير

أولاً. تعريف "حسابات الغير": يتضمن الديون والحقوق الناتجة عن عمليات الاستغلال العادية للمؤسسة.¹ سيتم معالجة بعض حسابات الغير التي تهم طلبه السنة أولى، كما أن هناك بعض الحساب تم معالجتها ضمناً خلال المحاور السابقة، على سبيل المثال حساب 401 "موردو المخزونات"، حساب 409 "موردون مدينون".... إلخ. تنقسم حسابات الغير إلى:

الحساب 40 الموردون والحسابات الملحقة

الحساب 41 الزبائن والحسابات الملحقة

الحسابات 42 المستخدمون والحسابات الملحقة

الحساب 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

الحساب 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

الحساب 45 المجمع والشركاء

الحساب 46 مختلف المدينين ومختلف الدائنين

الحساب 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظرية

الحساب 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقاً

الحساب 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

ثانياً. المعالجة المحاسبية لحسابات الغير:

الحساب 40: الموردون والحسابات الملحقة

يتضمن مجموع إلتزامات المؤسسة الناتجة عن علاقاتها مع الغير، وسوف نركز على الحسابات التالية:

الحساب 403: موردو السندات الواجب دفعها

الحساب 405: موردو التثبيات السندات المطلوب دفعها

➤ المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية: هي أدوات لتسديد الإلتزامات المترتبة عن العمليات التجارية،

تسجل محاسبياً كما يلي:

¹ Ali Tazdait , opcit, p409.

• المعالجة المحاسبية بتاريخ تحرير الورقة التجارية:

عند الزبون (حالة شراء تثبيت):

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ موردو التثبيات		404
		د/ موردو التثبيات السندات	405	
		المطلوب دفعها		
		تحرير كميالة		

عند الزبون (حالة شراء مخزون):

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ موردو المخزونات		401
		د/ موردو السندات الواجب دفعها	403	
		تحرير كميالة		

عند المورد:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ الزبائن السندات المطلوب تحصيلها		413
		د/ زبائن	411	
		قبول كميالة		

• المعالجة المحاسبية لعملية خصم الأوراق التجارية في تاريخ الاستحقاق:

عند الزبون:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ موردو السندات الواجب دفعها		403
		د/ بنوك حسابات جارية	512	
		تسديد كميالة أو سند لأمر		

عند المورد:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ قيم للتحويل		511
		د/ الزبائن السندات المطلوب تحصيلها	413	
		إرسال كميالة للتحويل		

عند تحصيل الكميالة:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ بنوك حسابات جارية		512
		د/ الخدمات المصرفية وما شابهها		627
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ قيم للتحويل	511	
		تحصيل الكمبيالة		

مثال:

بتاريخ 2020/02/10 تم بيع بضاعة قيمتها 50000 دج، خارج الرسم على الحساب، تكلفة الشراء 45000 دج.

بتاريخ 2020/02/14 سدد الزبون قيمة البضاعة عن طريق كمبيالة تستحق الدفع في 2020/04/20.

الحل:

الزبون				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/02/10		
	50000	د/ مشتريات بضائع		380
	9500	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
59500		د/ موردو المخزونات	401	
		الحياسة على بضاعة		
		2020/02/14		
	59500	د/ موردو المخزونات		401
59500		د/ موردو السندات الواجب دفعها	403	
		تسديد قيمة البضاعة بورقة تجارية		

المورد				
المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		2020/02/10		
	59000	د/ زبائن		411
50000		د/ مبيعات بضاعة	700	
5900		د/ ر ق م محصلة	4457	
		بيع بضاعة		

59000	59000	2020/02/14 د/ الزبائن السندات المطلوب تحصيلها د/ زبائن تحصيل قيمة البضائع بورقة تجارية	411	413
-------	-------	---	-----	-----

بتاريخ 2020/04/20، أرسلت المؤسسة الكمبيالة للبنك من أجل التحصيل، وفي 04/22 استلمت مبلغ 58410 دج وقدرت مصاريف التحصيل 590 دج.

الزبون				
59000	59000	2020/04/22 د/ موردو السندات الواجب دفعها د/ بنوك حسابات جارية	512	403

عند إرسال المورد الكمبيالة من أجل تحصيل قيمتها، تسجل أولاً عملية الإرسال، ثم التحصيل.

المورد				
59000	59000	2020/04/20 د/ قيم للتحصيل د/ الزبائن السندات المطلوب تحصيلها إرسال كمبيالة للتحصيل	413	511
59000	58410 590	2020/04/22 د/ بنوك حسابات جارية د/ الخدمات المصرفية وما شابهها د/ قيم للتحصيل تحصيل قيمة الكمبيالة	511	512 627

الحساب 41: الزبائن والحسابات الملحقة

يتضمن هذا الحساب الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات المتعلقة بدورة استغلال المؤسسة:

الحساب 413: الزبائن السندات المطلوب تحصيلها: وهي الأوراق التجارية التي تقدم كضمان للمبلغ المستحق على الزبائن. (تم التطرق له مع الحساب 403 عند معالجة الأوراق التجارية).

الحساب 42: المستخدمون والحسابات الملحقة

الحساب 421: "المستخدمون الرواتب المستحقة" يسجل ضمن هذا الحساب الأجر الذي يتقاضاه المستخدمون لقاء تأديتهم لمهامهم في المؤسسة.

• إعداد كشف الأجور:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ أعباء العاملين		631
XXX		د/ العاملون - الأجور المستحقة إعداد كشف الأجور	421	

• تسديد الأجور:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ العاملون - الأجور المستحقة		421
XXX		د/ حسابات مالية تسديد الأجور	5XX	

الحساب 425: العاملون - التسبيقات والمدفوعات على الحسابات الممنوحة

عند تقديم تسبيق للعمال يجعل الحساب 425 مدينا يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات المالية.

مثال: دفعت المؤسسة تسبيق للعمال قيمته 10000 دج، بموجب شيك بنكي

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	10000	د/ العاملون - التسبيقات والمدفوعات على الحسابات الممنوحة		425
10000		د/ بنوك حسابات جارية دفع تسبيق للعمال	512	

عند إعداد كشف الأجرة يرصد حساب التسيقات المدفوع.

تابع للمثال السابق:

تم إعداد كشف الأجرة ، حيث قدرت بمبلغ 50000 دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
	50000	د/ أعباء العاملين		631
40000		د/ العاملون- الأجر المستحقة	421	
50000		د / العاملون- التسيقات والمدفوعات على الحسابات الممنوحة	425	
		إعداد كشف الأجرة		

المحور الثامن: الصنف الخامس الحسابات المالية

أولاً. تعريف الحسابات المالية: تتضمن الحسابات المالية القيم النقدية، الشيكات، وكذا المعاملات مع البنوك والمؤسسات المالية. وتنقسم الحسابات المالية إلى:

الحساب 50 القيم المنقولة للتوظيف

الحساب 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

الحساب 52 الصكوك المالية المشتقة

الحساب 53 صندوق الأموال

الحساب 54 وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية

الحساب 58 التسديدات الداخلية

الحساب 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

ثانياً. المعالجة المحاسبية:

الحساب 50 القيم المنقولة: تعتبر القيم المنقولة للتوظيف أصول مالية تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق أرباح في الأجل القصير، ويتم التمييز بين:

- الأسهم: د/ 503: تعطي لحاملها الحق في عائد متغير.

- السندات: د/ 506: تعطي لحاملها الحق في عائد ثابت.

➤ التسجيل المحاسبي: عند الحياة على أصول مالية قصيرة الأجل يجعل حساب فرعي للحساب 50 مديناً يقابله في الطرف الدائن الحسابات المالية.

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ قيم منقولة		50X
		د/ حسابات مالية	5XX	

المحور التاسع: حسابات التسيير

أولاً. الأعباء:

مجموع الاستهلاكات والنفقات والمصاريف والاهتلاكات الناتجة عن الاستغلال، وهي ممثلة في النظام المحاسبي المالي بالمجموعة السادسة التي تتضمن الحسابات الرئيسية التالية:
الحساب 60 مشتريات مستهلكة

الحساب 61 خدمات خارجية: تسجل فيه تكاليف الخدمات الضرورية المقدمة من الغير.

الحساب 62 خدمات خارجية أخرى

الحساب 63 أعباء/ تكاليف المستخدمين: يحتوي رواتب وأجور مستخدمي المؤسسة. (تم التطرق للمعالجة المحاسبية لهذا الحساب، عند معالجة حسابات الغير)

الحساب 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

الحساب 65 الأعباء/ التكاليف العملياتية الأخرى

الحساب 66 الأعباء المالية

الحساب 67 العناصر غير العادية

الحساب 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة : (سيتم التطرق بالتفصيل لهذا الحساب في الجزء المخصص للاهتلاكات).

الحساب 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

➤ المعالجة المحاسبية:

- الحساب 60 مشتريات مستهلكة: تتضمن المواد الأولية المستهلكة التموينات الأخرى المستهلكة البضائع المباعة، ويختلف تسييرها باختلاف طريقة الجرد المستعملة.

مثال:

بتاريخ 2020/10/2 وصلت فاتورة الكهرباء والغاز للمؤسسة قيمتها 15000 دج، تم تسديدها بتاريخ 2020/10/8 بشيك بريدي.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
15000	15000	د/ مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات د/ موردو المخزونات والخدمات وصول فاتورة الكهرباء والغاز	401	607
15000	15000	د/ موردو المخزونات والخدمات د/ ح ج ب تسديد قيمة الفاتورة بشيك بريدي	517	401

• الحساب 62 خدمات خارجية أخرى: تسجل فيه الخدمات الثانوية التي تحتاجها المؤسسة.

مثال: باعت المؤسسة للزبون بضاعة بسعر 50000 دج، مصاريف نقل البضاعة للزبون بلغت 5000 دج دفعتها المؤسسة نقدا دون أن تحملها للزبون. تكلفة الشراء 43000 دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
50000	59500	د/ زيائن د/ مبيعات بضائع	700	411
9500		د/ ر ق م محصلة بيع بضاعة	4457	
43000	43000	د/ مشتريات بضائع مبيعة د/ مخزونات بضائع إخراج البضاعة من المخزن	30	600
5000	5000	د/ نقل السلع ونقل العمال د/ موردو المخزونات فاتورة نقل البضاعة	401	624
5000	5000	د/ موردو المخزونات د/ صندوق تسديد فاتورة نقل البضاعة	53	401

ثانيا. الإيرادات (المنتجات):

كما تعرف الإيرادات على أنها التدفقات الداخلة للموارد والناجمة عن بيع السلع وتقديم الخدمات بهدف تحقيق الربح¹، وتنقسم الإيرادات وفق مدونة النظام المحاسبي المالي إلى الحسابات الرئيسية التالية:

الحساب 70 المبيعات من البضائع والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة: تسجل المبيعات بشكل عام في الجانب الدائن باستعمال أحد الحسابات الفرعية للحساب 70، وذلك بالمبلغ خارج الرسم بعد طرح كل التخفيضات.

الحساب 72 الإنتاج المخزن: يستعمل في تسجيل تغيرات المخزونات

الحساب 73 الإنتاج المثبت: يستقبل في جانبه الدائن تكلفة إنتاج الأصول المعنوية والعينية التي أنشأتها المؤسسة بنفسها.

الحساب 74 إعانات الاستغلال

الحساب 75 الإيرادات العملية الأخرى

الحساب 76 الإيرادات المالية

الحساب 77 العناصر غير العادية- الإيرادات

الحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

➤ المعالجة المحاسبية:

باعتبار أنه تم التطرق للحساب 70 والحساب 72 والحساب 73 خلال محوري التثبيات والمخزونات، سنكتفي بالتسجيل المحاسبي للحساب 74.

الحساب 74 إعانات الاستغلال: يتضمن الحساب الإعانات المالية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسات.

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 204.

الحساب 471 إعانات التوازن: تخصص للمؤسسات التي قد تحقق خسائر في حالة عدم حصولها على الإعانة.

الحساب 748 إعانات الاستغلال الأخرى: تسجل فيه الإعانات التي لا تدرج ضمن حساب إعانات التوازن.

مثال: بتاريخ 2020/12/10 تم إشعار المؤسسة بحصولها على إعانة توازن قيمتها 1000000 دج يتم تحصيلها بتاريخ 2020/01/05.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
1000000	1000000	2020/12/10		
		د/ الدولة، الجماعات المحلية، اعانات للاستلام د/ إعانات التوازن	741	441

المحور العاشر: أعمال نهاية السنة

تعتبر أعمال نهاية السنة المالية، مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة المالية، بغرض تحديد نتيجة الدورة المالية، حيث يقوم المحاسب خلال الدورة المالية بتسجيل مجمل العمليات المالية في دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، ويتم التأكد من صحتها في نهاية السنة عن طريق إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، ولا يمكن الاعتماد على هذه المعطيات في حساب النتيجة كونها غير معالجة نهائياً، لذلك لابد من إحصاء كل الموجودات للتأكد منها وزنا وقيمة وتعداد وقياسا بتاريخ إعداد الميزانية. كما يجب التأكد من ديون المؤسسة وحقوقها وإجراء قيود تسوية الانحرافات وتصحيح الأخطاء والعمليات التي لم تسجل أصلاً.¹

أولاً. الجرد: يعد الغرض من الجرد مراجعة معظم الحسابات الواردة في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع ما هو موجود فعلاً نتيجة الجرد الفعلي، ثم تحديد الفرق بينهما والبحث عن أسبابها، ومن ثم إجراء قيود التسوية اللازمة لجعل الأرصدة مطابقة من حيث الكمية والقيمة الحقيقية لما هو موجود فعلاً نتيجة الجرد، وتحميل السنة المالية بالتكاليف والإيرادات التي تعود لها فعلاً، وهو ما يعرف بالتسوية.² وهو نوعان:

- الجرد المادي
- الجرد المحاسبي

ثانياً. الاهتلاكات:

1. تعريف الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل، حيث يعتبر إجبارياً (وفق ما تنص عليه المادة 718 من القانون التجاري) من أجل إعطاء خاصية المصدقية للقوائم المالية.³

الاهتلاك هو النقص في الخدمة المتوقعة من الاستثمار والذي سوف لا يمكن التغلب عليه عن طريق الإصلاحات.⁴

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 213.

² المرجع السابق، ص 214 - ص 215.

³ Ali Tazdait op.cit, p242.

⁴ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 163.

➤ مبلغ الاهتلاك (قاعدة الاهتلاك):

يمثل مبلغ الاهتلاك تكلفة الأصل مطروحا منها قيمته المتبقية. من الناحية العملية لا تعتبر القيمة المتبقية هامة نسبيا، ومن ثم فهي لا تؤثر على مبلغ الاهتلاك، ولكن إن تبين أن القيمة المتبقية هامة نسبيا (حالة بعض العمليات الخاصة) ويمكن تقييمها بصفة موثوقة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في احتساب مبلغ الاهتلاك.¹

• القيمة المتبقية: صافي المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه للأصل في نهاية مدته المنفعية، بعد طرح تكاليف خروج ذلك الأصل، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير هامة نسبيا إلا في بعض الحالات الخاصة.²

➤ المدة المنفعية:

هي مدة الاستعمال النافع للأصل، ولتحديدها يجب مراعاة العناصر التالية:³

- مدة إمكانية الرقابة على التثبيت.
- دورات الحياة المميزة لكل أصل، والمعلومات المتعلقة بمدة استعماله ومدة استعمال الأصول المماثلة.
- مرور الزمن والتطور التكنولوجي.
- مدى استقرار قطاع النشاط الذي يستغل الأصل ضمنه وتطور الطلب على المنتجات والخدمات الناجمة عن هذا الأصل.

فيما يتعلق بالتاريخ المعتمد في حساب الاهتلاك، هل هو تاريخ حيازة التثبيتات أو تاريخ وضعها حيز الخدمة؟ فباعتبار أن النظام المحاسبي المالي يقوم على مبدأ أساسي هو تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني، فإن إهلاك التثبيتات يبدأ من تاريخ وضعها حيز الخدمة.⁴ حيث:

- إذا كان تاريخ الحيازة محصور بين (1←15) من الشهر يحسب ذلك الشهر.
- إذا كان تاريخ الحيازة محصور بين (16 فما فوق) من الشهر لا يحسب ذلك الشهر.

أما بالنسبة للتنازل على التثبيتات، يصبح الأمر عكسيا حيث:

¹ Ali tazdait , op.cit, p242.

² A Kaddouri , op.cit, p165.

³ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص163.

⁴ A Kaddouri , op.cit, p165.

- إذا كان تاريخ التنازل محصور بين (1←15) من الشهر لا يحسب ذلك الشهر .
 - إذا كان تاريخ التنازل محصور بين (16 فما فوق) من الشهر يحسب ذلك الشهر
- **مخطط الاهتلاك:**

جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الاهتلاك.¹

القيمة المتبقية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	قاعدة الاهتلاك	السنوات

2. المعالجة المحاسبية للاهتلاكات:

يسجل قسط الاهتلاك السنوي في آخر السنة بجعل الحساب 681 "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية" مدينا يقابله في الطرف الدائن الحساب 28 "اهتلاك التثبيتات"، حيث خصص النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني من مدونة الحسابات الحساب 28 "اهتلاك التثبيتات" لاستقبال مبالغ الأقساط السنوية لاهتلاك التثبيتات، وقد تم فتح حسابات فرعية للحساب 28 تتلاءم مع حسابات التثبيتات المختلفة.²

3. **طرق الاهتلاك:** ترتبط طريقة اهتلاك التثبيتات بوتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بتلك التثبيتات، وتتمثل طرق الاهتلاك في ما يلي:

1.3. طريقة الاهتلاك الخطي:

تقوم هذه الطريقة على إهتلاك الأصل بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال، حيث ينصح النظام المحاسبي المالي باستعمال هذه الطريقة عندما لا تتمكن المؤسسة من تحديد التطور في استهلاك المنافع الاقتصادية، ويحسب قسط الاهتلاك وفق العلاقة التالية:

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص121.
² المرجع السابق، ص123.

قسط الاهتلاك = قاعدة الاهتلاك x معدل الاهتلاك x مدة الاستعمال

قاعدة الاهتلاك = تكلفة التثبيت - القيمة المتبقية

معدل الاهتلاك = 100/العمر الانتاجي

مدة الاستعمال = 12/m ، حيث m يمثل عدد الأشهر

مثال 1:

بتاريخ 2016/01/14 تم الحيازة على معدات نقل قيمتها 200000 دج، على الحساب، عمرها الإنتاجي 5 سنوات. علما أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي وأن القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب:

1. إعداد جدول الاهتلاك.

2. تسجيل عمليات سنة 2016 في دفتر اليومية. TVA 19٪.

الحل:

قسط الاهتلاك = قاعدة الاهتلاك x 1/العمر الإنتاجي x 12/m

قسط الاهتلاك = 200000 x 1/5 x 12/12 = 40000

1. جدول الاهتلاك:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2016	200000	40000	40000	160000
2017	200000	40000	80000	120000
2018	200000	40000	120000	80000
2019	200000	40000	160000	40000
2020	200000	40000	200000	0

2. تسجيل عمليات سنة 2016 في دفتر اليومية:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
238000	200000	20216/1/14 د/ معدات نقل	404	2181
	38000	د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو التثبيتات الحيازة على معدات نقل		4456
40000	40000	2016/12/31 د/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/ إهلاك معدات نقل تسجيل قسط إهلاك سنة 2016	2818	681

مثال 2: بتاريخ 2015/03/18 تم الحيازة على آلة انتاجية قيمتها 450000 دج على الحساب، معدل الاهتلاك 20%. علما أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي وأن القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: 1. إعداد جدول الاهتلاك.

2. تسجيل قسط الاهتلاك لسنتي 2015 و 2016.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك (سنة 2015)} = 450000 \times 20\% \times \frac{12}{9} = 67500$$

$$\text{قسط الاهتلاك (سنة 2016/17/18)} = 450000 \times 20\% \times \frac{12}{12} = 90000$$

$$\text{قسط الاهتلاك (سنة 2020)} = 450000 \times 20\% \times \frac{12}{3} = 22500$$

1. جدول الاهتلاك:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2015	450000	67500	67500	382500
2016	450000	90000	157500	292500
2017	450000	90000	247500	202500
2018	450000	90000	337500	112500
2019	450000	90000	427500	22500
2020	450000	22500	450000	0

2. تسجيل قسطي الاهتلاك لسنة 2015 و 2016 في دفتر اليومية:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
67500	67500	2015/12/31	2815	681
		د/ مخصصات الاهتلاكات د/ اهتلاك معدات صناعية تسجيل قسط اهتلاك سنة 2015		
90000	90000	2016/12/31	2815	681
		د/ مخصصات الاهتلاكات د/ اهتلاك معدات صناعية تسجيل قسط اهتلاك سنة 2016		

2.3. طريقة الاهتلاك حسب عدد وحدات الإنتاج:

تقوم هذه الطريقة على تحديد معدل الاهتلاك بالاعتماد على الوحدات، حيث:

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

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{عدد الوحدات} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

مثال:

بتاريخ 2019/01/10 حصلت المؤسسة على آلة إنتاجية قيمتها 200000 دج، معدل الاهتلاك 20٪، عدد الوحدات المنتجة خلال عمرها الإنتاجي مقدرة ب 1000000 وحدة موزعة كما يلي:

السنوات	2019	2020	2021	2022	2023
عدد الوحدات المنتجة	200000	300000	250000	150000	100000

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة عدد وحدات الإنتاج

الحل:

$$\text{معدل الاهتلاك} = 1000000 / 200000 = 0.2$$

التاريخ	قاعدة الإهلاك	عدد الوحدات	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2019	200000	200000	40000	40000	160000
2020	200000	300000	40000	80000	120000
2021	200000	250000	40000	120000	80000
2022	200000	150000	40000	160000	40000
2023	200000	100000	40000	200000	0

3.3. طريقة الإهلاك المتناقص (المعدل الضريبي):

يعتبر هذا الإهلاك تكلفة متناقصة من سنة إلى أخرى، حيث تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على المدة المنفعية للأصل.

معدل الإهلاك = معدل الإهلاك X المعامل الثابت

المعامل	السنوات
1.5	2 - 3 سنوات
2	4 - 5 سنوات
2.5	6 سنوات فما فوق

مثال:

بتاريخ 20/05/2017 تم الحيازة على آلة إنتاجية ب قيمة 200000 دج، تم تشغيلها بتاريخ 17/06/2017، عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

المطلوب : إعداد جدول الإهلاك وفق طريقة الإهلاك المتناقص.

الحل:

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

تاريخ تشغيل الآلة هو تاريخ دخولها في الخدمة وليس تاريخ الحيازة إذن 17/06/2017، ومن ثم فمدة الاستعمال بالنسبة للسنة الأولى 6 أشهر.

جدول الاهتلاك حسب طريقة الاهتلاك المتناقص:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017 (6 أشهر)	200000	40%	40000	40000	160000
2018	160000	40%	64000	104000	96000
2019	96000	40%	38400	142400	57600
2020	57600	40%	23040	165440	34560
2021	34560	50%	17280	182720	17280
2022 (6 أشهر)	17280	100%	17280	200000	0

4. التنازل على التثبيات:

يتم إلغاء تثبيت من الميزانية عند خروجه من المؤسسة، أو عندما يكون خارج الاستعمال بشكل دائم بحيث لا تنتظر المؤسسة الحصول من خلاله على أي منفعة اقتصادية مستقبلية.¹

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن التوقف عن تشغيل تثبيت مادي ما أو إخراجها من أصول المؤسسة بالفرق بين سعر البيع التثبيات والقيمة المحاسبية الصافية له، وتسجل في الإيرادات أو المصاريف حسب الحاليتين التاليتين:

➤ **سعر البيع < القيمة المحاسبية الصافية** نكون أمام فوائض قيمة والتي تسجل في الجانب الدائن من الحساب 752 " فوائض قيمة عن خروج عن أصول مثبتة غير مالية".

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	xxx	د/ اهتلاك التثبيات		28xx
	xxx	د/ الحسابات الدائنة للتنازل على التثبيات		462
xxx		د/ تثبيات	2xx	
xxx		د/ فوائض قيمة عن خروج أصول مالية غير مثبتة	752	
		التنازل عن التثبيات		

¹ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص180.

➤ **سعر البيع > القيمة المحاسبية الصافية** نكون أمام نواقص قيمة والتي تسجل في الجانب المدين من الحساب 652 " نواقص قيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية"

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	XXX	د/ اهتلاك التثبيتات		28XX
	XXX	د/ الحسابات الدائنة للتنازل على التثبيتات		462
	XXX	د/ نواقص قيمة عن خروج أصول مالية غير مثبتة		652
XXX		د/ تثبيات التنازل عن التثبيتات	2XX	

مثال:

بتاريخ 2018/04/10 تم الحيازة على آلة انتاجية بمبلغ 250000 دج خارج الرسم، عمرها الإنتاجي 5 سنوات استعملت إلى غاية 2019/07/12 وتم التنازل عليها بسعر 150000 دج على الحساب، المطلوب: سجل عمليات التنازل عن الآلة إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي .

$$\text{قسط إهلاك سنة 2018} = 250000 \times \frac{5}{1} \times \frac{12}{9} = 37500$$

$$\text{قسط إهلاك سنة 2019} = 250000 \times \frac{5}{1} \times \frac{12}{6} = 25000$$

التسجيل المحاسبي لعمليات التنازل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
		2019/07/12		
25000	25000	د/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/ إهلاك معدات وأدوات صناعية تسجيل قسط إهلاك سنة 2019	2815	681
	62500	د/ اهتلاك معدات وأدوات صناعية		2815
	150000	د/ الحسابات الدائنة للتنازل على التثبيتات		462
250000		د/ نواقص قيمة عن خروج أصول مالية غير مثبتة د/ معدات وأدوات صناعية تسجيل قيد التنازل عن المعدات الصناعية	215	652

تمارين محلولة حول الاهتلاكات

التمرين الأول:

في 25/06/2015 تم الحيازة على غلافات متداولة بـ 240000 دج خارج الرسم، على الحساب، عمرها الإنتاجي 03 سنوات.

المطلوب : - إعداد جدول الاهتلاك السنوي (الثابت)؛

- تسجيل قسط الاهتلاك سنة 2015.

التمرين الثاني:

بتاريخ 12/01/2017 تم الحيازة على معدات نقل قيمتها 120000 دج، بشيك بنكي، وتم الشروع في استعمالها في نفس اليوم. معدل الاهتلاك 20%.

المطلوب: إعداد مخطط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك المتناقص.

التمرين الثالث:

في 15/09/2015 تم الحيازة على آلة إنتاجية بـ 120000 دج خارج الرسم على الحساب، عمرها الإنتاجي 05 سنوات، علما أن الطاقة الإنتاجية للآلة هي 500000 وحدة خلال مدة استعمالها، عدد الوحدات موزعة على السنوات كما يلي:

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020
عدد الوحدات	40000	110000	120000	90000	80000	60000

المطلوب : - إعداد جدول الاهتلاك حسب عدد الوحدات.

التمرين الرابع:

بتاريخ 19/03/2019 تم الحيازة على معدات نقل بـ 340000 دج، TVA 19 % ، على الحساب، عمرها الإنتاجي 05 سنوات، استعملت إلى غاية 05/07/2020. وتم التنازل عليها بسعر 260000 دج بموجب شيك بنكي علما أن المؤسسة تستعمل الاهتلاك الثابت.

المطلوب :

- تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية إلى غاية تاريخ التنازل.

الحل:

التمرين الأول:

$$40000 = 12/6 \times 3/1 \times 240000 = \text{قسط إهلاك سنة 2015}$$

$$80000 = 12/12 \times 3/1 \times 240000 = \text{قسط إهلاك سنة 2016/2017}$$

$$40000 = 12/6 \times 3/1 \times 240000 = \text{قسط إهلاك سنة 2018 الإهلاك المكمل}$$

2. إعداد جدول الإهلاك:

التاريخ	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2015	240000	40000	40000	200000
2016	240000	80000	120000	120000
2017	240000	80000	200000	40000
2018	240000	40000	240000	0

3. تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
238000	240000	2015/06/25	404	2186 4456
	38000	د/ أغلفة متداولة		
		د/ ر ق م قابل للاسترجاع د/ موردو التثبيبات الحيارة على أغلفة متداولة		
40000	40000	2015/12/31	28186	681
		د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات د/ إهلاك أغلفة متداولة تسجيل قسط إهلاك سنة 2015		

التمرين الثاني:

معدل الاهتلاك = معدل الاهتلاك X المعامل الثابت ، بما أن المعامل الثابت = 2 إذن:

$$\text{معدل الاهتلاك} = 20\% \quad \text{معدل الاهتلاك} = 40\%$$

إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة المعدل الضريبي:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017	120000	40%	48000	48000	72000
2018	72000	40%	28800	76800	43200
2019	43200	40%	17280	94080	25920
2020	25920	50%	12960	107040	12960
2021	12960	100%	12960	120000	0

التمرين الثالث:

معدل الاهتلاك = قاعدة الاهتلاك / عدد الوحدات المنتجة

$$0.24 = 500000/120000 =$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	عدد الوحدات	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	ق م ص
2015	120000	40000	9600	9600	110400
2016	120000	110000	26400	36000	84000
2017	120000	120000	28800	64800	55200
2018	120000	90000	21600	86400	33600
2019	120000	80000	19200	105600	14400
2020	120000	60000	14400	120000	0

التمرين الرابع:

$$51000 = 12/9 \times \%20 \times 340000 = 2019 \text{ قسط إهلاك سنة}$$

$$34000 = 12/6 \times \%20 \times 34000 = 2020 \text{ قسط إهلاك سنة}$$

1. إعداد جدول الإهلاك

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	ق م ص
2019	340000	51000	51000	289000
2020	340000	34000	85000	255000

2. التسجيل المحاسبي لعمليات التنازل :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
34000	34000	2020/07/05	2818	681
		د/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات د/ إهلاك معدات نقل تسجيل قسط إهلاك سنة 2020		
340000 5000	85000	د/ إهلاك معدات النقل	218	2818
	260000	د/ صندوق		53
		د/ معدات نقل		752
		د/ فوائض قيمة عن خروج أصول مالية غير مثبتة تسجيل قيد تنازل معدات النقل		

ثالثا. المؤونات:

1. تعريف: مؤونات المخاطر والتكاليف هي خصوم استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد¹، وللاعترااف بها ينبغي توفر شرطين²:

- يكون للمؤسسة التزام حالي ناتج عن أحداث ماضية.
 - يعتبر خروج موارد اقتصادية ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
 - يمكن تقدير هذا الالتزام بموثوقية.
- ينبغي إعادة النظر في المؤونات كل سنة قصد تعديلها إما بالزيادة أو النقصان.

2. التسجيل المحاسبي:

تسجل المؤونات في الجانب الدائن للحساب 15 " مؤونات الأعباء - الخصوم غير الجارية"، مقابل الحساب 68 " مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة".

عند حدوث التكلفة المشكل لها المؤونة، يتم ترصيد المؤونة المشكله سابقا عن طريق الحساب 78 " الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات".

مثال:

قدرت المؤسسة نهاية شهر ديسمبر 2018 تكلفة أشغال الصيانة (نتيجة فياضات) بقيمة 100000 دج، علما أن التأمينات قامت بتعويض المؤسسة بمبلغ 40000 دج.

في 10 مارس 2019 قامت المؤسسة بالصيانة الفعلية، حيث بلغت قيمتها 30000 دج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
60000	60000	2018/12/31		
		د/ مخصصات المؤونات		681
		د/ المؤونات الأخرى للتكاليف	158	
		تشكيل مؤونة لسنة 2019		

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 175.

² نفس المرجع السابق.

30000	30000	2019/3/10	512	615
		د/ صيانة واصلاحات د/ بنوك حسابات جارية تسديد مصاريف الصيانة		
60000	60000	2019/12/31	781	158
		د/ المؤونات الأخرى للتكاليف د/ إسترجاعات القيمة		

رابعاً. المعالجة المحاسبية لبعض التسويات:

1. تسوية حساب المشتريات المخزنة د/ 38:

يعتبر حساب المشتريات المخزنة حساب وسيط، بمعنى أن رصيده يجب أن يكون معدوماً في نهاية الدورة، فإن لم يتحقق ذلك وجب تسويته.

1.1. عدم استلام مشتريات المخزونات:

إذا استلمت المؤسسة فواتير الشراء دون استلام المشتريات، فهذا يعني أن المخزونات مازالت موجودة لدى الغير، لذلك فإن التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ مخزونات في الخارج		37
		د/ مشتريات مخزنة	38X	
		ترصيد حساب المشتريات المخزنة		

وعند الاستلام الفعلي للمخزون يرصد د/ 37 مخزونات في الخارج.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ مخزونات		3X
		د/ مخزونات في الخارج	37	
		ترصيد حساب مخزونات في الخارج		

2.1. عدم استلام فواتير الشراء: عند استلام مشتريات دون استلام الفواتير يسجل القيد التالي:

		د/ مشتريات مخزنة د/ فواتير قيد الاستلام ترصيد حساب المشتريات المخزنة	408	38x
--	--	--	-----	-----

عند استلام المشتريات يرصد د/408 فواتير قيد الاستلام.

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ فواتير قيد الاستلام د/ موردو المخزونات ترصيد حساب فواتير قيد الاستلام	401	408

2. تسوية المنتجات التي لم تعد فواتيرها: إذا كان على المؤسسة فواتير لم تسلمها بعد إلى أصحابها، أي لديها مبيعات غير مفعولة تقوم بتسويتها كما يلي:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ منتجات لم تعد فواتيرها د/ مبيعات	70x	418

عند تسليم الفواتير لأصحابها:

المبلغ د	المبلغ م	البيان	ر ح د	ر ح م
		د/ زيائن د/ منتجات لم تعد فواتيرها ترصيد حساب منتجات لم تعد فواتيرها	418	411

خامسا. تصحيح الأخطاء:

1. طريقة إلغاء القيد (عكس القيد):

مثال: بافتراض أنه لدينا فاتورة شراء بضاعة بسعر 25000 دج، وقد تم تسجيل القيد التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	20000	د/ مشتريات بضائع		380
	3800	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
		د/ موردو المخزونات	401	
23800		شراء بضائع		

يتم تصحيح الخطأ كما يلي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ر ح د	ر ح م
	23000	د/ موردو المخزونات		401
20000		د/ مشتريات بضائع	380	
3800		د/ ر ق م قابل للاسترجاع	4456	
		إلغاء القيد الأصلي		
	25000	د/ مشتريات بضائع		380
	4750	د/ ر ق م قابل للاسترجاع		4456
29750		د/ موردو المخزونات	401	
		شراء بضائع		

3. طريقة المتمم للصفر: يعتبر المتمم الصفري لعدد هو العدد المعاكس له، بمعنى أن المتمم للصفر

لعدد إذا أضيف للعدد الأول يساوي الصفر. ويحسب المتمم للصفر كما يلي:¹

- متمم العدد 0 هو 0
- العدد الأول بعد الصفر يكون متمم للعدد 10.
- الأعداد التي تأتي بعد العدد الأول تكون متممة للعدد 9.
- يتم إضافة العدد 1 من اليسار بإشارة شالبة.

المتمم للصفر لمبلغ 20000:

20000

—

180000

00000

¹ ربيعة صلاح، محاضرات في المحاسبة العامة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2016-2017. ص110.

المحور الحادي عشر: تقديم القوائم المالية

أولاً. تعريف القوائم المالية:

مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية، التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغير وضعية المؤسسة (الكيان) عند تاريخ إقفال الحسابات¹، وتشمل:

- ميزانية
- حساب نتائج
- جدول تدفقات الخزينة (سيولة الخزينة)
- جدول تغيرات الأموال الخاصة
- ملحق

تلتزم المؤسسة بإعداد القوائم المالية السابقة في نهاية الدورة المحاسبية، من خلال التقيد بمختلف الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي تنص عليها المحاسبة المالية.

تلخص القوائم المالية آثار المعاملات المالية والأحداث المالية الأخرى، من خلال تجميعها في أصناف يطلق عليها تسمية عناصر القوائم المالية، حيث تعرف العناصر التي ترتبط بتقييم الوضعية المالية في الميزانية بالأصول الخصوم والأموال الخاصة، في حين أن العناصر المرتبطة بتقييم النجاعة في حساب النتائج هي الإيرادات والمصاريف. أما قائمة التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة فهي تعكس في الغالب التغيرات في عناصر الميزانية وحساب النتائج².

ثانياً. الميزانية: تبرز الميزانية بصفة منفصلة العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية، والمتمثلة في عناصر الأصول والخصوم.

يجب أن تتضمن الميزانية الختامية سنتين متتاليتين من أجل إمكانية متابعة تطور المؤسسة من سنة إلى أخرى.

تم التطرق بالتفصيل إلى كل من الميزانية الافتتاحية والختامية خلال المحور الثاني.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² Ali Tazdait, op.cit , p 48.

ثالثا. حساب النتائج: يعرف حساب النتائج على أنه " ملخص للإيرادات والأعباء المحققة من طرف المؤسسة، خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية.¹

هناك طريقتين في عرض حساب النتائج، إما حسب الطبيعة، حيث تعرض الأعباء حسب طبيعتها (مخصصات الاهتلاكات، مشتريات المواد الأولية، مصاريف النقل) دون إعادة توزيعها على مختلف وظائف المؤسسة، أما الطريقة الثانية فهي عرض حساب النتائج حسب الوظيفة، حيث تصنف الأعباء على حسب تكلفة المبيعات أو الأنشطة الإدارية أو التجارية، ولقد ترك النظام المحاسبي المالي الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة المثلى التي تعرض بصفة صادقة وموثوقة عناصر أداء المؤسسة.²

فيما يلي شكل حساب النتائج حسب الطبيعة:

السنة	البيان
70	رقم الأعمال
72	تغير المخزون
73	إنتاج مثبت
74	إعانات الاستغلال
	1- إنتاج السنة المالية
60	مشتريات مستهلكة
60 أو 61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	2- إستهلاك السنة المالية
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1) - (2)
63	أعباء العاملين
64	الضرائب والرسوم
	4- الفائض الإجمالي للاستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، ص24.

² Ali Tazdait, op.cit, p76-p89.

78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
	5- النتيجة العملياتية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
	6- النتيجة المالية
	النتيجة العادية قبل الضرائب (5) + (6)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	منتجات غير عادية
67	أعباء غير عادية
	9- نتيجة غير عادية
	10- صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية *
	11- صافي نتيجة المجموع المدمج *
	ومنها حصة ذوي الأقلية *
	حصة المجمع *

* لا تستعمل إلا في تقديم القوائم المالية المجمعة

➤ **تطبيق حول حساب النتائج:**

إليك الأرصدة النهائية لحسابات التسيير لمؤسسة س والمطلوب منك إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة.

حسابات الإيرادات		حسابات المصاريف	
700	مبيعات البضائع	1200000	د/600 مشتريات بضائع مباعه
701	مبيعات المنتجات المصنعة	1950000	د/609 التخفيضات والتتزيلات المستلمة
709	التخفيضات والتتزيلات الممنوحة	150000	د/61 الخدمات الخارجية
723	تغير المخزونات الجارية	10000	د/62 خدمات خارجية أخرى
724	تغيرات المخزونات من المنتجات	30000	د/631 أعباء المستخدمين
732	انتاج مثبت للأصول العينية	110000	د/638 أعباء المستخدمين الأخرى
74	إعانات الاستغلال	30000	

120000	الضرائب والرسوم /د 64	25000	د/ 754 أقساط إعانات الاستثمار
30000	الأعباء التشغيلية الأخرى /د 65	35000	د/ 757 منتجات استثنائية عن عمليات التسيير
		20000	د/ 758 منتجات التسيير الجاري الأخرى
200000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات /د 681	140000	د/ 761 منتجات المساهمات
150000	/د 685	120000	د/ 762 عائدات الأصول المالية
90000	أعباء الفوائد /د 661	90000	د/ 766 أرباح الصرف
80000	خسائر الصرف /د 666	100000	د/ 768 المنتجات المالية الأخرى
70000	الخسائر الصافية عن التنازل على الأصول المالية /د 667		
60000	الأعباء المالية الأخرى /د 668		
120000	الضرائب على النتائج /د 695		

➤ إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة:

2018	البيان
3000000	رقم الأعمال (د/ +700 - د/ 701 - د/ 709)
40000	تغير المخزون (د/ 723 + د/ 724)
110000	إنتاج مثبت د/ 732
30000	إعانات الاستغلال د/ 74
3180000	إنتاج السنة المالية (1)
800000	مشتريات مستهلكة (د/ 600 - د/ 609)
700000	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (د/ 61 + د/ 62)
1500000	إستهلاك السنة المالية (2)
1680000	القيمة المضافة للاستغلال (3) = (1) - (2)
480000	أعباء العاملين (د/ 631 + د/ 635 + د/ 638)
120000	الضرائب والرسوم (د/ 64)
1080000	الفائض الإجمالي للاستغلال (4)
80000	المنتجات التشغيلية الأخرى (د/ 754 + د/ 757 + د/ 758)
45000	الأعباء التشغيلية الأخرى (د/ 65)
350000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات (د/ 681 + د/ 685)
765000	النتيجة التشغيلية (5)

450000	المنتجات المالية (د/761 + د/762 + د/766 + د/768)
300000	الأعباء المالية (د/661 + د/666 + د/667 + د/668)
150000	النتيجة المالية (6)
915000	النتيجة العادية قبل الضرائب (5) + (6)
120000	الضرائب (د/695)
795000	النتيجة الصافية

رابعاً. **جدول تدفقات الخزينة:** يعتر الهدف الأساسي من إعداد هذه القائمة إعطاء مستعملي المعلومات أساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقديات وما يكافئها، وكذا معلومات حول استخدام هذه النقديات¹، ومن ثم تقدم هذه القائمة معلومات عن مصادر العناصر النقدية التي تدفقت إلى المؤسسة واستخداماتها وتطوراتها خلال السنة المالية.

يجب أن يعرض جدول تدفقات الخزينة، التدفقات النقدية مصنفة إلى:

- تدفقات الأنشطة التشغيلية: والتي تعتبر تدفقات الأنشطة الأساسية المولدة لإيرادات المؤسسة (مثلاً: المقبوضات الناتجة عن بيع السلع وتقديم الخدمات، المدفوعات النقدية للموردين..).
- تدفقات الأنشطة الاستثمارية: وهي تتعلق بحيازة أو التداول عن أصول طويلة الأجل والتوظيفات الأخرى التي لا تنتمي إلى أشباه السيولات (المدفوعات النقدية لاقتناء التثبيتات المادية والمعنوية وغيرها من الأصول طويلة الأجل، المدفوعات النقدية الناتجة عن بيع العناصر السابقة).
- تدفقات الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات المتأتية من الأنشطة التي ينتج عنها تغير في الأموال الخاصة والقروض.
- الفوائد وتوزيعات الأرباح.

وفيما يلي ملخص جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقتين المباشرة وغير المباشرة:

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص26.

جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)
<p>نتيجة صافية للدورة</p> <p>+ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات</p> <p>- استرجاعات على الاهتلاكات والمؤونات</p> <p>+/- تغيرات على الضرائب المؤجلة</p> <p>+/- تغير المخزونات</p> <p>+/- تغير الزبائن والحقوق الاخرى</p> <p>+/- تغير الموردين والديون الاخرى</p> <p>+/- فائض أو خسارة القيمة للتنازل على التثبيتات</p>	<p>تحصيلات الزبائن</p> <p>- تسديدات الموردين والمستخدمين والنفقات الأخرى</p> <p>- تسديدات الفوائد</p> <p>- تسديدات الضرائب على الأرباح</p>
تدفق الأنشطة التشغيلية	
<p>- تسديدات على حيازة التثبيتات</p> <p>+ تحصيلات عن التنازل على التثبيتات</p> <p>+ فوائد محصلة على التوظيفات المالية</p> <p>+ أرباح وحصص النتائج المحصلة</p>	
تدفق الخزينة للأنشطة الاستثمارية	
<p>+ تحصيل من رفع رأس المال النقدي</p> <p>+ إصدار القروض</p> <p>- أرباح موزعة مدفوعة</p> <p>- تسديد القروض والديون المماثلة</p>	
تدفق الخزينة للأنشطة التمويلية	
<p>= خزينة الفترة (أ) + (ب) + (ج)</p> <p>+ الخزينة وأشباه الخزينة عند الافتتاح</p> <p>= الخزينة وأشباه الخزينة في نهاية الفترة</p>	

خامسا. جدول تغيرات الأموال الخاصة: يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية¹، وهو موجه بصفة أساسية للمساهمين، من

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 26.

المراجع

1. الكتب:

- أمينة بوثلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء.
- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، الجزائر، 2011.
- شعيب شنوف، الجزء الأول، شركة بوداود، الجزائر، 2008.
- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول مبادئ سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، 2010.
- A.Kaddouri , A.Mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF2007, Edition ENAG, alger, 2009.
- Ali Tazdait , Maitrise Du Système Comptable Financier, EDITION ACG, 2009.

2. المطبوعات:

- أمينة مخلفي، محاضرات حول اقتصاد وتسيير المؤسسة، السنة الثانية ل. م. د، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- ربيعة صلاح، محاضرات في المحاسبة العامة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2016-2017.
- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010.
- نجود تريش، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، جدع مشترك ل. م. د، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2016-2017.

3. المذكرات:

- أمينة زغمار، تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

4. القوانين والمراسيم:

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19.

- القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.

4. المواقع الالكترونية:

www.skysft.com