

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية في مقياس

المحاسبة العامة

1 و 2

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل م د LMD

من إعداد: د/ صليحة بوسليمان

السنة الجامعية: 2022/2021

مقدمة

مقدمة

نشأت المحاسبة منذ القدم وعرفت تطورات تبعا للظروف الاقتصادية والإجتماعية والسياسية والتكنولوجية.

المحاسبة هي نظام معلوماتي يقوم بترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية.

فالمحاسبة كنظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الإفتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية أهم ميزاتھا الوضوح والملاءمة، لتخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين (مستثمرين، حكومات، عمال، وغيرهم...) هذه العملية التي تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص للأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من معايير معرفة.

قسمت هذه المطبوعة إلى ستة محاور تهدف في الأساس إلى الإلمام بجميع النقاط التي جاءت في البرنامج الأكاديمي المعتمد في مقياس المحاسبة العامة، وقد كان الهدف منها مساعدة الطلبة على اكتساب المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمحاسبة العامة وتدريبهم على طرق التسجيل والتقييم المحاسبيين وتمكينهم من فهم آليات وقواعد إعداد القوائم المالية بما يسمح لهم بالحصول على العناصر الأساسية لقراءة هذه القوائم ومعرفة مجالات وكيفيات استعمالها في التحليل واتخاذ القرار.

قائمة المحتويات

مقدمة

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة المالية

01: ماهية المحاسبة المالية

02: الإطار التصوري للمحاسبة المالية

03: تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

المحور الثاني: آليات وقواعد مسك المحاسبة المالية

01: تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية

02: الحساب وقاعدة القيد المزدوج

03: الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

المحور الثالث: سير حسابات الميزانية والمعالجة المحاسبية

01: الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال)

02: الصنف الثاني (التثبيات)

03: الصنف الثالث (المخزونات)

04: الصنف الرابع والخامس (حسابات الغير والحسابات المالية)

المحور الرابع: سير حسابات النتائج والمعالجة المحاسبية

01: الصنف السادس (الأعباء)

02: الصنف السابع (النواتج)

المحور الخامس: أعمال نهاية السنة وقيود التسوية

01: الاهتلاكات

02: المؤونات وتدني القيمة

03: أعمال الجرد والتسويات الأخرى

المحور السادس: عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

01: عرض وتقديم حسابات النتائج

02: عرض وتقديم جدول سيولة الخزينة

03: عرض وتقديم جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

قائمة المراجع المستخدمة

المحور الأول:

الإطار النظري للمحاسبة المالية

01: ماهية المحاسبة المالية

02: الإطار التصوري للمحاسبة المالية

03: تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

01: ماهية المحاسبة المالية

01-01: تعريف المحاسبة المالية

المحاسبة المالية في حقيقتها هي وليدة الحاجة العملية، لذلك نجد التعاريف التي أطلقت عليها تتعدد

وتختلف باختلاف طبيعتها خلال مراحل تطورها نذكر منها:

- عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة في عام 1941، بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج الناجمة عن العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة"¹، من خلال هذا التعريف نستنتج أن المحاسبة فنا وليس حقلا من حقول العلم والمعرفة، حيث تعتبر المحاسبة أسلوب بيان ما يقوم به المحاسب من وظائف.

- عرفت المحاسبة من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة 1966 على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام وإتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات"²، هذا التعريف حول المحاسبة من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى أداة للمعلومات وأداة للإتصال بين مختلف الأطراف.

- عرفها مجلس مبادئ المحاسبة (APB) المنبثق عن (AICPA) في النشرة الصادرة برقم 04 لعام 1970 على أنها "نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية ذات طبيعة مالية لتكون مفيدة (نافعة) في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي القيام بالإختبارات المنطقية من بين مسارات العمل البديلة"³، من خلال هذا التعريف نستنتج أن المجلس ينظر إلى المحاسبة على أنها نشاط خدمي.

- التعريف أكثر إستخداما للمحاسبة المالية في الجزائر هو الذي جاءت به المادة 03 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والتي تعتبر أن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"⁴، من هذا التعريف المحاسبة تم إعتبارها نظام معلومات يسعى إلى تشغيل البيانات وتحويلها إلى معلومات.

من خلال التعاريف السابقة يتبين أن تعريف المحاسبة المالية لم يعد يقتصر على الجانب الشكلي للممارسة أو ما يجب أن يقوم به المحاسب، بل تخطاه إلى أهداف أسمى وهي توصيل المعلومات الاقتصادية اللازمة والضرورية للمستخدمين من أجل تحليلها، وإتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة.

¹-حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007، ص: 20.

²-طلال محمد الجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 31.

³-عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية-الأصول العلمية والعملية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، ص: 20.

⁴-المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل: 25 نوفمبر 2007.

01-02: أنواع المحاسبة

توجد أنواع كثيرة من المحاسبة، غير أن أغلب المختصين يميزون بين الأنواع الثلاثة التالية للمحاسبة:

01-02-01: المحاسبة الوطنية

تدرس التدفقات الحقيقية والمالية على مستوى الوطن، أي تلك التدفقات التي تحدث بين مختلف الأعوان الإقتصاديين، وهي تمسك على مستوى وزارة المالية لمتابعة المالية العمومية التي تخصص للإقتصاد الوطني.

01-02-02: المحاسبة العمومية

تمسك خصيصا في المؤسسات الإدارية، وهي تعمل على متابعة أموال الميزانية المخصصة سنويا.

01-02-03: محاسبة المؤسسة

والتي تتفرع بدورها إلى عدد من المحاسبات، أهمها:

✓ **المحاسبة التحليلية:** تهتم أساسا بحساب تكاليف السلع والخدمات، تحليلها، والتحكم فيها، وهي

تعتمد على معلومات المحاسبة المالية، وتعتبر أداة فعالة للتسيير.

✓ **المحاسبة التقديرية:** تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية، حيث تقارن

التقديرات بما أنجز فعلا، وتستخرج الفروقات¹.

✓ **المحاسبة المالية:** تسمى أيضا المحاسبة العامة وتعتبر أم المحاسبات إذا صح التعبير، ويمكن

تعريفها كعلم يهتم بتحليل، تسجيل عددي (رقمي)، تبويب وتلخيص لكل العمليات الناتجة عن أحداث

مادية، قانونية أو إقتصادية المؤثرة على ذمة المؤسسة (ما لها وما عليها) خلال فترة محددة بقصد

إعداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين بالدرجة الأولى والمستخدمين الداخليين، وهي

تهدف إلى حماية أصول المؤسسة بالإضافة لقياس أرباحها ومركزها المالي².

غير أن هناك أنواع أخرى من المحاسبات لا يتسع المجال لذكرها جميعا، على غرار: المحاسبة الإدارية،

المحاسبة الضريبية،...، كما تجدر الإشارة إلى أنه مؤخرا قد ظهرت أنواع جديدة للمحاسبة، مثل: المحاسبة

البيئية، المحاسبة الإجتماعية، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الإستراتيجية، المحاسبة الإلكترونية،... حيث كان

للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية خلال الربع الأخير من القرن

العشرين وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الإستثمارات الدولية للشركات الكبرى إنعكاسا واضحا على

بيئة الأعمال والتنظيمات الإقتصادية التي تعمل بها، وهذا كان له الدور الأساسي في تطور المحاسبة وظهور

أنواع جديدة منها.

¹-مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF)، ط1، الدار الجزائرية، الجزائر، 2017، ص: 14.

²-بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، ط2، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص: 18.

01-03: العلاقة بين المحاسبة المالية والعلوم الأخرى

01-03-01: العلاقة بين المحاسبة والإقتصاد

يهدف الإقتصاد كعلم إلى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتصف بالندرة، ويحدد أفضل السبل لتحقيق ذلك، سواء في مجال تخصيص الموارد على أوجه الإستخدام أو في مجال الإدارة بعد تخصيصها أو في مجال توزيع الناتج من إستغلال هذه الموارد. ويظهر إرتباط المحاسبة بالإقتصاد في ناحيتين، الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيرا من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية وتستخدم العديد من أدوات التحليل الإقتصادي المستمدة من النظريات الاقتصادية. أما الناحية الثانية فتتخصص في قيام المحاسبة بقياس الجهود والطاقات المبذولة والمنافع المتحققة، وتوفير المعلومات التي توضح مدى تحقق المبادئ والنظريات الاقتصادية في التطبيق العملي.

01-03-02: العلاقة بين المحاسبة والإحصاء والرياضيات

ترتبط المحاسبة إرتباطا وثيقا بالعلوم الرياضية والإحصائية نظرا لقيام المحاسبة بإستخدام الكثير من أدوات التحليل الرياضي والإحصائي خاصة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. ولقد أدى تطور المحاسبة الإدارية في مجال المساعدة على تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد إلى ضرورة إستخدام النماذج الرياضية التي تعتبر أفضل الوسائل لتحقيق هذا الهدف. كما أدى التطور العلمي في كثير من مجالات المحاسبة والمراجعة إلى الإعتماد على الأساليب الإحصائية في التحليل، خاصة في مجال إستخدام العينات الإحصائية، وتحليل وتفسير النتائج¹.

01-03-03: علاقة المحاسبة بعلم القانون

هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة والقانون، فهناك نصوص قانونية تبدأ من تأسيس المشروع وإمساك الدفاتر وإستخراج النتائج، وعليه يجب على المحاسب عند وضعه للنظام المحاسبي مراعاة النصوص القانونية والتشريعات الضريبية كي لا تتعارض مستقبلا القوائم المالية والحسابات الختامية مع مضمون النصوص القانونية، وبناء على ما تقدم نجد أن المحاسبة أداة لتطبيق القانون وكذلك هناك العديد من القوانين التي لها أساس مباشر بالمحاسبة مثل قانون ضريبة الدخل، القانون التجاري الذي يحدد الشروط الواجب توافرها في الدفاتر.

وتعتبر بعض الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية) سند إثبات عند أي نزاع قانوني في المحكمة بين المؤسسة وعملائها.

01-03-04: العلاقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال

يعتبر علم إدارة الأعمال والمحاسبة مكملان لبعضهما البعض، فالمحاسبة وسيلة هامة لخدمة الإدارة، فالإدارة الحديثة الواعية لا تتخذ قراراتها بناء على إجتهاادات شخصية وإنما بالإعتماد على بيانات محاسبية.

¹-أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية- المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص ص: 32-34.

وتعتبر المحاسبة من أهم الوسائل التي تزود الإدارة بالمعلومات الاقتصادية وبالتالي تساعد على القيام بوظائفها الرئيسية كالخطيط والتوجيه والقيادة والتنسيق والرقابة¹.

02: الإطار التصوري للمحاسبة المالية

01-02: أهمية المحاسبة المالية وأهدافها

تعد المحاسبة المالية من أهم فروع المحاسبة بشكل عام، حيث توفر العديد من المعلومات المهمة جدا لبيئة العمل، وتساعد المنشآت على إتخاذ القرارات المتنوعة.

01-01-02: أهداف المحاسبة المالية

لقد تطورت أهداف المحاسبة المالية تبعا لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية، ...)، وهكذا نلاحظ²:

✓ **الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية:** وهي حساب كل من نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

✓ **الأهداف الحديثة للمحاسبة المالية:** ويمكن تلخيصها كالتالي:

-تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية؛

-تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية؛

-تعريف الغير (الشركاء، الدائنون، البنوك، ...) عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي.

02-01-02: أهمية المحاسبة المالية

تظهر أهمية المحاسبة المالية على مستويين³:

✓ **على مستوى المؤسسة:**

-يمكن إعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة؛

-يتولى قسم المحاسبة نقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة؛

-إن الدفاتر المحاسبية تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة والمؤسسة؛

¹-حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF، دار عبد اللطيف، الجزائر، ص: 13.

²-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص: 06.

³-نفس المرجع السابق، ص: 06-07.

✓ **على مستوى الإقتصاد الوطني:** تعتبر المحاسبة المالية من أهم مصادر تموين المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط ومتابعة عملية تنفيذها.

02-02: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تقوم المحاسبة المالية بتقديم القوائم المالية والتي تستخدم كإطار يتم الإسترشاد به من طرف المستخدمين في إتخاذ القرارات، وتتطلب لأجل ذلك أن تتصف بخصائص نوعية تجعلها مفيدة لمستخدميها. وقد ورد بالإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وكذلك بالمرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 حيث نصت على أنه يجب أن تتوفر المعلومة الواردة بالقوائم المالية على الخصائص النوعية أربعة أساسية¹، تتمثل فيما يلي²:

- ✓ **الملاءمة:** تكون المعلومة ملائمة إذا كانت لها القدرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.
- ✓ **الدقة والموثوقية:** حتى تكون المعلومة ذات موثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء والانحرافات، وبالتالي فإن المعلومة الموثوقة ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي: الصورة الصادقة، الحيطة والحذر، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحياد، الأهمية النسبية.
- ✓ **القابلية للمقارنة:** من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة، كمال يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء مؤسسات أخرى في نفس الفترة الزمنية.
- ✓ **الوضوح:** ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد.

02-03: القوائم المالية

يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي أن تعد قوائم مالية سنويا على الأقل، وتتمثل هذه القوائم فيما يلي³:

- ✓ **الميزانية:** تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (سواء في الأصول أو الخصوم).
- ✓ **جدول حساب النتائج:** يلخص مختلف الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

1-المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429، الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.

2-Wolfgang Dick et Franck Missionier- Pira , Comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, Paris, 2006, P : 322.

3-جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 16.

✓ **جدول تدفقات الخزينة:** يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها وكذا معلومات حول إستعمال هذه الخزينة.

✓ **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.

وسنحاول التطرق لهذه العناصر لاحقا بشيء من التفصيل.

03: تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)

03-01: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات إقتصاد السوق، بإستجابة المحاسبة لإحتياجات أطراف عديدة من المعلومات والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع مثيلتها الدولية، ومن أجل تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت بإصدار عدد من التشريعات القانونية شملت ما يلي¹:

-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

-المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 25/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07/11 المشار إليه سابقا؛

-المرسوم التنفيذي رقم 09/11 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛

-القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات؛

-القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛

-التعليمة رقم 2 الصادرة بتاريخ 29/10/2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

أما المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في كونه قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة بإعتباره متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، وسده للثغرات بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، كما أنه يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي بشكل عام ويعزز من مسار إندماج الجزائر في الإقتصاد العالمي ويساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس

¹-بومزايد إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018، ص ص: 18-19.

الأموال والتمويل للمؤسسات من خلال تشجيع الإستثمار بعد إعطاء معلومات مطلوبة سهلة القراءة من المحللين الماليين¹.

03-02: أسباب إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر

أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة، لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبين هما²:

03-02-01: الأسباب الخارجية

-يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية إستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

-ظهرت في عدة بلدان، إحتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

-عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛

-يتطلب تطور المؤسسات إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الإقتصاد العالمي الذي لايعترف بالحدود الجمركية؛

-يشترط عند طلب الإستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الإمتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛

-يستلزم التفتح الاقتصادي، إستعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

03-02-02: الأسباب الداخلية

-تحول دور الدولة، في الميدان الاقتصادي والتجاري، من طرف فعال إلى دور منظم؛

-أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛

-يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛

-أصبحت النظرة القانونية، في المخطط المحاسبي الوطني، تغطي على النظرة الاقتصادية؛

-بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي

الوطني تستعمل مبدأ "الحبطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ " الصورة الوافية"؛

-يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

¹-كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 21.

²-جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص: 10-11.

03-03: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

ينص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها، ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية.

ينص القانون المذكور أعلاه على أن المؤسسات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية¹:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، الذين يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

-كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

03-04: أهداف النظام المحاسبي المالي

سيساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المكتب الدولي للمعايير المحاسبية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي²:

-إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛

-تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛

-تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛

-تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصورة الوفية والعادلة".

¹-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

²-جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

المحور الثاني:

آليات وقواعد مسك المحاسبة المالية

01: تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية

02: الحساب وقاعدة القيد المزدوج

03: الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

01: تقديم الوضعية المالية من خلال الميزانية

01-01: تعريف الميزانية (قائمة المركز المالي)

هناك عدة تعريفات للميزانية من أهمها ما يلي:

-عرفت المادة رقم 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 26 ماي 2008 الميزانية بأنها " تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية"¹.

-الميزانية هي عبارة عن قائمة أو كشف تتكون من جانبين رئيسيين متساويين في القيمة، تضم في الجزء الأول منها الأصول (الإستخدامات)، وتضم في الجزء الثاني الخصوم (مصادر التمويل)².

-هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين فتبين ما لدى المؤسسة من موجودات وما عليها من مطالبات من قبل الملاك أو من قبل الغير ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي، وتتمثل في جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموع الإستخدامات وتسمى: الأصول، أي ممتلكات وموجودات المؤسسة وفي جانبه الأيسر، مجموعة الموارد، وتسمى: الخصوم، حيث تحافظ الميزانية دائما على توازنها لأن مصادر الأموال تساوي أوجه إستخدامها أي : مجموع الأصول = مجموع الخصوم³.

01-02: شكل الميزانية

قدم النظام المحاسبي المالي نموذجا لعرض الميزانية يتوافق مع المعيار الدولي، حيث فصل في جانب الأصول بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية، وفي جانب الخصوم فصل بين رؤوس الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية والخصوم الجارية، وعلى هذا الأساس تأخذ الميزانية شكل الجدول الذي يتكون من جانبين، جانبي أيمن ويعرف بجانب الأصول ويعكس إستخدامات الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة، وجانب أيسر ويعرف بجانب الخصوم ويعكس مصادر الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة⁴. وتظهر الميزانية في شكلها البسيط كما في الجدول الموالي:

الجدول رقم 01: الميزانية في شكلها البسيط

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			رؤوس الأموال الخاصة	
	أصول جارية			خصوم غير جارية	
	مجموع الأصول			مجموع الخصوم	

1-المادة رقم 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008، الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل: 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

2-وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج 1، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 304.

3-بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

4-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

03-01: التعريف بمكونات الميزانية

تتكون الميزانية من العناصر التالية:

01-03-01: الأصول

حسب المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 26 ماي 2008 أن "الأصول تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية"¹. وتجدر الإشارة إلى أنه كان ينظر للأصول سابقا من خلال ملكيتها القانونية، بينما أصبح الآن ينظر إليها من خلال المنافع التي تقدمها دون اشتراط ملكيتها للمؤسسة، فالعبرة تكمن في خضوعها لسيطرة المؤسسة وتوقعها الحصول منها على منافع إقتصادية مستقبلية. ويمكن للمنافع الإقتصادية للأصل أن تتدفق للمؤسسة بعدة طرق، نذكر منها:

✓ إستخدامها منفرد أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من طرف المؤسسة؛

✓ أن يستبدل بغيره من الأصول؛

✓ أن يستخدم لسداد عنصر من عناصر الإلتزامات؛

✓ إمكانية توزيعها على ملاك المؤسسة.

وتنقسم الأصول إلى:

أ- أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أي لفترة طويلة، وتشمل الأصول التي يكتنيتها المشروع للإستعانة بها على أداء خدماته وتسهيل القيام بعملياته وليس لإعادة بيعها، بمعنى أنها تمثل الأصول التي ينتظر الحصول منها على منافع إقتصادية مستقبلية لعدد من الدورات المحاسبية القادمة، وتنقسم وفق النظام المحاسبي المالي إلى ما يلي:

✓ **التثبيات المعنوية:** وهي أصول معنوية، لا تأخذ شكلا ماديا ملموسا مثل: برمجيات معلوماتية،

البراءات، الرخص،....

✓ **التثبيات المادية (العينية):** وهي أصول ثابتة لها شكل مادي ملموس تشمل مجموعة وسائل تحصل

عليها المؤسسة لإستخدامها في مزاوله نشاطها الإنتاجي أو التجاري أو الخدمي، مثل: الأراضي،

المباني، معدات وأدوات،....

✓ **التثبيات المالية:** وتشمل مجموعة من الإستخدامات الطويلة الأجل في شكل أسهم، سندات لشركات

أخرى بغرض احتفاظ بها، وديون المؤسسة على الغير لأكثر من دورة مالية.

ب- أصول جارية: وهي أصول ليست لها صفة الدوام بالمؤسسة بسبب طبيعتها، وتشمل الأصول التي يتوقع

تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها خلال دورة الإستغلال العادية. وهكذا فإن الأصل يبوب على أنه متداول في

الحالات التالية:

¹ -المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.

✓ عندما يكون من المتوقع تحقيق قيمته أو يكون محتفظا به لغرض البيع أو الإستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة؛

✓ عندما يحتفظ به أساسا لغرض الإتجار أو لفترة قصيرة الأجل ويتوقع تحقق قيمته خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛

✓ إذا كان الأصل نقدا أو ما شابهه ولا توجد قيود على إستخدامه¹.

01-03-02: الخصوم

حسب المادة رقم 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 أن " الخصوم تتكون من الإلتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل إنقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية"².

فالخصوم بذلك تشمل كل مل يلزم المؤسسة سداها، كالديون الناتجة عن شراء البضائع من الموردين وعدم سداها لقيمتها عاجلا، والديون الناتجة عن خدمات الغير قدمت لها ولم تسدد قيمتها فورا، وكذلك الديون عن قروض حصلت عليها من الغير، وهي بذلك تتضمن ما يلي:

أ- **الأموال الخاصة:** وهي تمثل الفرق بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية، أي فائض أصول المؤسسة على خصومها الجارية وغير الجارية، ووفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري فإن حسابات رؤوس الأموال الخاصة تعبر عن إلتزامات تقع على عاتق المؤسسة لصالح ذوي حقوق الملكية، ومن الأمثلة على هذه الحسابات نذكر: حسابات رأس المال وحسابات الإحتياجات والنتائج....

ب- **خصوم غير جارية:** وهي الإلتزامات التي تستحق على المؤسسة للغير ويجب الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية واحدة.

ج- **خصوم جارية:** وهي الإلتزامات التي تستحق على المؤسسة للغير، ويتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية³.

ملاحظة: ترتب حسابات الأصول حسب درجة السيولة المتزايدة، وترتب حسابات الخصوم حسب درجة الإستحقاق المتناقص.

01-04: أنواع الميزانية

وفقا لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى ما يلي⁴:

✓ **الميزانية الإفتتاحية:** وهي التي يتم إعدادها عند بداية كل دورة أو عند بداية ممارسة المؤسسة لنشاطها، والميزانية الإفتتاحية لدورة ما يجب أن تكون متطابقة مع الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها، هذا وتجدر الإشارة إلى أن الميزانية الإفتتاحية ليست إجبارية قانونا.

¹-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 44-45.

²-المادة رقم 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.

³-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

⁴-نفس المرجع السابق، ص: 35.

✓ **الميزانية الختامية:** وهي التي يتم إعدادها عند نهاية كل دورة وعادة ما تكون في 31-12، ومن خلالها تستطيع المؤسسة معرفة نتيجة نشاطها، كما تعد الميزانية الختامية إجبارية قانوناً.

النتيجة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

-تكون النتيجة **ربح** إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم

-تكون النتيجة **خسارة** إذا كان مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم

مثال: بتاريخ 10-01-2016 كانت قيم عناصر الميزانية الإفتتاحية للمؤسسة "س" كما يلي:

أراضي بـ250.000دج، مباني بـ270.000دج، معدات صناعية بـ150.000دج، تجهيزات مكتب بـ100.000دج، المخزونات من البضائع بـ100.000دج، الزبائن بـ100.000دج، البنك بـ250.000دج، الصندوق بـ180.000دج، قروض بنكية بـ320.000دج، موردو المخزونات بـ80.000دج، الأموال الخاصة بـ1.000.000دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الإفتتاحية.

حل المثال:

الميزانية الإفتتاحية بتاريخ 10-01-2016

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			رؤوس الأموال الخاصة	
211	أراضي	250.000	101	رأس المال	1.000.000
213	مباني	270.000	164	خصوم غير جارية	320.000
215	معدات صناعية	150.000		قروض بنكية	
218	تجهيزات مكتب	100.000	401	خصوم جارية	80.000
	أصول جارية			موردو المخزونات	
30	البضائع	100.000			
411	الزبائن	100.000			
512	البنك	250.000			
53	الصندوق	180.000			
	مجموع الأصول	1.400.000		مجموع الخصوم	1.400.000

02: الحساب وقاعدة القيد المزدوج

نتيجة لكثرة عدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة وطبيعتها المعقدة، وكذا نتيجة لإستحالة الرجوع إلى الميزانية في كل مرة لمتابعة حركة عناصر الذمة المالية، فقد تم إستحداث أداة لمتابعة حركة تدفقات كل عنصر من عناصر الذمة المالية بشكل مستقل، حيث تعرف هذه الأداة بالحساب.

01-02: تعريف الحساب

يعتبر الحساب تقنية محاسبية تسجل وترتب فيها التدفقات المتعلقة بعنصر معين، وينجز على شكل جدول جانبيين، أحدهما إستخدام والآخر مصدر.

كما يعرف أيضا الحساب على أنه جدول له جانبين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، ويستخدم الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات المتعلقة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة. وفي الغالب يأخذ الحساب شكل الحرف T باللاتينية، ويكتب فوقه اسم الحساب، كما أنه عادة ما تختصر كلمة "حساب" إلى: (ح/.....).

02-02: أشكال الحساب

يأخذ الحساب أحد الأشكال الثلاثة التالية¹:

الشكل ذو الأعمدة المتقاربة (المتلاصقة): وهو الشكل الذي تكون فيه أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة. وهذا كما يبينه الشكل التالي الذي يعكس لنا حالة حساب الصندوق على سبيل المثال:

ح/53 الصندوق

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	مدين	دائن
2016.02.01	رصيد أول الشهر	14000
2016.02.08	تسديد مصاريف صيانة	12000
2016.02.22	فاتورة بيع منتجات رقم 130	29000
.....
2016.02.29	رصيد نهاية الشهر (رصيد مدين)	31000
		المجموع	43000	43000

الشكل ذو الأعمدة المتباعدة: وهو الشكل الذي تكون فيه أعمدة المبالغ المدينة مستقلة ومنفصلة عن أعمدة المبالغ الدائنة، ويعد هذا الشكل أقل إستخداما من الناحية العملية مقارنة بالشكل السابق، وفي ما يلي توضيح بياني لهذا الشكل:

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25-26.

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	مدين	التاريخ	صفحة اليومية	البيان	دائن
		المجموع				المجموع	

الشكل المبسط للحساب: ويعد هذا الشكل الأكثر استخداما من الناحية العملية، حيث يأخذ شكل حرف T باللاتينية كما يلي:

مدين	د/53 الصندوق	دائن

02-03: أصناف الحسابات

هناك صنفان من الحسابات هما:

- ✓ **حسابات الميزانية:** وتشمل كل عناصر الأصناف من الصنف الأول إلى الخامس، التي تظهر في ميزانية المؤسسة، ويتم إغلاقها في نهاية الدورة وإعادة فتحها في بداية الدورة الموالية؛
- ✓ **حسابات التسيير أو الاستغلال:** وهي تشمل الصنفين السادس (حسابات المصاريف أو الأعباء) والسابع (حسابات النواتج)، وتسمى بحسابات النتائج، فهي ترصد عند حساب نتيجة الدورة.

02-04: التسجيل في الحسابات وقاعدة القيد المزدوج

تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في حسابين على الأقل وذلك وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي نصت عليه المادة 16 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي بحيث إذا كان حساب أو أكثر مدينا يجب بالمقابل جعل حساب أو أكثر دائنا شريطة أن يتساوى مجموع مبالغ الطرف المدين مع مجموع المبالغ في الطرف الدائن.

أما في ما يتعلق بقاعدة فتح الحسابات وتسجيل العمليات فيها، فإنه ينبغي التمييز بين:

- ✓ **حسابات الأصول وحسابات التكاليف ذات طبيعة دائنة كل زيادة فيها تسجل في الجانب المدين وكل نقصان يسجل في الجانب الدائن.**

سير حسابات التكاليف

مدين	اسم الحساب	دائن

- ✓ **حسابات الخصوم وحسابات النواتج ذات طبيعة دائنة كل زيادة فيها تسجل في الجانب الدائن وكل نقصان يسجل في الجانب المدين.**

سير حسابات النواتج			سير حسابات الخصوم		
دائن	اسم الحساب	مدين	دائن	اسم الحساب	مدين
↗		↘	↗		↘

02-05: ترصيد الحسابات

رصيد الحساب هو الفرق بين مجموع طرفه المدين ومجموع طرفه الدائن، بحيث يتم تسجيله في الجانب الأصغر وينسب للجانب الأكبر، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين ثلاث حالات للرصيد هي:

الرصيد	الحالة
مدين	الجانب المدين < الجانب الدائن
دائن	الجانب المدين > الجانب الدائن
مغلق	الجانب المدين = الجانب الدائن

المثال 01:

إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ، بإعتبار أن العمليات مستقلة عن بعضها البعض.

العملية 01: تحويل مبلغ بـ 150.000 دج من الصندوق إلى البنك؛

العملية 02: الحيازة على أراضي بـ 300.000 دج التسديد بشيك بريدي؛

العملية 03: تحصيل مبلغ 150.000 دج من أحد الزبائن نقدا؛

العملية 04: الحيازة على أثاث مكتب بـ 73.000 دج الدفع بموجب شيك بنكي؛

العملية 05: تسديد فاتورة الكهرباء قيمتها 10.000 دج، النصف 1/2 نقدا والباقي بشيك بنكي؛

العملية 06: الحصول على إيرادات مالية بـ 80.000 دج تم وضع 1/2 في البنك والباقي مناصفة بين الصندوق

و ح.ج. البريدي؛

العملية 07: الإستفادة من قرض بنكي بقيمة 300.000 دج تم إستعماله كالتالي: 100.000 دج لشراء آلة

إنتاجية، والباقي لشراء شاحنة.

حل المثال 01:

العملية 01:

مدين	البنك	دائن	مدين	الصندوق	دائن
			150.000 دج		150.000 دج

العملية 02:

مدین	الأراضي	دائن	مدین	ح ج بريدي	دائن
150.000 دج			150.000 دج		150.000 دج

العملية 03:

مدین	الصندوق	دائن	مدین	الزبائن	دائن
150.000 دج			150.000 دج		150.000 دج

العملية 04:

مدین	أثاث مكتب	دائن	مدین	البنك	دائن
73.000 دج			73.000 دج		73.000 دج

العملية 05:

مدین	مشتريات غير قابلة للتخزين	دائن	مدین	الصندوق	دائن	مدین	البنك	دائن
10.000 دج			5.000 دج		5.000 دج			5.000 دج

العملية 06:

مدین	البنك	دائن	مدین	الصندوق	دائن	مدین	ح ج بريدي	دائن	مدین	إيرادات مالية	دائن
40.000 دج			20.000 دج		20.000 دج			20.000 دج			80.000 دج

العملية 07:

مدین	آلة إنتاجية	دائن	مدین	شاحنة	دائن	مدین	إقتراضات لدى مؤسسات القرض	دائن
100.000 دج			200.000 دج					300.000 دج

المثال 02:

سجل العمليات التالية في حساب الصندوق، ثم إستخرج رصيده.

1- كان رصيد الصندوق في أول الفترة بمبلغ 30.000 دج.

2- شراء بضاعة بقيمة 5.000 دج نقدا.

3- تم تحصيل مبلغ 4.000 دج من الزبائن نقدا.

4- تم تحويل مبلغ 15.000 دج من البنك إلى الصندوق.

5- دفع مصاريف الإشهار بمبلغ 3.000 دج بموجب الصندوق.

6- تسديد مصاريف الصيانة بمبلغ 4.000 دج نقدا.

مدین	ح/الصندوق	دائن	
العملية 01	← 30.000 دج	العملية 02	← 5.000 دج
العملية 03	← 4.000 دج	العملية 05	← 3.000 دج
العملية 04	← 15.000 دج	العملية 06	← 4.000 دج
		رصيد مدین 37.000 دج	
المجموع: 49.000 دج		المجموع: 49.000 دج	

المثال 03

إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ، بإعتبار أن العمليات غير مستقلة عن بعضها.

العملية 01: قبض مبلغ 3.000 دج من أحد الزبائن نقدا؛

العملية 02: الحيازة على أراضي بـ 90.000 دج، حيث تم دفع ثلث المبلغ عن طريق الصندوق والثلث بشيك بنكي والباقي على الحساب؛

العملية 03: تمويل ح.ج البريدي بـ 10.000 دج عن طريق البنك؛

العملية 04: الحيازة على سيارة بـ 15.000 دج على الحساب؛

العملية 05: دفع قسط تأمين على معدات صناعية بـ 8.000 دج عن طريق الصندوق؛

العملية 06: الحصول على قرض بنكي ووضعه في الحساب الجاري البريدي بـ 20.000 دج؛

العملية 07: تسديد مبلغ 7.500 دج لموردو التثبيات نقدا؛

العملية 08: دفع مصاريف الصيانة 13.000 دج بموجب شيك بريدي.

03: الدفاتر المحاسبية والدورة المحاسبية

أثناء الدورة المحاسبية تقوم المؤسسات بالعديد من العمليات المتنوعة والمرتبطة بأنشطتها الإستغلالية، مثل: عمليات البيع والشراء، تسديد المصاريف، تحصيل الإيرادات،...، وحتى تتمكن هذه المؤسسات من معرفة نتيجة أنشطتها لابد عليها أن تسجل كل العمليات التي تقوم بها في دفاتر خاصة، وهذا بالإعتماد على مختلف المستندات القانونية التي تثبت هذه العمليات¹.

03-01: الدفاتر المحاسبية²

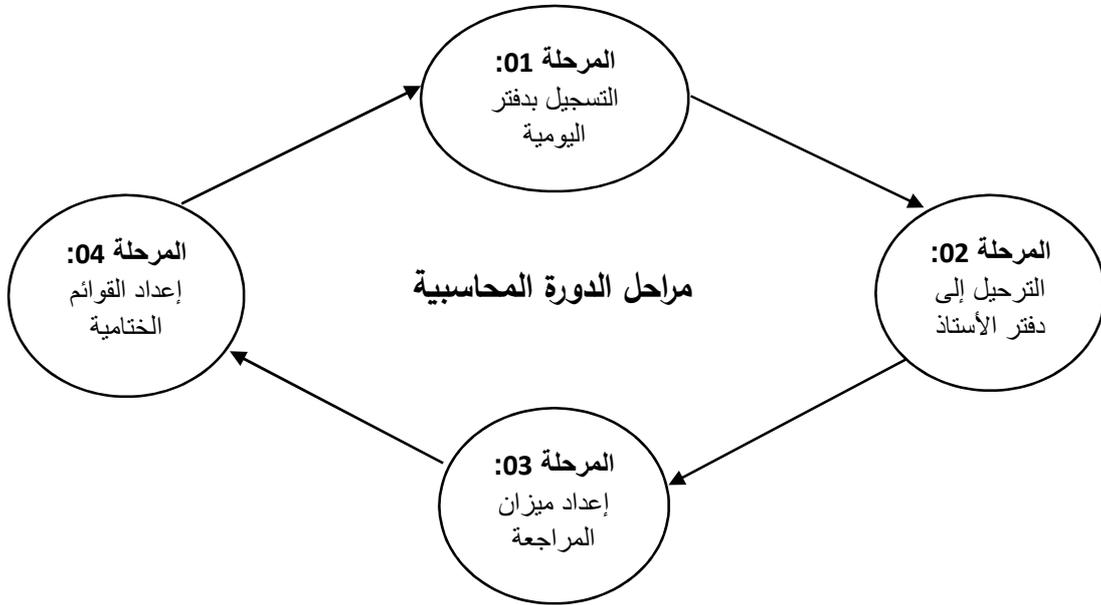
03-01-01: الدفاتر القانونية

وفقا للقانون 11-07 المؤرخ في 25-11-2007 (المادة 20): "تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة"، ولكن المادة 21 أكدت فقط على ضرورة أن يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد. الدفاتر القانونية هي: دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر المراسلات والمستندات.

03-01-02: الدفاتر العرفية

ألزم المشرع الجزائري التاجر بمسك نوعين من الدفاتر وهما كما سلف الذكر دفتر اليومية ودفتر الجرد، غير أن طبيعة الإجراءات المحاسبية تقتضي مسك دفاتر أخرى تدعى الدفاتر العرفية، وهي: دفتر المسودة، دفتر الأستاذ.

03-02: مراحل الدورة المحاسبية



¹-نفس المرجع السابق، ص: 55.

²-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 70-71.

03-02-01: المرحلة الأولى: إعداد الميزانية الإفتتاحية

يتم إعداد الميزانية الإفتتاحية للمؤسسة بتاريخ تأسيسها أو بتاريخ بداية الدورة، وهي تكون مطابقة لميزانية نهاية الدورة المنتهية.

03-02-02: المرحلة الثانية: القيد في دفتر اليومية

أ- تعريف دفتر اليومية

دفتر اليومية هو دفتر قانوني تسجل فيه كل العمليات والأنشطة التي قامت بها المؤسسة. يوما بيوم، بالمبالغ المحققة وبالعملة الوطنية، وحسب مبدأ القيد المزدوج. ويعد دفتر اليومية دفتر إلزامي لأن كلا من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي يلزمان المؤسسات بمسكه. وقد ألزمت المادة 21 من القانون 07-11 بوجوب ترقيم صفحات دفتر اليومية وختمها من قبل رئيس المحكمة حيث يقع مقر المؤسسة، كما منعت المادة 23 من نفس القانون ترك أي بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش عند التسجيل في هذا الدفتر¹.

ب- شكل دفتر اليومية

يشمل دفتر اليومية المعلومات التالية²:

- رقم الحساب المدين، رقم الحساب الدائن؛

- إسم الحساب المدين، إسم الحساب الدائن؛

- المبلغ المدين، المبلغ الدائن؛

- تاريخ العملية؛

- البيان (شرح العملية).

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	التاريخ من ح/ الحساب المدين إلى ح/ الحساب الدائن البيان (شرح العملية)	781	15x

كما ذكرنا سابقا فإنه تسجل العملية المحاسبية في دفتر اليومية طبقا لمبدأ القيد المزدوج.

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

²-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

ج-أنواع القيود المحاسبية

تقسم القيود المحاسبية، بناء على عدد الحسابات المتضمنة في كل من طرفيها، إلى نوعين¹:

✓ **القيود البسيطة:** وهو القيد المحاسبي لعملية مالية يتضمن طرفه المدين حساب واحد وطرفه الدائن حساب واحد.

✓ **القيود المركب:** هو قيد محاسبي لعملية مالية تمت بين طرفين غير أنه يتضمن أحد طرفيه أو كلاهما أكثر من حساب واحد.

مثال: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

-بتاريخ 05-02-2014 قامت المؤسسة "س" بشراء معدات صناعية بقيمة 140.000 دج على الحساب؛
-بتاريخ 10-02-2014 إشترت المؤسسة "س" مبنى بقيمة 200.000 دج وتم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والنصف الآخر عن طريق الصندوق.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-02-05		
140.000	200.000	معدات صناعية موردو التثبيات شراء معدات صناعية على الحساب	404	215
		2014-02-10		
100.000 100.000	200.000	مباني البنك الصندوق شراء مبنى النصف بشيك بنكي والنصف عن طريق الصندوق	512 53	213

03-02-03: المرحلة الثالثة: الترحيل إلى الدفتر الكبير (الأستاذ) وترصيد الحسابات

يقصد بعملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ نقل مبالغ الحسابات المدينة بدفتر اليومية إلى الجانب المدين لنفس الحسابات بدفتر الأستاذ، وكذلك نقل مبالغ الحسابات الدائنة بدفتر اليومية إلى الجانب الدائن لنفس الحسابات بدفتر الأستاذ. وتتم عملية الترحيل بالترتيب أول بأول لتفادي الأخطاء وتكرار الترحيل فهي بذلك تشمل عملية تسجيل أثر العمليات المالية على الحسابات المعنية بدفتر الأستاذ وفي نهاية الفترة يتم ترصيد الحسابات، حيث يستخرج بإيجاد الفرق بين مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين ومجموع المبالغ

¹-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

المسجلة في الجانب الدائن، ويظهر بالجانب الأصغر بينما تنسب طبيعته للجانب الأكبر، فهو بذلك يعبر عن المبلغ المكمل للجانب الأصغر لجعل جانبي الحساب متساويان¹.
مثال:

إليك العملية التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.
-بتاريخ 07-02-2014 قامت المؤسسة "س" بشراء تجهيزات مكتب بقيمة 100.000 دج عن طريق الصندوق.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-02-07		
	100.000	تجهيزات مكتب	218	
100.000		الصندوق	53	
شراء تجهيزات مكتب عن طريق الصندوق				

دائن	الصندوق	مدين	مدين	تجهيزات مكتب	دائن
100.000 دج					100.000 دج

03-02-04: المرحلة الرابعة: إعداد ميزان المراجعة

بعد تسجيل جميع العمليات في دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، لا بد من التأكد من صحة هذه التسجيلات، وأن المبالغ المسجلة في الطرف المدين من الحسابات تعادل تلك المسجلة في الطرف الدائن. ويتم التأكد من هذا التعادل في نهاية الفترة المحاسبية بإعداد جدول خاص يتضمن أسماء جميع الحسابات التي إستعملت في التسجيل مع ذكر مجموع الطرف المدين ومجموع الطرف الدائن والرصيد بالنسبة لكل حساب، ويسمى هذا الجدول بميزان المراجعة².

أ-تعريف ميزان المراجعة

يعرف ميزان المراجعة بأنه "أداة قياس وتوازن محاسبي يستخدم من أجل التأكد من صحة التسجيل والترحيل والترصيد"³.

كما يمكن تعريف على أنه "عبارة عن جدول يشمل كل الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ مرتبة حسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي بمبالغ المجاميع المدينة والدائنة والأرصدة المدينة والدائنة"⁴.

¹-نفس المرجع السابق، ص: 77-78.

²-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

³-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

⁴-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

يعتبر ميزان المراجعة "أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات، كما يساعد المؤسسة على إكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ويحتوي على أسماء جميع الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ"¹.

ب-شكل ميزان المراجعة

يتخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

الشكل رقم (01): ميزان المراجعة

رقم الحساب	البيان	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
01	حسابات رؤوس الأموال				
02	حسابات الأصول الثابتة (التثبيات)				
03	حسابات المخزونات				
04	حسابات الغير				
05	الحسابات المالية				
06	حسابات الأعباء أو التكاليف				
07	حسابات النواتج أو الإيرادات				
	المجموع				

بعد إعداد ميزان المراجعة ينبغي التأكد من تحقق العلاقات التالية:

-مجموع المبالغ المدينة في ميزان المراجعة = مجموع المبالغ الدائنة في ميزان المراجعة

-مجموع الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة = مجموع الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة

-مجموع المبالغ في ميزان المراجعة = مجموع المبالغ في اليومية العامة

-مجموع الأصول - مجموع الخصوم = مجموع الإيرادات - مجموع المصاريف

فإن تحققت هذه العلاقات فإن هذا الأمر يدل على أن قاعدة القيد المزدوج قد إحتزمت بكل شروطها، وأن

التسجيل المحاسبي لمختلف التدفقات تم بطريقة سليمة.

03-02-05: المرحلة الخامسة: إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة

يتم إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة بالإعتماد أساساً على ميزان المراجعة والذي يتضمن أرصدة

حسابات الموال الخاصة، الأصول، الخصوم، المصاريف، والإيرادات².

حيث أن النتيجة تحسب كما يلي:

الطريقة 1: النتيجة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

الطريقة 2: النتيجة = مجموع حسابات النواتج - مجموع حسابات التكاليف

¹-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

²-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

مثال تطبيقي شامل حول الدورة المحاسبية

بتاريخ 01-01-2018 كانت عناصر الميزانية الإفتتاحية للمؤسسة "س" كالتالي:

معدات وأدوات 36.000 دج، الزبائن 24.000 دج، قروض بنكية 36.000 دج، صندوق 420.000 دج، البنك 360.000 دج، موردو التثبيات 84.000 دج، مواد أولية 12.000 دج، الحساب الجاري البريدي 48.000 دج، موردو المخزونات 72.000 دج، رأس المال 708.000 دج. وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 01-02: الحيازة على مباني بقيمة 24.000 دج، ومعدات وأدوات بقيمة 36.000 دج بموجب شيك بنكي
01-07: سدد الزبائن للمؤسسة مبلغ 6.000 دج عن طريق الصندوق
02-05: الحصول على قرض بنكي بقيمة 24.000 دج ووضعه في الحساب الجاري البريدي
02-15: الحيازة على أراضي بقيمة 24.000 دج بموجب شيك بريدي
02-20: تمويل الحساب الجاري البريدي بمبلغ 12.000 دج عن طريق البنك
02-22: دفع مصاريف الإشهار بمبلغ 18.000 دج بموجب شيك بريدي
02-25: التسديد لموردو التثبيات مبلغ 14.400 دج بموجب شيك بنكي

المطلوب:

- 1- إعداد الميزانية الإفتتاحية؛ 2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية، مع إثبات القيد الإفتتاحي؛ 3- ترحيل العمليات إلى دفتر الأستاذ وترصيد الحسابات؛ 4- إعداد ميزان المراجعة؛ 5- إعداد الميزانية الختامية.

حل المثال:

1- إعداد الميزانية الإفتتاحية بتاريخ 01-01-2018

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
215	الأصول غير الجارية	36.000	101	رؤوس الأموال الخاصة	708.000
	معدات وأدوات			رأس المال	
	أصول جارية	12.000	164	خصوم غير جارية	36.000
31	مواد أولية	24.000		قروض بنكية	
411	الزبائن	360.000	401	خصوم جارية	72.000
512	البنك	48.000	404	موردو المخزونات	84.000
517	الحساب الجاري البريدي	420.000		موردو التثبيات	
53	الصندوق				
	مجموع الأصول	900.000		مجموع الخصوم	900.000

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

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2018-01-01		
	36.000	معدات وأدوات		215
	12.000	مواد أولية		31
	24.000	الزيائن		411
	360.000	بنك		512
	48.000	الحساب جاري بريدي		517
	420.000	الصندوق		53
708.000		رأس المال	101	
36.000		قروض بنكية	164	
72.000		موردو المخزونات	401	
84.000		موردو التثبيات	404	
		القيد الإفتتاحي		
		2018-01-02		
	24.000	مباني		213
	36.000	معدات وأدوات		215
60.000		البنك	512	
		الحياسة على مباني ومعدات وأدوات عن طريق البنك		
		2018-01-07		
	6.000	الصندوق		53
6.000		الزيائن	411	
		سدد الزيائن نقدا		
		2018-02-05		
	24.000	حساب جاري بريدي		517
24.000		قروض بنكية	164	
		الحصول على قرض بنكي		
		2018-02-15		
	24.000	أراضي		211
24.000		حساب جاري بريدي	517	
		الحياسة على أراضي		
		2018-02-20		
	12.000	الحساب الجاري البريدي		517

12.000		البنك	512	
		تمويل الحساب الجاري البريدي عن طريق البنك		
18.000	18.000	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	517	623
		حساب جاري بريدي		
		دفع مصاريف الإشهار بموجب شيك بريدي		
14.400	14.400	موردو التثبيات	512	404
		البنك		
		التسديد لموردو التثبيات بموجب شيك بنكي		

3- ترحيل العمليات إلى دفتر الأستاذ وترصيد الحسابات

مدین	معدات وأدوات	دائن	مدین	مواد أولية	دائن
	36.000 دج		12.000 دج		
	36.000 دج	72.000 دج	رصید مدین		
			12.000 دج	رصید مدین	

مدین	زبائن	دائن	مدین	بنك	دائن
	24.000 دج	6.000 دج	360.000 دج	60.000 دج	
		رصید مدین		12.000 دج	
		18.000 دج		14.000 دج	
			رصید مدین		
			274.000 دج		

مدین	حساب جاري بريدي	دائن	مدین	الصندوق	دائن
	48.000 دج	24.000 دج	420.000 دج	رصید مدین	
	24.000 دج	18.000 دج	6.000 دج	426.000 دج	
	12.000 دج	رصید مدین			
		42.000 دج			

مدین	رأس المال	دائن	مدین	قروض بنكية	دائن
	708.000 دج	708.000 دج	رصید دائن	36.000 دج	
			708.000 دج	24.000 دج	
				60.000 دج	

مدین	موردو المخزونات	دائن	مدین	موردو التثبيات	دائن
	72.000 دج	72.000 دج	رصید دائن	84.000 دج	
			72.000 دج		
				14.000 دج	
				رصید دائن	
				70.000 دج	

مدین	مبانی	دائن
	36.000 دج	رصید مدین
		36.000 دج

مدین	أراضي	دائن
	24.000 دج	رصید مدین
		24.000 دج

مدین	الإشهار	دائن
	18.000 دج	رصید مدین
		18.000 دج

4- إعداد ميزان المراجعة

رقم الحساب	البيان	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
101	رأس المال	-	708.000	-	708.000
164	قروض بنكية	-	60.000	-	60.000
211	أراضي	12.000	-	12.000	-
213	مباني	36.000	-	36.000	-
215	معدات وأدوات	72.000	-	72.000	-
31	مواد أولية	12.000	-	12.000	-
401	موردو المخزونات	-	72.000	-	72.000
404	موردو التثبيتات	-	84.000	14.000	70.000
411	الزبائن	18.000	6.000	24.000	-
512	البنك	274.000	86.000	360.000	-
517	حساب جاري بريدي	42.000	42.000	84.000	-
53	الصندوق	426.000	-	426.000	-
623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	18.000	-	18.000	-
	المجموع	910.000	1.058.000	1.058.000	910.000

5- إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2018-12-31

المبالغ	الخصوم	رقم الحساب	المبالغ	الأصول	رقم الحساب
	رؤوس الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
708.000	رأس المال	101	12.000	أراضي	211
(18.000)	النتيجة	12	36.000	مباني	213
	خصوم غير جارية	164	72.000	معدات وادوات	215
60.000	قروض بنكية			أصول جارية	31
	خصوم جارية		12.000	مواد أولية	411
72.000	موردو المخزونات	401	18.000	الزبائن	512
70.000	موردو التثبيات	404	274.000	البنك	517
			42.000	الحساب الجاري البريدي	53
			426.000	الصندوق	
892.000	مجموع الخصوم		892.000	مجموع الأصول	

المحور الثالث:

سير حسابات الميزانية والمعالجة المحاسبية

01: الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال)

02: الصنف الثاني (التثبيات)

03: الصنف الثالث (المخزونات)

04: الصنف الرابع والخامس (حسابات الغير والحسابات المالية)

01: الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال)

لقد عرفنا سابقاً عند دراستنا لعناصر الميزانية أن هذه الأخيرة عبارة عن جانبين، أحدهما يمثل الأصول (الموجودات) والتي هي بمثابة موارد تراقبها المؤسسة وتسيطر عليها نتيجة لأحداث ماضية، حيث تأمل المؤسسة أن تجني من وراء هذه الأصول منافع إقتصادية مستقبلية. أما الجانب الثاني من الميزانية فهو عبارة عن جانب الخصوم، والتي تعتبر بمثابة التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، حيث تتطلب عملية سدائها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة، وتمثل منافع إقتصادية. وعليه نلاحظ أن دراستنا للصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال) كما جاءت في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، تقتضي دراسة الخصوم التي بدورها تنقسم إلى الأموال الخاصة من جهة، ومن جهة أخرى الخصوم غير الجارية الأخرى.¹

01-01: قائمة الحسابات الرئيسية

يتضمن الصنف الأول مجموعة الحسابات الرئيسية التالية:

10- رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها؛

11- الترحيل من جديد؛

12- نتيجة السنة المالية؛

13- النواتج والأعباء المؤجلة-خارج دورة الاستغلال؛

15- مؤونات للأعباء - خصوم غير الجارية؛

16- الإقتراضات والديون المماثلة؛

17- الديون المرتبطة بالمساهمات؛

18- حسابات إرتباط المؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

وهذه الحسابات تتفرع بدورها إلى حسابات فرعية أخرى، وفي ما يلي سنقوم بدراسة أهم هذه الحسابات مع تقديم أمثلة توضيحية.

01-02: دراسة الحسابات

ح/10: رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها: حيث يمثل حساب رأس المال والإحتياطات وما يماثلها

المبالغ المقدمة لتأسيس المؤسسة سواء من المستغل الفردي أو عن طريق المساهمة، إضافة إلى الجزء

الذي إكتسبته نتيجة ممارستها لنشاطها (نتيجة الدورات المالية المخصصة كإحتياطات، فوارق إعادة

التقييم).

ويتجزأ حساب رأس المال إلى حسابات فرعية والتي يمكن أن تختلف من مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب

الشكل القانوني الذي تمارس من خلاله المؤسسة نشاطها، حيث نجد:

¹-ككتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 161.

-الحساب 101: أموال الإستغلال، رأس المال الصادر، رأس مال الشركة: تختلف تسمية هذا الحساب باختلاف الشكل القانوني للشركة:

✓ أولاً: الحسابات المستخدمة في حالة المؤسسات الفردية:

-الحساب 101: أموال الإستغلال: يتمثل بالنسبة للمؤسسة الفردية في قيمة العناصر (سواء العينية أو النقدية) التي وضعها صاحب المؤسسة ويدعى "المستغل" تحت تصرف مؤسسته عند إنشائها، وكذلك قيمة الإضافات بصفة دائمة أثناء مزاوله نشاطها. وهو بذلك:

أ-يجعل هذا الحساب دائناً:

-بقية العناصر التي وضعت تحت تصرفها عند التأسيس، وقيمة الأموال المضافة بصفة نهائية أثناء مزاوله النشاط بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة؛

-عند إقفال السنة المالية، بجعل الحساب 108 حساب المستغل (رصيد دائناً) مدينة؛
-في اليوم الأول من إفتتاح السنة المالية الجديدة، بجعل الحساب 12 نتيجة الدورة المنتهية (ربح) مدينة.

ب-يجعل هذا الحساب مدينة:

-بقية الأموال المسحوبة بصفة نهائية أثناء مزاوله النشاط بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة؛
-عند إقفال السنة المالية، بجعل الحساب 108 حساب المستغل (رصيد مدينة) دائناً؛
-في بداية الدورة بجعل الحساب 129 نتيجة الدورة المنتهية (خسارة) دائناً¹.

-الحساب 108: حساب المستغل: نظراً لطبيعة الملكية الفردية للمؤسسة فإن المستغل، كونه المالك الوحيد، فإنه يملك الحرية التامة في سحب أو إضافة أموال من وإلى مؤسسته (عينية أو نقدية) لسد احتياجاته الخاصة أو لزيادتها، بغير النية في تقليص أو زيادة رأس المال (مؤقتة). يستعمل الحساب 108 لتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة وصاحبها بصفة مؤقتة (مسحوبات، إضافات) بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة أو دائنة حسب طبيعة العملية.

في نهاية الدورة يرصد الحساب 108 في الحساب 101 أموال الإستغلال، بجعله مدينة أو دائناً حسب طبيعة الرصيد.

مثال: بتاريخ 03-01-2014 قام أحد التجار بتأسيس مؤسسته الفردية برأس مال قدره على الشكل الموالي: أراضي 24.000 دج، مباني 36.000 دج، سيارة تجارية 30.000 دج، مخزونات بضائع 12.000 دج، أموال سائلة بالحساب البنكي 9.600 دج، أموال بالصندوق 8.400 دج.
وخلال سنة 2014 قام بالعمليات التالية:

- 1- سحب من المخزن بضائع كلفتها 1.200 دج لإستعماله الشخصي؛
- 2- تأمين السيارة التجارية الخاصة بالمؤسسة بمبلغ 6.000 دج من أمواله الخاصة؛

¹-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص: 97-98.

3- سحب مبلغ 3.600 دج من الحساب البنكي بصفة مؤقتة لدفع إيجار مسكنه الشخصي.
المطلوب: -تسجيل عملية التأسيس هذه المؤسسة والعمليات التي قامت بها خلال سنة 2014؛
-ترصيد حساب المستغل؛

-ترصيد حساب النتيجة، إذا علمت أن المؤسسة حققت خسارة بمبلغ 3.600 دج.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-01-01		
	24.000	أراضي		211
	36.000	مباني		213
	30.000	معدات نقل		2182
	12.000	مخزون بضاعة		30
	9.600	بنك		512
	8.400	صندوق		53
120.000		أموال الإستغلال	101	
		قيد تأسيس المؤسسة الفردية		
	1.200	-01-		108
1.200		حساب المستغل		
		مخزون بضاعة	30	
		سحب التاجر بضاعة لإستعماله الشخصي		
	6.000	-02-		616
6.000		تأمينات		
		حساب المستغل	108	
		تأمين سيارة المحل من حساب التاجر		
	3.600	-03-		108
3.600		حساب المستغل		
		البنك	512	
		دفع إيجار منزل التاجر عن طري البنك		
	1.200	2014-12-31		108
1.200		حساب المستغل		
		البنك	512	
		ترصيد حساب 108		

3.600	3.600	2015-01-01	أموال الإستغلال	101
		نتيجة الدورة	129	
		ترصيد حساب النتيجة		

✓ ثانيا: الحسابات المستخدمة في حالة الشركات:

-الحساب 101: رأس مال الشركة: ¹يعبر رأس المال في الشركات الخاصة عن القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص، أما في الشركات العمومية فإن رأس المال يمثل القيمة المقابلة للحصص العينية أو النقدية المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، بشرط أن هذه الحصص لم يتقرر تسديدها بموجب إتفاقية (أي لا يوجد إتفاق على إرجاعها).

ويسجل في الجانب الدائن من حساب 101 رأس مال الشركة مبلغ رأس المال المذكور في العقد التأسيسي للشركة، كما أن هذا الحساب يعرض أي تغيرات قد تطرأ على هذا المبلغ خلال حياة الشركة، ولكن ينبغي أن لا تكون هذه التغيرات في رأس المال إلا بناء على قرارات الجهات المختصة (مجلس المساهمين مثلا).

كما يكون حساب 101 رأس مال الشركة دائما بكل زيادة في رأس المال سواء تلك الناتجة عن رفع قيمة مساهمات الشركاء النقدية أو العينية، أو دمج للإحتياجات في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء. في حين يكون هذا الحساب مدينا بكل تخفيض في قيمة رأس المال نتيجة لتسديد مساهمات أو تغطية خسائر سابقة.

أما عملية التسجيل المحاسبي لحساب 101 رأس مال الشركة، فإنها تتم من خلال الآتي:

✓ في البداية يتم تسجيل الوعود المقدمة من طرف الشركاء، عند كتابة العقد التأسيسي للشركة، وهذا وفقا للقيود التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		التاريخ		
	xxx	من ح/ الشريك 1		4561
	xxx	ح/الشريك 2		4562
	xxx	ح/الشريك 3		4563
xxx		إلى ح/رأس المال المكتتب غير المدفوع	101	

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 72-73.

✓ وعند دفع أي شريك لحصته يسجل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxxx	التاريخ		5/3/2
xxxx		من ح/ الأصول المساهم بها	4561	
xxxx		إلى ح/الشريك 1	4562	
xxxx		ح/الشريك 2	4563	
xxxx		ح/الشريك 3		

✓ ثم يرصد حساب 109 رأس المال المكتتب غير المدفوع في مقابل الحساب 101 رأس مال الشركة. وبنفس الحصة المدفوعة من الشركاء، على النحو التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxxx	التاريخ		109
xxxx		من ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع	101	
		إلى ح/رأس مال الشركة		

مثال: في 01-01-2011 أسس ثلاثة شركاء ركة برأس مال قدره 420.000 دج، حيث وعد الشركاء بالمساهمة في هذه الشركة كما يلي: الشريك الأول: 40%، الشريك الثاني 30%، الشريك الثالث 30%. وبتاريخ 07-01-2011 قام الشركاء بتقديم المساهمات التالية:

الشريك الأول: قدم مساهمات عينية ونقدية كما يلي: معدات وأدوات 42.000 دج، مبانى 112.000 دج، والباقي أودع في الحساب البنكي للشركة.

الشريك الثاني: قدم مساهمات عينية كما يلي: معدات نقل 84.000 دج، والباقي عبارة عن معدات مكتب.

الشريك الثالث: قدم مساهمات نقدية مناصفة بين البنك والصندوق.

المطلوب: التسجيل في دفتر اليومية.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2011-01-01		
	168.000	الشريك الأول		4561
	126.000	الشريك الثاني		4562
420.000	126.000	رأس المال المكتتب غير المدفوع تسجيل الوعد بالمساهمة	109	4563
		2011-01-07		
	112.000	مباني		213
	42.000	معدات وأدوات		215
	84.000	معدات نقل		2182
	42.000	معدات مكتب		2183
	77.000	بنك		512
	63.000	صندوق		53
168.000		الشريك الأول	4561	
126.000		الشريك الثاني	4562	
126.000		الشريك الثالث	4563	
		تسجيل تسديد المساهمات		
		-//-		
420.000	420.000	رأس المال المكتتب غير المدفوع رأس مال الشركة	101	109
		قيد رأس مال الشركة		

-الحساب 103: العلاوات المرتبطة برأس المال: قد تلجأ الشركة إلى طلب رفع رأس مالها عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغة الإكتتاب العام، والعلاوات المرتبطة برأس المال تمثل الفرق بين القيمة الإسمية لهاته الأسهم وقيمتها الحقيقية (الفعلية) في السوق. حيث يسجل هذا الفرق في حساب 103 العلاوات المرتبطة برأس المال.

يظهر هذا الحساب عند الحالات التالية عادة¹:

-مساهمات جديدة؛

-الإندماج؛

-تحويل السندات إلى أسهم.

¹-بلخير بكاي، دروس في المحاسبة المعقدة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص: 144.

مثال: في 04-05-2012 ولغرض رفع رأس مالها طرحت مؤسسة إنتاج الجبن والألبان 2.000 سهم للبيع، بقيمة إسمية قدرها 100 دج للسهم الواحد، بينما بلغت القيمة الفعلية للسهم في السوق 120 دج، حيث تم التحصيل عن طريق البنك.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية.

الحل: القيمة الإسمية الإجمالية للأسهم = 2.000 سهم × 100 دج

القيمة الإسمية الإجمالية للأسهم = 200.000 دج

القيمة الإسمية الإجمالية للأسهم = 2.000 سهم × 120 دج

القيمة الإسمية الإجمالية للأسهم = 240.000 دج

وعليه فإن قيمة العلاوة المرتبطة برأس المال = 240.000 - 200.000 = 40.000 دج.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
200.000	200.000	2012-05-04 الشركاء عمليات خاصة برأس المال رأس مال الشركة تسجيل عملية الإكتتاب	101	456
200.000 40.000	240.000	--/ البنك الشركاء عمليات خاصة برأس المال العلاوات المرتبطة برأس المال تحصيل قيمة الأسهم عن طريق البنك	700 4457	512

-**الحساب 104:** فارق التقييم: يسجل في هذا الحساب كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حساب النتيجة، والناجمة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها العادلة.

-**الحساب 105:** فارق إعادة التقييم: يسجل في هذا الحساب كل فروقات التقييم الناتجة عن عملية إعادة التقييم التي تم إجراؤها للتثبيتات في ظل الشروط القانونية.

-**الحساب 106:** الإحتياطات: تمثل الإحتياطات أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وضمن قانون الشركات فإنه بمجرد تكوين هذه الإحتياطات يصبح من حق الشركة توزيعها على المساهمين، دمجا ضمن رأس المال الاجتماعي، وتخصيصها من أجل إمتصاص أو تغطية الخسائر، وهي نوعان: إجبارية التكوين وأخرى إختيارية التكوين. وينقسم الحساب 106 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/1061 إحتياطات قانونية: وهي تلك الإحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في مادته 721، حيث يفرض على الشركات تشكيل إحتياطات بمعدل 5 % من كل ربح محقق إلى غاية أن يصل هذا الإحتياطي إلى 10 % من رأس المال.

ويمنع توزيع هذا الإحتياطي القانوني ويمكن إستعماله في الزيادة في رأس المال أو تغطية الخسائر وفي حالة إستعماله يجب إعادة تشكيله.

ح/1062 إحتياطات منظمة: تسجل في هذا الحساب الإحتياطات المكونة وفقا للأحكام الجبائية وقانون الضرائب، مثل الأرباح التي سيعاد إستثمارها وفائض قيمة التنازل عن الإستثمارات التي تتعهد المؤسسة بإستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق.

ح/1063 إحتياطات النظام الأساسي: تشكل هذه الإحتياطات طبقا لما إتفق عليه الشركاء في القانون الأساسي.

ح/1068 إحتياطات إختيارية: أي إحتياطات تشكل بمحض إرادة الشركاء.

أما عن عملية التسجيل المحاسبي للحساب 106 فإنه يجعل دائئا وذلك بجعل حساب 120 نتيجة الدورة مدينا.

مثال: خلال سنة 2013 كانت نتيجة الشركة ذات المسؤولية المحدودة "ع" ربحا صافيا بمبلغ 60.000 دج، حيث تقرر تكوين الإحتياطات التالية: إحتياطي قانوني (يحسب)، إحتياطي نظامي 6.000 دج، إحتياطي إختياري 9.000 دج، كما قرر الشركاء توزيع ما تبقى من أرباح السنة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية، مع إفتراض أن القسائم وزعت بشيك بتاريخ 07-02-2014. الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	60.000	2013-01-01		120
3.000		إحتياطي قانوني	1061	
6.000		إحتياطي نظامي	1062	
9.000		إحتياطي إختياري	1068	
42.000		الشركاء-قسائم مستحقة الدفع	457	
		توزيع نتيجة السنة 2013		
	42.000	2014-02-07		457
42.000		الشركاء-قسائم مستحقة الدفع	512	
		البنك		
		تسديد القسائم بشيك بنكي		

-الحساب 107: فارق المعادلة: يقيد في هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية لسندات المساهمة المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة هي تلك السندات التي إقتنتها المؤسسة من مؤسسات شريكة بما يعادلها من قيم أخرى غير النقود.

لا يظهر هذا الحساب إلا في القوائم المالية المدمجة أي في حالة الميزانية المدمجة للمؤسسة التي تتكون من مجموعة شركات تربطها علاقة مساهمة أو شراكة¹.

-الحساب 11: الترحيل من جديد: يسجل بهذا الحساب مبالغ النتائج المحققة (ربح أو خسارة) والتي سيتخذ القرار بشأن تخصيصها النهائي لاحقاً، نجعل الحساب 11 دائناً بجعل الحساب 120 نتيجة السنة المالية مديناً في حالة الربح، ويجعل مديناً بجعل الحساب 129 دائناً في حالة الخسارة.

مثال: خلال السنة ن كانت نتيجة شركة "المرام" ربحاً صافياً بمبلغ 150.000 دج، ولم تقرر بعد الجمعية العامة تخصيص النتيجة.

المطلوب: التسجيل في دفتر اليومية.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150.000	150.000	الترحيل من جديد ترحيل النتيجة للسنة الجديدة	11	120
		نتيجة الدورة 1+01-01-01		

-الحساب 12: نتيجة السنة المالية: يسجل بهذا الحساب أرصدة حسابات الأعباء والنواتج للسنة المالية الجارية، ويظهر برصيده الدائن (نتيجة ربح)، أو رصيده المدين (نتيجة خسارة). يرصد الحساب 12 في بداية السنة المالية الموالية، حسب قرار التخصيص للنتيجة المتخذ من طرف الهيئة المختصة بذلك في الشركة.

أما بالنسبة للمؤسسة الفردية فيرصد الحساب 12 في حساب رأس المال الفردي (أموال الإستغلال) في اليوم الأول للسنة المالية الجديدة.

-الحساب 13: النواتج والأعباء المؤجلة-خارج دورة الاستغلال: يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح/131 إعانات التجهيز؛

¹-علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام الجديد SCF تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص: 283.

ح/132 إعانات الإستثمار الأخرى؛

ح/133 ضرائب مؤجلة أصول؛

ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم؛

ح/138 أعباء وإيرادات أخرى مؤجلة.

-الحساب 15: مؤونات للأعباء - خصوم غير الجارية: يتعلق هذا الحساب بأعباء تحمل أساسا المواصفات التالية:

- ✓ أعباء متوقعة ولم يتم الفصل فيها عند تاريخ الإقفال، إذا هي أعباء محتملة وليست مؤكدة؛
- ✓ هذا الأعباء نجد أصولها ضمن عمليات تمت خلال الدورة، بمعنى أن الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛
- ✓ عند الإثبات المحاسبي تكون العملية فردية بطريقة تسمح لنا بتعيين المخاطر المعني بالمؤونة على تقييمه بتقريب كاف وبدقة كبيرة من حيث طبيعته والغرض منه؛
- ✓ المؤونة في نهاية كل سنة تكون محل مراجعة بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء، ذلك أن رصيدها لا يضم سوى القيمة المقدرة للمخاطر والأعباء المحتملة عند القيام بعملية التسجيل في الدورات اللاحقة.

وينقسم الحساب 15 إلى الحسابات التالية:

ح/151 مؤونات المخاطر؛

ح/153 مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة؛

ح/155 مؤونات الضرائب؛

ح/156 مؤونات تجديد التثبيتات؛

ح/158 مؤونات أخرى للأعباء-خصوم غير جارية.

-الحساب 16: الإقتراضات والديون المماثلة: يعتبر التحليل المالي الإقتراضات والديون المماثلة من خصائص رأس المال الأجنبي والتي تدوم لأكثر من دورة مالية (خصوم ثابتة).

وينقسم الحساب 16 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/161 حساب السندات التساهمية؛

ح/162 الإقتراضات السندية القابلة للتحويل؛

ح/163 الإقتراضات السندية الأخرى؛

ح/164 الإقتراضات لدى مؤسسات القرض؛

ح/165 الودائع والكفالات المقبوضة؛

ح/167 الديون المترتبة على عقد إيجار التمويل؛

ح/168 إقتراضات أخرى وديون مماثلة؛

ح/169 علاوات تسديد السندات.

-الحساب 17: الديون المرتبطة بالمساهمات: تتمثل في الديون الناتجة بين المؤسسات الشريكة من نفس المجموعة أو غيرها حيث يميزها هذا الحساب:

✓ الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفروع أو المؤسسات المشاركة)؛

✓ الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

وينقسم الحساب 17 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/171 الديون المرتبطة بمساهمة المجمع؛

ح/172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع؛

ح/173 الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة؛

ح/178 الديون الأخرى المرتبطة بالمساهمات.

-الحساب 18: حسابات إرتباط المؤسسات والشركات في شكل مساهمة: يضم هذا الحساب حسابين فرعيين هما:

ح/181 إرتباط ما بين الوحدات؛

ح/188 إرتباط ما بين الشركات في شكل مساهمة.

ولكل منهما شروط لفتحه أو إستعماله.

02: الصنف الثاني (التثبيات)

02-01: تعريف التثبيات¹

التثبيات هي تلك الأصول غير الجارية المادية أو المعنوية أو المالية، والتي يحوزها أو يراقبها الكيان لإستخدامها في إطار أنشطته العادية لمدة تزيد عن السنة الواحدة.

هذا وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، فإنه يتم إدراج التثبيات في الحسابات كأصول عندما:

-يكون من المحتمل أن تؤول للمؤسسة منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذه التثبيات؛

-تكون تكلفة الأصل قابلة للتقييم بصورة صادقة.

02-02: قائمة الحسابات الرئيسية

يتضمن الصنف الثاني مجموعة الحسابات التالية:

20-التثبيات المعنوية

203/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، 204/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها، 205/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات، 207/ فارق الإقتناء (شهرة المحل)، 208/ التثبيات المعنوية الأخرى.

21-التثبيات العينية

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 139.

211/ الأراضي، 212/ عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي، 213/ المباني، 215/ المنشآت التقنية،
المعدات والأدوات الصناعية، 218/ التثبيتات العينية الأخرى.

22-تثبيتات في شكل إمتياز

221/ الأراضي الممنوح امتيازها، 222/ عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها، 223/ المباني
الممنوح امتيازها، 225/ المنشآت التقنية الممنوح امتيازها، 228/ التثبيتات العينية الأخرى الممنوح
امتيازها، 229/ حقوق منح الامتياز.

23-تثبيتات قيد الإنجاز

232/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز، 237/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، 238/ تسبيقات مدفوعة عن
طلبات تثبيتات.

26-مساهمات وديون مرتبطة بمساهمات

261/ سندات الفروع المنتسبة، 261/ سندات المساهمة الأخرى، 265/ سندات المساهمة مقومة
بواسطة المعادلة (التكافؤ)، 266/ الحسابات الدائنة الملحقة بحسابات المجمع، 267/ الحسابات الدائنة
الملحقة بحسابات خارج المجمع، 268/ الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة، 269/
دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.

27-تثبيتات مالية أخرى

271/ السندات المثبتة الأخرى غير التابعة لنشاط المحفظة، 272/ السندات التي تمثل الحقوق
(السندات والقسائم)، 273/ السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة، 274/ القروض والحسابات الدائنة
الخاصة بعقد إيجار التمويل، 275/ ودائع وكفالات مدفوعة، 276/ الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة،
279/ تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير المحررة.

28-إهلاك التثبيتات

280/ إهلاك التثبيتات المعنوية، 281/ إهلاك التثبيتات العينية، 282/ إهلاك التثبيتات الموضوعه
موضع امتياز.

29-خسائر القيمة عن التثبيتات

290/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية، 291/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية، 292/ خسائر
القيمة عن التثبيتات الموضوعه موضع امتياز، 293/ خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها،
296/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات، 297/ خسائر القيمة عن
السندات الأخرى المثبتة، 298/ خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى.

02-03: المعالجة المحاسبية للتثبيات

ح/20: التثبيات المعنوية: حسب النظام المحاسبي المالي، يقصد بالتثبيات المعنوية، الأصول غير الملموسة، غير النقدية، غير المادية والقابلة للتحديد والقياس والمراقبة، تسجل لغرض إستخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية، ومن أمثلة التثبيات المعنوية: المحلات التجارية والعلامات التجارية المكتسبة، برامج المعلوماتية أو رخص الإستغلال الأخرى، حقوق إعادة الطبع والنشر،¹....، ووفقا للنظام المحاسبي المالي يتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-الحساب 203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيات: يهدف البحث إلى الحصول على المعرفة والإدراك العلمي أو التقني، أما التطوير فهو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الإستخدام التجاري. أما عن التسجيل المحاسبي لحساب 203 فيتم تسجيله في قيدين، حيث نسجل في القيد الأول مصاريف التنمية حسب طبيعتها بشكل عادي في أحد حسابات المجموعة السادسة بجعلها مدينة، وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو حساب دائنون دائنا، وفي القيد الثاني نجعل حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيات مدينة، وحساب 731 إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

-الحساب 204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها: من أجل التسجيل المحاسبي لهذا الحساب لا بد من التمييز بين الحالتين التاليتين:

✓ الحالة الأولى: شراء المؤسسة لبرمجيات المعلوماتية: يسجل في الطرف المدين من حساب

204 تكلفة شراء الرخص المتعلقة بإستخدام البرمجيات وما شابهها، وذلك بجعل أحد حسابات

النقديات أو حساب 404 موردو التثبيات في الجانب الدائن؛

✓ الحالة الثانية: إنتاج برمجيات المعلوماتية من طرف المؤسسة: في هذه الحالة يتم تسجيل

حساب 204 في قيدين:

-حيث نسجل في القيد الأول مصاريف إنتاج برمجيات المعلوماتية حسب طبيعتها بشكل عادي في أحد

حسابات المجموعة السادسة (مجموعة الأعباء) بجعلها مدينة، وذلك بجعل أحد حسابات النقديات أو

حساب دائنون دائنا؛

-في حين نجعل في القيد الثاني حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينة بإجمالي تكلفة إنتاج

البرمجيات، مع جعل حساب 731 إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

-الحساب 205: الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: يسجل ضمن هذا الحساب

المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها (أو إيجارها) لبراءات إختراع أو رخص وعلامات

طورها أو أنتجها الغير، كحقوق التأليف والعلامات التجارية إلى غير ذلك، أما عن التسجيل المحاسبي

¹-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

لحساب 205 فإنه يجعل مدينا، وذلك يجعل أحد حسابات النقديات أو حساب 404 موردو التثبيات في الجانب الدائن.

مثال: خلال السنة قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

- 1- شراء برنامج معلوماتي حول النظام المحاسبي المالي الجديد بمبلغ 39.000 دج على الحساب؛
- 2- أنجزت المؤسسة بوسائلها الخاصة برنامج معلوماتي لإستعماله في المعالجة المحاسبية للأجور وقد تطلب ذلك من المؤسسة دفع المصاريف التالية: مصاريف الأبحاث 12.000 دج، مصاريف المستخدمين 24.000 دج؛
- 3- تم إنجاز البرنامج بشكل نهائي وتم تسجيله بشكل محاسبي في دفاتر المؤسسة؛
- 4- شراء براءة الإختراع لمنتج صناعي بمبلغ 127.400 دج بشيك بنكي؛
- 5- دفعت المؤسسة مصاريف لتطوير طريقة إنتاج جديدة تمثلت فيما يلي: مصاريف إستقبال خبراء من الخارج للمساعدة على عملية التطوير 72.000 دج، مصاريف مباشرة متعلقة بالدراسات والأبحاث 48.000 دج، إستهلاك مواد أولية 60.000 دج، دفع أجور للعمال 60.000 دج، وقد تم تسديد هذه المصاريف بشيك بنكي.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
39.000	39.000	-01- برمجيات المعلوماتية وما شابهها موردو التثبيات شراء برنامج معلوماتي على الحساب	404	204
12.000 24.000	12.000 24.000	-02- مصاريف الأبحاث والدراسات أجور المستخدمين الصندوق أجور مستحقة تسجيل مصاريف إنجاز برنامج معلوماتي	700 4457	617 63
36.000	36.000	-03- برمجيات المعلوماتية وما شابهها إنتاج مثبت لأصول معنوية إنجاز برنامج معلوماتي	731	204
127.400	127.400	-04- الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات البنك	512	205

		شراء براءة إختراع بشيك بنكي		
		-05-		
	60.000	مشتريات مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	48.000	الدراسات والأبحاث		617
	72.000	التقلات والمهمات والإستقبالات		625
	60.000	أجور المستخدمين		631
60.000		مواد أولية	31	
180.000		البنك	512	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
	240.000	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
240.000		إنتاج مثبت لأصول معنوية	731	
		تثبيت مصاريف التنمية		

-الحساب 207: فارق الإقتناء (شهرة المحل): يسجل ضمن هذا الحساب فارق الإقتناء، حيث يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إندماج، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده، فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة، ومن الصعوبة تقييم شهرة المحل داخليا عدم وجود دقة في تحديد التكاليف حيث أن وجودها قد يكون أحيانا دون تكاليف. ويتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الإقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصادفي موجوداتها حيث:

شهرة المحل = سعر إقتناء (المؤسسة) - القيمة الصافية للموجودات (الأصول).

-الحساب 208: التثبيات المعنوية الأخرى: يسجل في هذا الحساب جميع عناصر التثبيات المعنوية الأخرى، والتي لم تذكر ضمن الحسابات السابقة الذكر.

ح/21: التثبيات العينية: لقد عرف القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفقرة رقم 121-1 التثبيات العينية على أنه "أصل عيني يحوره الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار، والإستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة إستعماله لأكثر من سنة مالية"¹، ووفقا للنظام المحاسبي المالي يتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-الحساب 211: الأراضي؛

-الحساب 212: عمليات ترتيب وتهيئة الأرضي؛

-الحساب 213: المباني؛

¹-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 174.

-الحساب 215: المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية؛

-الحساب 218: التثبيات العينية الأخرى: يتفرع بدوره إلى حسابات فرعية أخرى تتضمن أنواع أخرى من التثبيات (كمعدات النقل، الأثاث،..) تتلاءم وطبيعتها وليس لها مجال ضمن أنواع التثبيات السابقة. التسجيل المحاسبي للتثبيات العينية: يختلف التسجيل المحاسبي لعناصر التثبيات العينية باختلاف طريقة الحصول عليها:

✓ الحصول على التثبيات العينية عن طريق شرائها: في هذه الحالة تجعل حسابات التثبيات

العينية التي تم شراؤها مدينة بتكلفة شرائها، مع جعل أحد حسابات النقديات أو حساب 404 موردو التثبيات دائنا؛

✓ الحصول على التثبيات العينية عن طريق المساهمات العينية: في هذه الحالة تجعل حسابات

التثبيات العينية التي تم إحضارها كمساهمة عينية مدينة، مع جعل الحساب 10 رأس المال في الطرف الدائن؛

✓ الحصول على التثبيات العينية عن طريق إنتاجها من طرف المؤسسة ذاتها: يتم التسجيل

المحاسبي لهذه الحالة في قيددين، حيث يخصص القيد الأول للتسجيل العادي لمختلف المصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل إنتاج التثبيات العينية وهذا في المجموعة السادسة، في حين يتم تسجيل القيد الثاني بعد الإنتاج الكلي للأصل، وذلك بجعل حساب الأصل المعني مدينا بتكلفة إنتاجه، وحساب 732 إنتاج مثبت لأصول عينية دائنا.

مثال: إليك العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة "س":

1- شراء أرض بمبلغ 156.000 دج تم تسديد النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب؛

2- شراء معدات نقل بمبلغ 71.500 دج بشيك بنكي؛

3- أنجزت مبنى بوسائلها الخاصة وللإستخدام الذاتي، حيث تطلب ذلك دفع أجور للغير بمبلغ 24.000

دج، ودفع أجور لعمالها بمبلغ 96.000 دج، وإستهلاك مود أولية بمبلغ 108.000 دج، ودفع مصاريف

النقل بمبلغ 36.000 دج. علما أن طريقة تسديد هذه المصاريف تمت عن طريق البنك.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-01-		
	156.000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		211
78.000		البنك	512	
78.000		موردو التثبيات	404	

71.500	71.500	البنك	معدات نقل	2182
			-02-	
71.500			512	
108.000	108.000	مواد أولية	مشتريات مواد أولية ولوازم مستهلكة	601
156.000	24.000	البنك	عمال خارجيون عن المؤسسة	621
	36.000		نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	624
	96.000		أجور المستخدمين	631
			31	
			512	
264.000	264.000	إنتاج مثبت لأصول عينية	مباني	213
			732	

ح/22: تثبيبات في شكل إمتياز: يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الإمتياز-المستفيد) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة تكون طويلة نسبيا مقابل حق إقتضاء أتاوي حسب نص العقد. إن قواعد المحاسبة في مجال إمتيازات الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الإمتياز مثل عقود الإيجار الزراعية. والعمليات المتعلقة بالإمتياز تسجل في حسابات صاحب الإمتياز (المستفيد)، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الإتفاقية وإحتياجات التسيير وهذا عن طريق إستعمال حسابات فرعية خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية او حسابات النتائج. التثبيبات المعنوية أو العينية الموضوعية موضع إمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز تدرج في الحساب 22 وتقسم عند الإقتضاء حسب نفس شروط التثبيبات المسجلة في الحسابين 20 و 21.

ويمكن أن يكون الحساب 22 كذلك موضع تقسيمات تسمح بفصل التثبيتات التي يضعها مانح الإمتياز موضع إمتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الإمتياز موضع إمتياز، وذلك لأسباب يقتضيها التسيير الداخلي¹.

وحسب النظام المحاسبي المالي يتفرع الحساب 22 إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 221: الأراضي الممنوح امتيازها؛

-الحساب 222: عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها؛

-الحساب 223: المباني الممنوح امتيازها؛

-الحساب 225: المنشآت التقنية الممنوح امتيازها؛

-الحساب 228: التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها؛

-الحساب 229: حقوق مانح الامتياز.

التسجيل المحاسبي لحساب 22 تثبيات في شكل إمتياز: للتسجيل المحاسبي لحساب 22 ينبغي التمييز بين:

✓ الحالة الأولى: الحصول على حق الإمتياز مجانا

في حالة الحصول على حق الإمتياز كجانا من قبل مانح الإمتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن الحساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الإمتياز"، ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية). وفي نهاية كل دورة مالية، على أساس مدة العقد، يقوم المستفيد من الإمتياز بدفع إتاوة الإمتياز المحددة في العقد بمقابل الحساب 651 "إتاوات مترتبة على الإمتيازات".

يصبح الحساب 229 مدينا بواسطة الجانب الدائن من الحساب 228 "إهلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز"، رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز. ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهلاك المعنية.

✓ الحالة الثانية: الحصول على حق الإمتياز عن طريق الشراء

في حالة الحصول على حق الإمتياز عن طريق الشراء يسجل في الجانب المدين للأصل موضوع الإمتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية (الحسابات 51/53). وفي آخر كل دورة مالية يسجل القسط السنوي للإهلاك.

مثال: بتاريخ 01-01-2017 تعاقدت المؤسسة "س" مع البلدية من أجل منحها قطعة أرض خارج الولاية لإستعمالها كمقلع للحجارة في إطار عقد إمتياز، وقد حددت مدة الإمتياز 9 سنوات مقابل إتارة سنوية تبلغ قيمتها 300.000 دج تدفع عن طريق الصندوق، وقدر مخزون الحجارة بالأرض بمبلغ 9.000.000 دج.

¹- علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 51-52.

المطلوب: التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س".
الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
9.000.000	9.000.000	2017-01-01 الأراضي الممنوح إمتيازها حقوق مانح الإمتياز تسجيل الحصول على أرض في إطار الإمتياز	229	221
300.000	300.000	2017-12-31 إتاوات مترتبة على الإمتيازات البنك تسجيل دفع الإتاوات	512	651

ح/23: تثبيبات قيد الإنجاز: يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيبات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الإنجاز خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت ما، ويرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة وذلك بإستعمال الحسابات المعنية للقيم الثابتة¹. ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-الحساب 232: تثبيبات عينية قيد الإنجاز؛

-الحساب 237: تثبيبات معنوية قيد الإنجاز؛

-الحساب 238: تسبيقات مدفوعة عن طلبات تثبيبات.

التسجيل المحاسبي للحساب 232 تثبيبات عينية قيد الإنجاز والحساب 237 تثبيبات معنوية قيد

الإنجاز: من أجل التسجيل المحاسبي لهذين الحسابين ينبغي التمييز بين الحالتين التاليتين:

✓ الحالة الأولى: تثبيبات قيد الإنجاز تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة

إن التثبيبات المادية أو المعنوية التي تكلفت المؤسسة بإنجازها لذاتها وبوسائلها الخاصة، والتي لم تصل بعد إلى مرحلتها النهائية من الإنجاز في نهاية السنة المالية تسجل محاسبيا في الجانب المدين من أحد الحسابين: الحساب 232 تثبيبات عينية قيد الإنجاز أو الحساب 237 تثبيبات معنوية قيد الإنجاز (حسب طبيعة التثبيت)، وذلك بجعل الحساب 73 إنتاج مثبت دائما (نستخدم حساب 732 إنتاج مثبت لأصول عينية إذا كان التثبيت المعني عينيا، في حين نستخدم حساب 731 إنتاج مثبت لأصول معنوية إذا كان التثبيت المعني معنويا). وهذا بعد تسجيل كل الأعباء والمصاريف التي تم تحملها في الحسابات

¹-نفس المرجع السابق، ص: 55.

المخصصة لها في الصنف 6 بشكل عادي، وعند الإنتهاء من إنجاز التثبيت المعني يجعل هذا الأخير مدينا ويرصد الحسابان 232 و 237 بجعلهما دائنين.

✓ الحالة الثانية: تثبيبات قيد الإنجاز مسندة إلى الغير

أما التثبيبات المادية أو المعنوية التي أسندت المؤسسة عملية إنجازها للغير، والتي لم تصل بعد إلى مرحلتها النهائية من الإنجاز في نهاية السنة المالية، فهي تسجل محاسبيا في الجانب المدين من أحد الحسابين: الحساب 232 تثبيبات عينية قيد الإنجاز أو الحساب 237 تثبيبات معنوية قيد الإنجاز (حسب طبيعة التثبيت)، وذلك بجعل الحساب 404 موردو التثبيبات أو أحد حسابات النقديات دائنا وهذا بقيمة أو نسبة الإنجاز المحددة على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال المقدمة من قبل الأطراف المنجزة للتثبيبات، وعند إستلام التثبيت المعني يجعل هذا الأخير مدينا ويرصد الحسابان 232 و 237 بجعلهما دائنين.

التسجيل المحاسبي للحساب 238 تسبيقات مدفوعة عن طلبات تثبيبات: نسجل في هذا الحساب قيمة التسبيقات التي يتم إرفاقها مع طلبات التثبيبات، خاصة إذا كانت التثبيبات المطلوبة غير حاضرة وتتطلب عملية تحضيرها دفع ضمانات في شكل تسبيقات حتى يبقى الطالب مرتبط بطلبه، ويعالج هذا الحساب محاسبيا بجعله مدين وأحد حسابات النقديات دائنا، على أن يرصد حساب 238 بجعله دائنا وحساب التثبيت المعني مدينا عند إستلام هذا الأخير.

ح/26: مساهمات وديون مرتبطة بمساهمات: يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة في رؤوس أموال المؤسسات الأخرى¹، حيث إعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة وهنا تكمن صفة الثبات. ويتفرع هذا الحساب بدوره إلى ما يلي:

-الحساب 261: سندات الفروع المنتسبة؛

-الحساب 262: سندات المساهمة الأخرى؛

-الحساب 265: سندات المساهمة مقومة بواسطة المعادلة (التكافؤ)؛

-الحساب 266: الحسابات الدائنة الملحقة بحسابات المجمع؛

-الحساب 267: الحسابات الدائنة الملحقة بحسابات خارج المجمع؛

-الحساب 268: الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة؛

-الحساب 269: دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة.

التسجيل المحاسبي للحساب 26 مساهمات وديون مرتبطة بمساهمات: يتلقى الحساب 26 في جانبه المدين تكلفة إقتناء سندات المساهمة وكذلك الديون الدائنة المرتبطة بتلك السندات في مقابل أحد حسابات النقديات.

¹-نفس المرجع السابق، ص: 231.

وفي حالة سندات قيمتها الإسمية مسددة جزئياً، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين للحساب 26 في مقابل الجانب الدائن لأحد حسابات النقديات أو حسابات الغير في ما يخص الجزء المستدعي، وفي مقابل قسم فرعي للحساب نفسه أي الحساب 269 دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة في ما يخص الجزء غير المستدعي، على أن تتم بعد ذلك تصفية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية.

وفي حالة تقييم سندات المساهمة، فإن فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتجات أو أعباء من خلال أحد الحسابين:

-الحساب 665 فارق التقييم عن الأصول المالية، نواقص القيمة؛

-الحساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية، فوائض القيمة.

وعند التنازل عن سندات المساهمة، فإن الأرباح أو الخسائر التي قد تتجم عن عملية التنازل، تسجل من خلال أحد الحسابين:

-الحساب 667 الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول المالية؛

-الحساب 767 الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

مثال: بتاريخ 17-01-2016 من أجل زيادة رأسمالها بقصد توسيع نشاطها قامت الشركة "س" بإصدار

720 سند مساهمة بسعر 900 دج للسند الواحد، ونظراً لكون الشركة "ع" تمتلك حصة 70 % من

الشركة "س"، فقد قررت الشركة "ع" ممارسة حقها وشراء ما يعادل نسبة مساهمتها من الأسهم المصدرة،

علماً أنها سددت القيمة الإجمالية للسندات عن طريق البنك.

وفي 15-10-2016 تنازلت الشركة "ع" عن نصف سندات المساهمة التي إشترتها من الشركة "س"

بسعر 990 دج، وتم إستلام المبلغ عن طريق البنك.

07-12-2016 تنازلت الشركة "ع" عن ما تبقى بحوزتها من سندات المساهمة التي إشترتها من الشركة

"س" بسعر 855 دج، تم إستلام المبلغ عن طريق البنك.

المطلوب: التسجيل في دفتر المؤسسة "ع".

الحل:

نصيب الشركة "ع" من السندات = 720 سند × 70 % = 504 سند

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2016-01-17		
	453.600	سندات الفروع المنتسبة (504 سند × 900 دج)		261
453.600		البنك	512	
		شراء سندات مساهمة في الشركة "س"		

		2016-10-15		
	249.480	البنك (252 سند × 990 دج)		512
226.800		سندات الفروع المنتسبة	261	
22.680		الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية	767	
		بيع السندات المملوكة في الشركة "س"		
		2016-12-07		
	215.460	البنك (252 سند × 855 دج)		512
	11.340	الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول		667
226.800		سندات الفروع المنتسبة	261	
		بيع بقية السندات المملوكة في الشركة "س"		

ح/27: **تثبيات مالية أخرى:** يسجل في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق 26، فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك¹، ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-**الحساب 271: السندات المثبتة الأخرى غير التابعة لنشاط المحفظة:** وهي السندات التي لا تنوي المؤسسة أو لا يسعها بيعها في الأمد القصير، وقد يتعلق الأمر بسندات تمت حيازتها لفترة أطول مما ترغب فيه المؤسسة، وعادة ما تكون هذه السندات صعبة التداول ومردودها ضعيف، حيث يتم شراؤها كسندات وفي أحيان كثيرة تحصل عليها المؤسسة في مقابل مديونية كان مشكوك في تحصيلها؛

-**الحساب 272: السندات التي تمثل الحقوق (السندات والقسائم):** يسجل في هذا الحساب السندات التي تعطي حق المديونية لحاملها لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة، وتكون موظفة بشكل جيد، بحيث تعتبرها المؤسسة الحائزة لها أصولاً مالية ذات صبغة خاصة لكونها تنوي الاحتفاظ بها كأصول مالية دائمة؛

-**الحساب 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة:** يتمثل نشاط المحفظة بالنسبة للمؤسسة في استثمار كل أصولها أو جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها في أمد قد يطول أو يقصر مردودية مرضية، وتمارس المؤسسة هذا النشاط من دون أن تتدخل في تسيير المؤسسات التي حازت على سنداتها؛

¹-ككتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 110.

-الحساب 274: القروض والحسابات الدائنة الخاصة بعقد إيجار التمويل: يسجل في هذا الحساب الأموال المسددة لأطراف أخرى بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين إستعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالديون الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب إستلامها في إطار عقد إيجار تمويلي هي بمثابة قروض؛

-الحساب 275: ودائع وكفالات مدفوعة: يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة في مقابل كفالة العنصر محل الضمان وخاصة الأغلفة القابلة للإسترجاع، وتعتبر المؤسسة هذا الضمان بمثابة أصل ذو قيمة ثابتة نسبيا لأنه في أغلب الأحيان يتعدى الدورة المالية الواحدة؛

-الحساب 276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة: نسجل في هذا الحساب الحقوق المالية المثبتة الأخرى التي لا يمكن تصنيفها ضمن الحسابات السابقة؛

-الحساب 279: تسديدات مستحقة على السندات المثبتة غير المحررة: في بعض الحالات تقوم المؤسسة بشراء سندات لم تحرر بعد في إطار شروط تعاقد محددة، فيسجل في هذا الحساب حق المؤسسة عند دفعها لمبلغ الإقتناء في إنتظار التسليم الفعلي. حيث يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب مبلغ السندات المرغوب في إقتنائها في بعض مقابل الجانب الدائن من أحد حسابات النقدييات وهذا عند الوعد بشراء السندات المثبتة غير المحررة، وعند إستلام السندات يتم ترصيد هذا الحساب في مقابل حساب التثبيات المالية المعنية.

التسجيل المحاسبي للحساب 27 تثبيات مالية أخرى: نقيم الأصول المالية مبدئيا بتكلفتها الحقيقية التي تمثل القيمة العادلة للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل المالي، أما عن المعالجة المحاسبية للحساب 27 فهي تتم بنفس طريقة معالجة الحساب 26 التي تم التطرق إليها سابقا، وفي نهاية السنة يجب تسجيل الفوائد المترتبة وغير المستوفاة أجال إستحقاقها في أقسام فرعية ملائمة للحسابات حسب طبيعتها. مثال: بتاريخ 14-01-2014 بعد مفاوضات بين المؤسسة "س" وأحد زبائنها وهو المؤسسة "ص" عن دين قديم عجزت المؤسسة "ص" عن تسديده إلى درجة أن المؤسسة "س" حولته إلى قائمة الزبائن المشكوك فيهم، فإتفقت المؤسستين على أن تقوم المؤسسة "ص" بطرح 150 سند بسعر 450 دج للسند الواحد بمعدل فائدة سنوي 3 %.

12-03-2014 شراء 250 سند مثبت تابع لنشاط المحفظة بقيمة 375.000 دج بشيك بمعدل فائدة سنوي 18 %، علما أن المؤسسة تهدف من وراء هذه العملية إلى تحقيق مردودية مالية، وليس كسب أي نفوذ في المؤسسة المصدرة.

المطلوب: التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س".

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
67.500	67.500	2014-01-14 السندات المثبتة الأخرى غير التابعة زبائن مشكوك فيهم شراء سندات مساهمة في الشركة "س"	416	271
375.000	375.000	2014-03-12 السندات المثبتة التابعة لنشاط البنك شراء سندات تابعة لنشاط المحفظة	512	273

ح/28: إهلاك التثبيتات: ويتفرع هذا الحساب إلى:

-الحساب 280: إهلاك التثبيتات المعنوية؛

-الحساب 281: إهلاك التثبيتات العينية؛

-الحساب 282: إهلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.

ح/29: خسائر القيمة عن التثبيتات: ويتفرع هذا الحساب إلى:

-الحساب 290: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية؛

-الحساب 291: خسائر القيمة عن التثبيتات العينية؛

-الحساب 292: خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعية موضع امتياز؛

-الحساب 293: خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها؛

-الحساب 296: خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات؛

-الحساب 297: خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة؛

-الحساب 298: خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى.

ملاحظة: بالنسبة للحسابين 28 و 29 سوف يتم التطرق إليهما في أعمال نهاية السنة.

03: الصنف الثالث (المخزونات)

تعتبر المخزونات أحد العناصر الأساسية التي تتكون منها الأصول الجارية، حيث تعتبر محور العمليات التشغيلية التي تستمد المؤسسة منه قدرتها على الإستمرار، لذلك فإن طريقة قياس تكلفة المخزون السلعي وكيفية معالجته محاسبيا تحتاج إلى عناية فائقة نظرا لما لها من أهمية في تحديد تكلفة المبيعات وما لها من أثر هام على قياس النتيجة، وتختلف مكونات المخزون من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة عملها، تجارية كانت أو صناعية.

03-01: تعريف المخزون

تعرف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي على أنها أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو المواد الأولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات¹. وعليه فنميز ضمن المخزونات بين المخزون والإنتاج قيد الإنجاز.

03-02: قائمة الحسابات الرئيسية

أخذ النظام المحاسبي المالي على العموم معيارين في تصنيف المخزونات²:

- ✓ على أساس معيار الترتيب الزمني لدورة الإنتاج إنطلاقا من مرحلة التموينات إلى مرحلة الإنتاج ثم مرحلة تخزين المنتجات والبضائع المشتراة والمباعة على حالتها؛
- ✓ على أساس معيار طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب إحتياجاتها الداخلية.

وعلى المستوى المحاسبي يتفرع حساب المخزونات إلى الحسابات الرئيسية التالية:

-30: مخزون بضاعة: نسجل في هذا الحساب مجمل السلع التي إشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها.

-31: مواد أولية ولوازم: نسجل في هذا الحساب مجمل المواد والتوريدات التي إشترتها المؤسسة من أجل تحويلها إلى منتجات.

-32: تموينات الأخرى: غالبا ما تحتاج المؤسسة خلال دورة نشاطها إلى إقتناء بعض التموينات الضرورية لسير العملية الإستغلالية وللمعالجة والتصنيع، حيث لا تعالج هذه التموينات على أنها مواد أولية ولوازم لكونها لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، وبالتالي لا نجد لها أثرا في تركيبه المنتجات، وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

321/ المواد القابلة للإستهلاك: مثل مواد صيانة المعدات (الزيوت ومواد التشحيم التي تستخدم لصيانة الآلات ومعدات النقل...)، 322/ اللوازم القابلة للإستهلاك: مثل مواد التنظيف، لوازم المكتب (أوراق

1-هوام جمعة، المحاسبة المعقدة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2017، ص: 105.

2-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 138.

الطباعة...) ، 326/ الأغلفة المستهلكة: وهي الأغلفة غير القابلة للإسترجاع والتي تستهلك مباشرة بعد إستعمالها كأكياس البلاستيك، وعلب الورق المقوى المستعملة في تغليف السلع...

33- سلع قيد الإنتاج: يستخدم هذا الحساب في نهاية السنة وذلك لتسجيل قيمة المنتجات والأشغال التي إنطلقت المؤسسة في عملية إنتاجها وإنجازها غير أنها لم تصل بعد إلى مرحلتها النهائية من التصنيع، ويتفرع هذا الحساب إلى:

331/ المنتجات الجاري إنجازها: وهي المنتجات التي لا تزال في حالة الإنتاج ولم تستكمل بعد في نهاية السنة، 335/ الأشغال الجاري إنجازها: وهي الأشغال التي لا تزال قيد الإنجاز ولم تستكمل بعد في نهاية السنة.

34- خدمات قيد الإنجاز: كما هو الشأن في الحساب 33 فإن الحساب 34 يستخدم أيضا في نهاية السنة وهذا خاصة في المؤسسات الخدمية، وذلك لتسجيل قيمة الخدمات التي إنطلقت المؤسسة في عملية إنجازها غير أنها لم تصل بعد إلى مرحلتها النهائية، ويتفرع هذا الحساب إلى:

341/ الدراسات الجاري إنجازها: ونسجل في هذا الحساب قيمة الدراسات التي لا تزال قيد الإنجاز ولم تستكمل بعد في نهاية السنة، 345/ الخدمات الجاري تقديمها: ونسجل في هذا الحساب قيمة الخدمات التي لا تزال قيد التأدية في نهاية السنة.

35- مخزون المنتجات: بعد القيام بعمليات التصنيع تستلم المؤسسة المنتجات من الورشات، والتي يمكن تصنيفها بحسب درجة تصنيعها إلى الأنواع التالية:

351/ منتجات وسيطة: وهي عبارة عن المنتجات النصف مصنعة التي باشرت المؤسسة عملية تصنيعها أو تحويلها ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع، على أن تخضع لاحقا لعمليات تصنيعية تكميلية حتى تصل إلى مرتبة المنتجات التامة الصنع، 355/ منتجات مصنعة: وهي تلك المنتجات التامة الصنع والتي بلغت المرحلة النهائية من التصنيع، وأصبحت قابلة للبيع أو الإستخدام، 358/ منتجات متبقية أو مواد المسترجعة: وتمثل البقايا الناتجة عن مراحل الإنتاج من أي طبيعة كانت، وهي عموما لا تصلح لأي إستخدام أو تسويق عادي داخل المؤسسة.

36- المخزونات المتأتية من التثبيات: يسجل في هذا الحساب العناصر الناجمة عن تفكيك أو إسترجاع أحد التثبيات العينية، فتتحول طبيعته بذلك من أصل عيني ثابت إلى مخزون موجه للإستخدام في عمليات الإستغلال الجارية.

37- مخزون لدى الغير: يسجل في هذا الحساب المخزونات التي توجد تحت رقابة المؤسسة والتي تمتلكها بصفة قانونية، غير أنها لا توجد تحت حيازتها المادية في نهاية السنة، مثل المخزونات المودعة في مخازن الغير والمخزونات قيد الإستلام.

38- المشتريات المخزونة: وهو يعتبر حساب وسيط، حيث يجب أن يكون مرصدا في نهاية السنة، ويتفرع هذا الحساب إلى:

380/ مشتريات بضاعة مخزنة، 381/ مشتريات مواد أولية ولوازم مخزنة، 382/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة.

39- خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: تم إنشاء هذا الحساب وفق طبيعة العناصر المخزونة حيث يسجل قيمة نقص القيمة في المخزونات بمختلف أنواعها ويقابله حساب المخصصات الخاصة بالمخزونات المعنية، ويتفرع هذا الحساب إلى:

390/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع، 391/ خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات، 392/ خسائر القيمة عن التموينات الأخرى، 393/ خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها، 394/ خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها، 395/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات، 397/ خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

03-03: المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية

تقوم المؤسسات التجارية بعملية شراء البضائع لغرض بيعها على حالها دون إجراء تعديلات عليها من أجل تحقيق هامش الربح، وبذلك فإن المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية تكون من خلال خطوتين هما:

✓ حالة الشراء: تتم المعالجة المحاسبية لعمليات شراء بضائع في قيدين:

القيد الأول: إثبات عملية الشراء (قيد الفاتورة): تعد الفاتورة عقد نقل ملكية البضاعة إلى الزبون بغض النظر عن إستلامه من عدمه، ويسجل هذا القيد كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	تكلفة الشراء	مشتريات بضاعة مخزنة		380
تكلفة الشراء		مورد المخزونات والخدمات/ بنك/ الصندوق	53/512/401	

القيد الثاني: قيد استلام البضاعة (أو قيد التخزين): وهو القيد الذي يتم بموجب وصل الإستلام، ويتم التسجيل المحاسبي لهذا القيد كالتالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	تكلفة الشراء	مخزون بضاعة		30
تكلفة الشراء		مشتريات بضاعة مخزنة	380	

مع العلم أن: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

✓ حالة البيع: تتم المعالجة المحاسبية لعمليات بيع بضائع في قيدين:

القيد الأول: إثبات عملية البيع

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
سعر البيع	سعر البيع	الزبائن/ بنك/ الصندوق	700	53/512/411
		مبيعات بضاعة		

القيد الثاني: تسليم البضاعة المباعة للعميل

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	مشتريات بضاعة مباعة	30	600
		مخزون بضاعة		

ملاحظة: في حالة بيع المواد الأولية والتوريدات (ح/31) أو التموينات الأخرى (ح/32) التي هي في الأساس ليست موجهة للبيع ولكن الغرض من شرائها هو استخدامها في الإنتاج، فتعامل هذه الأخيرة على أساس بضاعة، أما في حالة إخراجها من المخازن لغرض استخدامها وتحويلها فإننا نسجل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى	31/2	601/2
xxx		المواد الأولية/التوريدات التموينات الأخرى خروج من المخازن لغرض الاستخدام (نحو الورشات)		

مثال: إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة "س":

-في 10-01-2010 قامت المؤسسة "س" بشراء بضاعة بقيمة 24.000 دج بشيك بنكي، وفي 16-10-2010 تم إستلام البضاعة المشتراة.

-في 02-02-2010 قامت المؤسسة "س" ببيع كل البضاعة المشتراة في 10-01-2010 بسعر 30.000 دج على الحساب.

المطلوب: التسجيل في دفتر اليومية.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
24.000	24.000	2010-01-10 مشتريات بضاعة مخزنة	512	380
		البنك شراء بضاعة بشيك بنكي		

24.000	24.000	2010-01-16 مخزون بضاعة مشتريات بضاعة مخزنة إستلام بضاعة مخزنة	380	30
30.000	30.000	2010-02-02 مبيعات بضاعة بيع بضاعة على الحساب	700	411
24.000	24.000	-//- مشتريات بضاعة مباعه مخزون بضاعة تسليم البضاعة المباعه إلى الزبون	30	600

04-03: المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات الصناعية

تقوم المؤسسات الصناعية بعمليات شراء المواد الأولية واللوازم وتخزينها كما تمر بمرحلة إخراجها من المخازن لغرض تحويلها (عملية التصنيع)، ويلي هذا تخزين المنتجات من عملية التحويل والخروج من المخازن لغرض البيع، لذلك سنعرض سير مختلف العمليات ومعالجتها المحاسبية كما يلي:

✓ شراء المواد الأولية وإدخالها إلى المخازن: تسجل عملية شراء المواد الأولية واللوازم

محاسبيا في قيدين كالتالي:

القيد الأول: إثبات عملية الشراء (قيد الفاتورة):

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	مشتريات مواد أولية ولوازم مخزنة مورد المخزونات والخدمات/ بنك/ الصندوق	53/512/401	381

القيد الثاني: قيد استلام المواد الأولية واللوازم (أو قيد التخزين):

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	مشتريات مواد أولية ولوازم مخزنة	381	31

ملاحظة: تتم المعالجة المحاسبية لعملية شراء التموينات الأخرى ح 32 بنفس المعالجة المحاسبية لعملية شراء البضاعة والمواد الأولية.

✓ تحويل المواد من المخازن إلى الورشات: عندما تقوم المؤسسة بإخراج المواد الأولية واللوازم من المخزن وتدخلها إلى الورشات من أجل تصنيعها، فإن العملية تسجل محاسبيا في قيد واحد كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مشتريات مواد أولية ولوازم مستهلكة مواد أولية ولوازم	31	601

ملاحظة: تتم المعالجة المحاسبية لعملية إخراج التموينات الأخرى من المخازن بنفس المعالجة المحاسبية التي يتم بها إخراج المواد الأولية كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	تموينات أخرى مستهلكة تموينات أخرى	32	602

✓ تحويل المنتجات من الورشات إلى المخازن: وذلك وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	منتجات وسيطة		351
	XXX	منتجات مصنعة		355
	XXX	منتجات متبقية أو مواد مسترجعة النفايات، السقطات		358
XXX		تغير المخزونات من المنتجات دخول منتجات بأنواعها إلى المخازن	724	

✓ مرحلة بيع المنتجات: وذلك كما يلي:

القيد الأول: إثبات عملية البيع (قيد الفاتورة)

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	زيائن/ بنك/ صندوق		53/512/411
XXX		المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	701	
XXX		المبيعات من المنتجات الوسيطة	702	
XXX		المبيعات من المنتجات المتبقية الفاتورة	703	

القيد الثاني: تسليم المبيعات: ويتم ذلك بإخراج المبيعات من المخازن وذلك بتكلفة الصنع

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

ملاحظة: في حالة إنتاج منتجات بأنواعها وإخراجها من الورشات وإدخالها المخازن، فإننا نسجل القيد التالي فقط:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	منتجات وسيطة		351
	XXX	منتجات مصنعة		355
	XXX	منتجات متبقية أو مواد مسترجعة النفايات، السقطات		358
XXX		تغير المخزونات من المنتجات دخول منتجات بأنواعها إلى المخازن	724	

مثال: قامت المؤسسة "س" خلال شهر ماي سنة 2013 بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

-في 10-05-2013 شراء بضاعة بقيمة 54.000دج وتم الدفع بشيك بنكي، وتم إستلام الفاتورة والبضاعة معا.

-في 15-05-2013 شراء مواد أولية بقيمة 37.500دج وتم الدفع النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب، وتم إستلام الفاتورة والمواد الأولية معا.

-في 18-05-2013 تم إخراج مواد أولية بقيمة 12.500دج لغرض تحويلها لمنتجات.

-في 21-05-2013 بيع منتجات مصنعة بقيمة 135.000دج قدرت تكلفة إنتاجها 82.500دج، تم تسليم الفاتورة والمنتجات معا، وتم التسديد بشيك بنكي.

-في 26-05-2013 تم إدخال إلى المخازن منتجات وسيطة بقيمة 67.500دج ومنتجات تامة بقيمة 120.000دج ومنتجات متبقية بقيمة 30.000دج.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
54.000	54.000	2013-05-10 بنك مشتريات البضاعة إستلام الفاتورة من المورد	512	380
54.000	54.000	البضاعة مشتريات البضاعة إدخال البضاعة إلى المخزن	380	30
18.750 18.750	37.500	2013-05-15 بنك مورد المخزونات والخدمات إستلام الفاتورة من المورد	401 512	381
37.500	37.500	المواد الأولية مشتريات المواد الأولية إدخال البضاعة إلى المخزن	381	31
112.500	112.500	2013-05-18 المواد الأولية إرسال المواد الأولية إلى ورشات التصنيع	31	601
135.000	135.000	2013-05-21 بنك المبيعات من المنتجات التامة المصنعة تحرير الفاتورة للزبون	701	512
82.500	82.500	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات المصنعة خروج المنتجات المباعة من المخزن	355	724
217.500	67.500 120.000 30.000	2013-05-26 المنتجات الوسيطة المنتجات المصنعة المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة النفايات، السقطات تغير المخزونات من المنتجات	724	351 355 358

03-05: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة في عمليات شراء وبيع المخزونات

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من من الضرائب العامة على الاستهلاك، وهو ضريبة غير مباشرة يتحملها بشكل كلي المستهلك الأخير¹، وحسب قانون المالية لسنة 2017، فإنه توجد بعض السلع والخدمات التي يفرض عليها معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA) بالمعدل العادي 19%، وتوجد بعض السلع والخدمات التي يفرض معدل مخفض والذي يبلغ 9%، وهناك بعض السلع والخدمات المعفية من هذا الرسم، ويتحدد هذا التنظيم كل سنة حسب قانون المالية وذلك لاعتبارات اقتصادية تتعلق أساساً بتشجيع وترقية الاستثمار، وتلعب المؤسسة الاقتصادية هنا دور الوسيط بين المستهلك النهائي والدولة والمتمثلة في مصلحة الضرائب.

يسجل الرسم على القيمة المضافة على عمليات الشراء أو الحصول على خدمة في حساب (ح/4456)، وهنا يعتبر حق للمؤسسة عند الغير لكونه رسم قابل للاسترجاع، كما يسجل الرسم على القيمة المضافة المحصلة على عمليات البيع أو تقديم خدمة في حساب (ح/4457)، وهنا يعتبر كدين على عاتق المؤسسة واجب التسديد كون المؤسسة تعتبر وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب. وتتم المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة على عمليات شراء وعلى عمليات البيع وفق القيود التالية:

✓ الرسم على القيمة المضافة على عمليات الشراء

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	مشتريات ومخزنة		38x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
xxx		مورد المخزونات والخدمات/ بنك/ الصندوق إستلام الفاتورة	53/512/401	

✓ الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	زيائن/ بنك/ صندوق		53/512/411
xxx		المبيعات من البضائع والمنتجات	70x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة الفاتورة	4457	

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

مثال: قامت المؤسسة "س" خلال شهر جوان سنة 2013 بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية (مع العلم أن TVA= 19%):

- 2013-06-02 شراء بضاعة بقيمة 600.000 دج، وتم إستلام الفاتورة والبضاعة معا، وتم الدفع على الحساب.
- 2013-06-06 شراء مواد أولية بقيمة 500.000 دج، وكان التسديد نقدا، وتم إستلام الفاتورة والمعاد معا.
- 2013-06-20 بيع منتجات مصنعة بقيمة 700.000 دج، تكلفة إنتاجها 550.000 دج، سدد المبلغ 1/2 عن طريق البنك و 1/2 نقدا، تم إستلام فاتورة والمنتجات معا.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2013-06-02		
	600.000	مشتريات البضاعة		380
	114.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
714.000		مورد المخزونات والخدمات	401	
		إستلام الفاتورة من المورد		
		-//-		
	600.000	بضاعة		30
600.000		مشتريات البضاعة	380	
		دخول البضائع المشتراة إلى المخازن		
		2013-06-06		
	500.000	مشتريات المواد الأولية		381
	95.000	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
595.000		الصندوق	53	
		إستلام الفاتورة من المورد		
	500.000	مواد أولية		31
500.000		مشتريات المواد الأولية	381	
		دخول المواد الأولية المشتراة إلى المخازن		
		2013-06-20		
	416.500	البنك		512
	416.500	الصندوق		53

700.000		مبيعات المنتجات التامة الصنع	701	
133.000		الرسم على القيمة المضافة المحصلة تحرير الفاتورة للزبون	4457	
	550.000	--/ تغير المخزونات من المنتجات		724
550.000		منتجات تامة الصنع خروج المنتجات المباعة من المخازن	355	

03-06: المعالجة المحاسبية للتسبيقات على عمليات شراء أو بيع المخزونات

قد يتفق المورد مع زبونه على أن يقدم له هذا الأخير تسبيقا ماليا عن طلبية شراء محددة، حيث يعتبر هذا التسبيق بالنسبة للمورد كإلتزام مالي إتجاه زبائنه لذلك يدرجه ضمن حسابات الديون، أما بالنسبة للزبون فإن التسبيق يعتبر من الحقوق المكتسبة لذلك يدرج مبلغه ضمن حسابات المدينون¹، وفيما يلي نستعرض مختلف العمليات المتعلقة بالتسجيل المحاسب للتسبيقات:

-التسبيقات على عمليات الشراء:

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

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	موردون مدينون		409
xxx		الحسابات المالية (53/51)	5	

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

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	المبلغ الإجمالي	مشتريات مخزنة		38X
المبلغ المتبقي		موردو المخزونات والخدمات	401	
قيمة التسبيق		موردون مدينون	409	

مثال: قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية مع العلم أن TVA = 19 %، والمطلوب تسجيلها:

¹- علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 159.

-في 10-04-2013 قدمت المؤسسة "س" إلى أحد مورديها عن طريق البنك تسبيقا بقيمة 30.000 دج عن طلبية شراء بضاعة بقيمة إجمالية 102.000 دج؛
-في 21-04-2013 تم إستلام الفاتورة والبضاعة معا، وتم التسديد عن طريق البنك.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
30.000	30.000	2013-04-10 الموردون المدينون البنك تسليم التسبيق	512	409
91.380 30.000	102.000 19.380	2013-04-21 مشتريات بضاعة الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع البنك الموردون المدينون إستلام الفاتورة	512 409	380 4456
102.000	102.000	--/ مشتريات بضاعة إدخال البضاعة إلى المخازن	380	30

-التسبيقات على عمليات البيع:

✓ عند إستلام تسبيق عن بيع مخزون معين فإنه يسجل محاسبيا وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	الحسابات المالية (53/51) زيائن دائنون	419	5

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

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	المبلغ المتبقي قيمة التسبيق	الزيائن زيائن دائنون		411 419
المبلغ الإجمالي		المبيعات من المخزونات	70X	

مثال: قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية مع العلم أن TVA = 19 %:

-في 04-04-2013 إستلمت المؤسسة "س" من أحد زبائننا عن طريق البنك تسبيقا بقيمة 72.000 دج عن طلبية شراء بضاعة؛

-في 15-04-2013 قامت المؤسسة "س" بإرسال الفاتورة والبضاعة حيث كانت قيمة البضاعة 114.000 دج، الدفع عن طريق البنك، وتكلفة إنتاج البضاعة المباعة 60.000 دج.

المطلوب: التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س".

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
72.000	72.000	2013-04-04 البنك زبائن دائنون إستلام التسبيق	419	512
114.000 21.660	75.660 72.000	2013-04-15 البنك زبائن دائنون المبيعات من البضاعة الرسم على القيمة المضافة محصلة تحرير الفاتورة	700 4457	512 419
60.000	60.000	--/ مشتريات بضاعة مباعه مخزون بضاعة خروج البضاعة من المخازن	30	600

07-03: المعالجة المحاسبية للأغلفة التجارية

معظم السلع أو المنتجات تسلم للزبون ضمن أغلفة بغية المحافظة عليها، وسهولة شحنها ومناولتها، هذه الأغلفة مثلا تكون في أشكال مختلفة كالعلب الورقية، الزجاجات، قارورات، أكياس بلاستيكية، صناديق، ... وتصنف الأغلفة من الناحية المحاسبية والتجارية إلى نوعين هما¹:

¹-يومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

-الأغلفة التالفة (غير القابلة للإسترجاع): وهي أغلفة تسلم للزبائن مع محتوياتها من السلع المباعة له، ولا يشترط عليه إرجاعها لكون سعر هذه الأغلفة مدمج مع سعر السلع التي تحويها، كعلب الحلويات، والأكياس البلاستيكية، والقارورات البلاستيكية، وهذه تستهلك بمجرد إستعمالها للمرة الأولى؛
-الأغلفة المتداولة (القابلة للإسترجاع): هذا النوع من الأغلفة تحصل عليه المؤسسة لإستعماله في مزاولة نشاطها بصفة دائمة، أي لأكثر من دورة مالية، لذلك فهي تصنف كعنصر من عناصر التثبيبات المادية.

✓ المعالجة المحاسبية للأغلفة غير المسترجعة:

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

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مشتريات تموينات أخرى موردو المخزونات/البنك/الصندوق إستلام الفاتورة	53/512/401	382
XXX	XXX	تغليفات مشتريات تموينات أخرى إدخال التموينات إلى المخازن	382	326

عند إستعمال الأغلفة غير المسترجعة في تغليف المنتجات، فإنها تخرج من المخزن مثلها مثل المواد الأولية واللوازم المستهلكة في عملية الإنتاج، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	المشتريات من التموينات الأخرى المستهلكة تغليفات إخراج الأغلفة من المخازن لغرض إستعمالها	326	602

مثال: قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية:

-في 07-02-2013 قامت المؤسسة "س" بشراء 15 غلاف غير مسترجع بسعر 750 دج للغلاف الواحد على الحساب؛
-في 10-02-2013 قامت المؤسسة "س" بتحويل 10 غلاف غير مسترجع من المخازن إلى الورشات لغرض تعبئة منتوجاتها.
المطلوب: التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س".

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
11.250	11.250	2013-02-07 مشتريات تموينات أخرى موردو المخزونات إستلام الفاتورة	401	382
11.250	11.250	-//- التغليفات مشتريات تموينات أخرى إدخال الأغلفة إلى المخازن	382	326
7.500	7.500	2013-02-10 المشتريات من التموينات الأخرى المستهلكة التغليفات إخراج الأغلفة من المخازن لغرض إستعمالها	326	602

✓ المعالجة المحاسبية للأغلفة المسترجعة (المتداولة)

هنا نميز بين حالتين هما:

-الحالة الأولى: الحيازة على الأغلفة المسترجعة لأول مرة

تعتبر في هذه الحالة كما يبق الذكر عنصرا من التثبيات المادية، ويتم تسجيلها وفق القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxx	الأغلفة المتداولة		2186
	XXX	الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع		4456
xxx		موردو التثبيات/البنك/الصندوق الحيازة على الأغلفة المسترجعة	53/512/404	

-الحالة الثانية: حالة بيع منتج داخل أغلفة مسترجعة مقابل رسم أمان

هذه العملية تسجل محاسبيا بدفاتر المورد بالحساب 419 زبائن دائنون عن أمانات تحت التسديد، أما بدفاتر الزبون فتسجل في الحساب 409 موردون مدينون عن أمانات مدفوعة، وذلك كما يلي:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
XXX		مبيعات البضائع والمنتجات	70X	
XXX		TVA محصلة	4456	
XXX		زبائن دائنون بالغلطات	419	
		تحرير الفاتورة		

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	مشتريات مخزنة		38X
	XXX	TVA قابلة للاسترجاع		4456
	XXX	موردون مدينون بالغلطات		409
XXX		موردو المخزونات والخدمات	401	
		إستلام الفاتورة		

وعند إرجاع الأغلفة سالمة إلى المورد يتم ترصيد الحسابات 419 و 409 كما يلي:

التسجيل في دفتر يومية المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	زبائن دائنون بالغلطات		419
XXX		الزبائن	411	
		إسترجاع الأغلفة سالمة		
		من الزبون		

التسجيل في دفتر يومية الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	موردو المخزونات والخدمات		401
XXX		موردون مدينون بالغلطات	409	
		إرجاع الأغلفة للمورد سالمة		

أما في حالة إرجاع الأغلفة تالفة (جزئيا أو كليا) فإن الزبون يتحمل قيمة هذا التلف والذي يقدر بالفرق بين مبلغ الأمان والمبلغ الذي يقبله المورد، بحيث تعتبر قيمة التلف عبء على عاتق الزبون وإيراد بالنسبة للمورد، ويسجل وفق القيود التالية:

التسجيل في دفتر يومية المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	زبائن دائنون بالغلطات		419
XXX		الزبائن	411	
XXX		نواتج الأنشطة الملحقة	708	
		إسترجاع الأغلفة تالفة		
		جزئيا من الزبون		

التسجيل في دفتر يومية الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	موردو المخزونات والخدمات		401
	XXX	أعباء الشراء التابعة		608
XXX		موردون مدينون بالغلطات	409	
		إرجاع الأغلفة للمورد تالفة		
		جزئيا		

مثال: قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية مع العلم أن TVA = 19 %:

06-02-2013 شراء بضائع بقيمة 45.000دج، داخل غلطات متداولة بقيمة 5.000دج، حيث تم إستلام الفاتورة والبضاعة معا، وتمت العملية على الحساب؛

10-02-2013 بيع منتجات مصنعة بـ70.000دج، داخل غلافات متداولة بـ4.500دج، تم تسليم الفاتورة والمنتجات معاً، تكلفة إنتاجها بـ60.000دج، و تمت العملية عن طريق البنك.

15-02-2013 إعادة المؤسسة الغلافات المتداولة الخاصة بالعملية 06-02-2013 إلى المورد، سالمة تماما.

17-02-2013 إعادة الزبون إلى مؤسسة الغلافات المتداولة الخاصة بالعملية 10-02-2013، حيث كان جزء منها تالفة وكانت قيمة هذا الجزء التالف 2.000دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة "س".

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2013-06-02		
	45.000	مشتريات البضاعة		380
	8.550	الرسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع		4456
	5.000	موردون مدينون بالغلافات		409
58.550		مورد المخزونات والخدمات إستلام الفاتورة من المورد	401	
		-//-		
	45.000	بضاعة		30
45.000		مشتريات البضاعة دخول البضائع المشتراة إلى المخازن	380	
		2013-02-10		
	153.300	مشتريات المواد الأولية		512
70.000		مبيعات المنتجات التامة الصنع	701	
13.300		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
4.500		زيائن دائنون بالغلافات إستلام الفاتورة من المورد	419	
	60.000	تغير المخزونات من المنتجات		724
60.000		منتجات تامة الصنع دخول المواد الأولية المشتراة إلى المخازن	355	
		2013-02-15		
	5.000	موردو المخزونات والخدمات		401
5.000		موردون مدينون بالغلافات إرجاع الأغلفة للمورد سالمة	409	

		2013-02-17		
	4.500	زيائن دائنون بالغلافات		419
2.500		الزيائن	411	
2.000		نواتج الأنشطة الملحقة	708	
		إسترجاع الأغلفة تالفة جزئيا من الزيون		

08-03: المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيضات المالية

تنقسم التخفيضات إلى نوعين هما:

-**التخفيضات التجارية:** غالبا ما تمنح المؤسسة هذا النوع من التخفيضات لإعتبارات مرتبطة بسياساتها التجارية، وهي على ثلاثة أنواع يرمز لها بالأحرف (RRR)¹:

- ✓ **الحسميات:** تمنح للزيون كتعويض للتأخر في التوريد، أو عندما يشوب السلعة أو الخدمة عيب في نوعيتها، أو عندما تكون غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها؛
- ✓ **التنزيلات:** يمنحها المورد إعتبارا لأهمية ونوعية وخصوصيات الزيون، أو في بعض الحالات التي تتجاوز فيها الطلبيات مستويات معينة من حيث الحجم أو رقم الأعمال؛
- ✓ **المرتجعات:** يمنحها المورد عادة في نهاية الدورة مكافأة لوفاء الزيون بالنظر إلى طول فترة التعاون، أو بسبب بلوغ حجم العمليات المتراكمة خلال السنة مستوى معين من حيث الحجم أو رقم الأعمال.

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

✓ **التخفيضات التجارية ضمن الفاتورة:**

ينص النظام المحاسبي المالي على عدم تسجيل التخفيضات التجارية إذا جاءت واردة ضمن الفاتورة، بحيث تسجل فقط قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري من دون إحتساب الرسم على القيمة المضافة.

مثال: في 2013-02-12 قامت المؤسسة "س" ببيع بضاعة إلى المؤسسة "ص" بسعر 30.000 دج تكلفتها 22.500 دج، وتم التسديد نقدا، كما منحت المؤسسة "س" إلى المؤسسة "ص" تخفيض تجاري 5%.

المطلوب: التسجيل في دفتر يومية كل من الزيون والمورد، مع العلم أن TVA = 19 %.

الحل:

¹-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

الفاتورة	
المبلغ	البيان
30.000	المبلغ الإجمالي
1.500	التخفيض التجاري (5%)
28.500	الصافي التجاري
5.415	الرسم على القيمة المضافة 19%
33.915	صافي الدفع

التسجيل في دفتر يومية المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	33.915	2013-02-12 الصندوق		53
28.500		المبيعات من البضائع	700	
5.415		TVA المحصلة تحرير الفاتورة	4457	
	22.500	مشتريات البضائع المباعة البضائع	30	600
22.500		خروج البضاعة من المخازن		

التسجيل في دفتر يومية الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	28.500	2013-02-12 مشتريات بضاعة مخزنة		380
	5.415	TVA قابلة للاسترجاع		4456
33.915		الصندوق إستلام الفاتورة	53	
	33.915	البضائع مشتريات البضائع دخول البضاعة إلى المخازن	380	30
33.915				

✓ التخفيضات التجارية خارج الفاتورة (تخفيض مستقل):

أما إذا وردت التخفيضات التجارية ضمن فاتورة مستقلة (فاتورة إستدراكية) فهي تسجل لدى المورد في الجانب المدين من حساب 709 تخفيضات ممنوحة، في حين تسجل لدى الزبون في الجانب الدائن من حساب 609 تخفيضات مستلمة.

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التخفيضات والتتريلات والمحسومات الممنوحة		709
xxx		TVA المحصلة		4457
xxx		الزيائن	411	
		تسليم تخفيض في فاتورة استدراكية		

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	مورد المخزونات والخدمات		401
xxx		التخفيضات والتتريلات والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات		609
xxx		TVA قابلة للاسترجاع		4456
		استلام تخفيض في فاتورة استدراكية		

مثال:

في 25-02-2013 حصلت المؤسسة من أحد مورديها على تخفيض في فاتورة مستقلة قيمته 6.000 دج بسبب عدم مطابقة البضاعة المشتراة منه للمواصفات المطلوبة مع العلم أن المؤسسة حصلت على التخفيض بشيك بنكي.

المطلوب: التسجيل في دفتر يومية كل من الزبون والمورد، علما أن $TVA = 19\%$.

الحل:

عند المورد				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	6.000	التخفيضات والتتريلات والمحسومات الممنوحة		709
7.140	1.140	TVA المحصلة		4457
		البنك	512	
		تسليم تخفيض تجاري إلى الزبون		

عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	7.140	البنك		512
6.000		التخفيضات والتتريلات والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات		609
1.140		TVA قابلة للاسترجاع		4456
		استلام تخفيض تجاري من المورد		

-التخفيضات المالية (خصم تعجيل الدفع): هي تخفيضات يمنحها المورد للزبون في مقابل قيام هذا الأخير بتسديد مبلغ الفاتورة فوراً أو قبل تاريخ الإستحقاق¹.

¹-نفس المرجع السابق، ص: 125.

عند المورد					عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب		المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين	دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	البنك		512		xxx	مشتريات مخزنة		38x
	xxx	الأعباء المالية الأخرى		668		xxx	TVA قابلة للاسترجاع		4456
xxx		المبيعات من البضائع والمنتجات	70x		xxx	البنك		512	
xxx		TVA المحصلة عملية بيع مخزونات (منح تخفيض مالي)	4457		xxx	المنتجات المالية الأخرى		768	
						عملية شراء مخزونات (الحصول تخفيض مالي)			

مثال: في 14-04-2013 قامت المؤسسة "س" ببيع بضاعة إلى المؤسسة "ص" بسعر 15.000 دج تكلفتها 10.500 دج، كما منحت المؤسسة "س" تخفيض تجاري 1%، وتخفيض مالي 2%، لكونها سددت قيمة مشترياتها في الحال وبشيك بنكي.

المطلوب: التسجيل في دفتر كل من الزبون والمورد، علماً أن $TVA = 19\%$.

الحل:

الفاتورة	
المبلغ	البيان
15.000	المبلغ الإجمالي
150	التخفيض التجاري (1%)
14.850	الصافي التجاري
297	التخفيض المالي (2%)
14.553	الصافي المالي
2.765,07	الرسم على القيمة المضافة 19%
17.318,07	صافي الدفع

عند المورد					عند الزبون				
المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب		المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين	دائن	مدين		دائن	مدين
		2013-04-141					2013-04-14		
	17.318,07	الزبائن		512		14.850	مشتريات البضائع		380
	1.900	الأعباء المالية الأخرى		668		2.765,07	TVA قابلة للاسترجاع		4456
14.850		المبيعات من البضائع	700		17.318,07		مورد المخزونات والخدمات	512	
2.765,07		TVA المحصلة	4457			1.900	المنتجات المالية الأخرى	768	
		تحرير الفاتورة					إستلام الفاتورة		
	10.500	مشتريات البضائع المباعة		600			البضائع		30
10.500		البضائع	30			14.850	مشتريات البضائع	380	
		خروج البضاعة من المخازن			14.850		دخول البضاعة إلى المخازن		

04: الصنف الرابع والخامس (حسابات الغير والحسابات المالية)

01-04: الصنف الرابع

01-01-04: تعريف حسابات الغير

تتضمن حسابات الغير كل من الحقوق التي إكتسبتها المؤسسة من علاقاتها مع الغير، وكذا الإلتزامات والديون المستحقة الدفع للغير¹.

02-01-04: قائمة الحسابات الرئيسية

الصنف الخامس يتضمن الحسابات المالية التالية:

40-الموردون والحسابات الملحقة؛

41-الزبائن والحسابات الملحقة؛

42-المستخدمون والحسابات المل-الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة؛

44-الدولة، الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة؛

45-المجموعة والشركاء؛

46-مختلف الدائنون ومختلف المدينين؛

47-الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية؛

48-أعباء ونواتج مقيدة سلفا ومؤونات؛

49-خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

¹نفس المرجع السابق، ص: 163.

04-01-03: المعالجة المحاسبية لحسابات الغير

- ح/40: الموردون والحسابات الملحقه: يحتل الموردون أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة بإعتبارهم مصدر السلع والخدمات التي تحتاجها لمزاولة نشاطها، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
- الحساب 401: موردو السلع والخدمات: وهي الفئة التي تورد السلع والخدمات للمؤسسة، حيث يستخدم هذا الحساب في حالة شراء المؤسسة لهذه السلع والخدمات على الحساب، ويسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ فواتير شراء البضاعة أو الخدمات غير المسددة، وهذا يجعل أحد الحسابات التالية مدينا:
 - الحساب 38 مشتريات بضاعة أو مواد أو تموينات أخرى، وهذا بقيمة المشتريات خارج الرسم القيمة المضافة؛
 - أحد حسابات المجموعة السادسة، وهذا بقيمة العيب أو المصروف خارج الرسم على القيمة المضافة؛
 - الحساب 4456 الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع.
- في حين أن يكون الحساب 401 دائنا في الحالات التالية:
- أحد حسابات النقديتات في حالة تسديد المؤسسة لديونها إتجاه مورديها؛
 - الحساب 38 في حالة مردودات المشتريات؛
 - حساب من الصنف 6 بمبلغ الأموال المستلمة في حالة التخفيضات، أو التتزيلات، أو الحسميات المتحصل عليها؛
- الحساب 403 موردون-أوراق دفع في حالة قبول كمبيالة أو تسليم سند لأمر، وهذا تسديدا لدين المورد.
- الحساب 403: موردون-أوراق الدفع: تقوم أحيانا المؤسسة بشراء سلع وخدمات على الحساب، وحتى يضمن المورد حقه يتم إعتقاد وثائق معينة كالكمبيالة والسند لإذن الذين أقرهما القانون التجاري في مواده من 389 إلى 471، وتجدر الإشارة في هذا في هذا الصدد إلى أن أوراق الدفع بالنسبة للزبون تعتبر أوراق قبض بالنسبة للمورد.
- أما عن التسجيل المحاسبي للحساب 403 في يومية الزبون فإنه يجعل دائما يجعل الحساب 401 موردو السلع والخدمات مدينا دلالة على تسديد الدين بورقة تجارية، وعند تسديد قيمة الورقة التجارية يرصد الحساب 403 بجعله مدينا وأحد حسابات النقديتات دائنا؛
- الحساب 404: موردو التثبيتات: وهو يعالج بنفس طريقة معالجة الحساب 401 موردو السلع والخدمات، مع ضرورة مراعاة خصوصيات هذا الحساب إذ أنه يتعلق بديون المؤسسة إتجاه مورديها من التثبيتات؛
- الحساب 405: موردو التثبيتات-أوراق الدفع: وهو يعالج بنفس طريقة معالجة الحساب 403 موردون-أوراق الدفع، مع ضرورة مراعاة خصوصيات هذا الحساب إذ أنه يستخدم مع موردي التثبيتات؛
- الحساب 408: موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها: يستخدم هذا الحساب في نهاية الدورة، وتسجل فيه قيمة المشتريات التي لم تستلم فواتيرها؛

-الحساب 409: الموردون المدينون التسبيقات والمدفوعات الواجب الحصول عليه، على الحساب والديون الدائنة الأخرى: ولقد تم التطرق لهذا الحساب عند دراسة حسابات المخزونات.

مثال: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفاتر اليومية للمؤسسة، مع العلم أن (TVA = 19 %)

-في 17-11-2016 شراء آلة إنتاجية بقيمة 65.000 دج، على الحساب؛

-في 20-11-2016 شراء بضاعة بقيمة 24.000 دج، إستلمت البضاعة وتم التسديد بورقة تجارية؛

-في 22-11-2016 إستلمت فاتورة مصاريف الإشهار بقيمة 36.000 دج، حيث العملية على الحساب؛

-في 26-11-2016 تقديم تسبيق لإحدى المؤسسات بقيمة 7.200 دج نقدا لشراء مواد أولية؛

-في نهاية الدورة إتضح بأن هناك بضاعة تم شراؤها سابقا، حيث وصلت البضاعة وتم تسجيلها، لكن الفاتورة لم تصل بعد، (قيمة البضاعة 26.400 دج).

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
77.350	65.000	2016-11-17	404	215
	12.350	آلة إنتاجية TVA		445
		موردو التثبيات		
28.560	24.000	2016-11-20	403	380
	4.560	مشتريات البضاعة TVA		445
		موردون-أوراق الدفع		
42.840	36.000	2016-11-22	401	623
	6.840	الإشهار، النشر والعلاقات العامة TVA		445
		موردو السلع والخدمات		
7.200	7.200	2016-11-26	53	409
		موردون مدينون الصندوق		

		2016-12-31		
	26.400	مشتريات بضائع		380
	5.016	TVA		445
31.416		فواتير قيد الإستلام	408	

ح/41: الزبائن والحسابات الملحقة: تسجل في هذا الحساب حقوق المؤسسة المرتبطة ببيع السلع والخدمات، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 411: الزبائن: يكون هذا الحساب مدينا بسعر البيع متضمن الرسم على البضائع والمنتجات والخدمات التي باعتها المؤسسة لزيائنها من دون تحصيل ثمنها، وذلك يجعل أحد الحسابات التالية دائنا:

✓ أحد الحسابات الفرعية للحساب 70 مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة

والمنتجات الملحقة، والذي يجعل دائنا بسعر البيع خارج الرسم؛

✓ الحساب 4457 الرسم على القيمة المضافة على المبيعات؛

✓ حساب 4196 زبائن دائنون-أمانات تحت التسديد لتسجيل أمانة الأغلفة؛

في حين يكون حساب 411 دائنا يجعل أحد الحسابات التالية مدينا:

✓ حسابات الخزينة عند إجراء عمليات التسوية مع الزبائن؛

✓ أحد الحسابات الفرعية للحساب 70 مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة

والمنتجات الملحقة في حالة إرجاع المبيعات من الزبائن، أو في حالة منح الزبائن تخفيضات أو

حسومات أو تنزيلات؛

✓ حساب 413 الزبائن-أوراق قبض، عند قيام العميل بتسديد دينه بورقة قبض.

-الحساب 413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها: يسجل في هذا الحساب الأوراق التجارية

(الكمبيالة والسند لإذن) التي يقدمها الزبائن للمؤسسة كضمان لديونهم، ويجعل الحساب 413 مدينا عند

إستلام ورقة القبض وهذا يجعل الحساب 411 الزبائن دائنا. ويقسم الحساب 413 إلى الحسابات الفرعية التالية:

✓ الحساب 4130 أوراق قبض بالمحفظه؛

✓ الحساب 4132 أوراق قبض مخصصة غير مستحقة الأداء؛

✓ الحساب 4135 أوراق قبض مستحقة الأداء عند تقديمها للتحويل.

يقيد في الجانب الدائن من حساب 413:

✓ عند تحصيل أوراق القبض، وهذا يجعل أحد حسابات الخزينة مدينا؛

✓ في حالة التسليم للخصم، وهذا يجعل الحساب أوراق قبض مخصصة غير مستحقة الأداء مدينا،

وتسجل الفوائد المسددة للبنك نظير عملية الخصم كأعباء.

كما أن المبالغ المحصلة مقابل خصم أوراق القبض قبل تواريخ إستحقاقها وكذا مبالغ أوراق قبض مستحقة الأداء عند تقديمها للتحصيل تسجل في الجانب المدين لأحد حسابات النقديات، وهذا يجعل الحساب 519 مساهمات مصرفية جارية دائنا.

وفي حالة عدم دفع قيمة أوراق القبض عند حلول تواريخ إستحقاقها يعاد تسجيل مبالغ هذه الأوراق في الجانب المدين من حساب 411 الزبائن في مقابل الجانب الدائن من حساب 413 الزبائن-أوراق قبض.-
-الحساب 416: الزبائن المشكوك فيهم: يعالج هذا الحساب محاسبيا بجعله مدينا مقابل جعل الحساب 411 الزبائن دائنا، وهذا بقيمة الديون المشكوك فيها أو المتنازع عليها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد؛
-الحساب 417: الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها: يسجل ضمن هذا الحساب مبلغ الأشغال أو الخدمات التي تم إثباتها بعد الانتهاء من انجاز نسبة من عقد أشغال أو خدمات طويل الأجل؛

-الحساب 418: الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد: يستخدم هذا الحساب في نهاية السنة المالية لتسجيل مبلغ الديون متضمنة الرسوم والتي لم يتم إعداد مستنداتها الثبوتية بعد (الفواتير، الخصم...)، حيث يجعل هذا الحساب مدينا وجعل حساب النواتج المعني دائنا.
كما يسجل في هذا الحساب الفوائد الجارية والمستحقة للزبائن على الديون المستحقة لهم والتي لم تتم تسويتها.

هذا ويتم ترصيد الحساب 418 الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد عند إعداد الفواتير بجعله دائنا وأحد حسابات الغير مدينا.

-الحساب 419: الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها: عند إقفال السنة المالية يقيد في الجانب الدائن من هذا الحساب (مع إحتساب الرسوم) مبالغ التسبيقات المحصل عليها مقابل الطلبيات المقدمة وبعض العمليات الأخرى، ويقالبه في الجانب المدين حساب الرسم القابل للإسترجاع وكذا حساب الإيراد المعني.

مثال: خلال السنة قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية، مع العلم أن (TVA 19%):

- 1-تحصيل تسبيق من الزبون "أ" بمبلغ 6.000 دج بشيك بنكي يتعلق بطلبية بضاعة؛
- 2-بيع بضاعة على الحساب للزبون "أ" بقيم 36.000 دج، وقد تم تسليم الفاتورة والبضاعة معا، وتكلفة شرائها 28.800 دج؛
- 3-حرر الزبون "أ" كميالة بقيمة البضاعة وقدمها للمؤسسة (التسديد بورقة تجارية)؛
- 4-إكتشف المحاسب بأن هناك بضاعة بقيمة 42.000 دج تم بيعها وتسجيلها للزبون، لكن الفاتورة لم تحرر بعد؛
- 5-تبيين للمؤسسة بأن أحد الزبائن غير قادر على سداد دينه المقدر ب21.600 دج.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6.000	6.000	-01- البنك زيائن دائنون إستلام تسبيق من الزيون "أ"	419	512
36.000 6.840	18.840 6.000	-02- الزيائن زيائن دائنون مبيعات بضائع TVA تحرير الفاتورة للزيون "أ"	700 4457	411 419
28.800	28.800	مشتريات البضاعة المستهلكة البضاعة خروج البضاعة المباعه من المخازن	30	600
18.840	18.840	-03- الزيائن - أوراق القبض الزيائن إستلام كمبيالة من الزيون	411	413
42.000 7.980	49.980	-04- الزيائن مبيعات بضائع TVA مبيعات غير مفوترة	700 4457	411
21.600	21.600	-05- الزيائن المشكوك فيهم الزيائن تحويل ديون الزيون إلى ديون مشكوك فيها	411	416

ح/42: المستخدمون والحسابات الملحقه: يسجل ضمن هذا الحساب من أجل قيد حقوق المستخدمين الداخليين في المؤسسة، وذلك لكونهم المحرك الرئيسي لعجلة نشاطها الإستغلالي، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 421: العاملون-الأجور المستحقة:** يسجل ضمن هذا الحساب الأجر الذي يدفع لعمال المؤسسة نظير العمل الذي يقدمونه إليها، ويسجل هذا الحساب محاسبيا بجعله دائن مع جعل الحساب 631 أجور المستخدمين مدينا، ومتى سددت المؤسسة هذه الأجور يرصد الحساب 421 بجعله مدينا مع جعل أحد حسابات النقديات دائنا؛
- الحساب 422: أموال الخدمات الاجتماعية:** المؤسسة تقوم بإقتطاع جزء من أجور العمال وتسلمه لهياة تقوم بتأدية خدمات إجتماعية للعمال؛
- الحساب 423: مشاركة الأجراء في النتيجة:** يسجل ضمن هذا الحساب علاوات المردودية الفردية والجماعية التي تمنح للعامل، ويسجل محاسبيا هذا الحساب بجعله دائن والحساب 631 أجور المستخدمين مدين؛
- الحساب 425: المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة:** يستعمل لتسجيل التسبيقات المقدمة للعمال قبل موعد إستحقاق أجورهم، فتمنح لهم ثم تخصم من الأجر عند إستحقاقه. وتعالج هذه العملية محاسبيا من خلال جعل الحساب 425 مدينا وجعل أحد حسابات النقديات دائنا عند منح التسبيق، أما عند خصم التسبيق من أجر العامل فيتم ترصيد الحساب 425 بجعله دائنا مع جعل الحساب 421 أجور عمال مستحقة مدينا؛
- الحساب 426: المستخدمون-الودائع المستلمة:** هي المبالغ المستلمة من المؤسسة من هيئات معينة لصالح العمال؛
- الحساب 427: المستخدمون-الاعتراضات:** هي المبالغ التي تحتجزها المؤسسة من أجور المستخدمين كخصم من الأجور أو لأي سبب آخر؛
- الحساب 428: المستخدمون-الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:** يسجل في الحساب مختلف الأعباء الأخرى التي تتحملها المؤسسة كالعلاوات والمكافآت العطل المدفوعة الأجر. مثال: إليك بطاقة الأجر للعامل لؤي لشهر أوت والمطلوب تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية:
- الأجر الأساسي 54.000 دج
 - تعويضات الخبرة المهنية 6.000 دج
 - تسبيق على الأجر بقيمة 4.800 دج
 - إعتراضات على الأجور 3.000 دج
 - إقتطاع الضريبة على الدخل الوطني 8.580 دج
 - إقتطاع الضمان الاجتماعي بقيمة 5.400 دج
- وفي بداية شهر سبتمبر قامت المؤسسة بدفع أجرة هذا العامل، وكذا دفع إشتراك الضمان الاجتماعي الخاص بهذا العامل بشيك بنكي.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2016-08-25		
	60.000	أجور المستخدمين		631
38.220		أجور مستحقة	421	
4.800		تسبيقات ودفوعات ممنوحة	425	
3.000		إعتراض على الأجر	427	
5.400		الضمان الإجتماعي	431	
8.580		الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى	442	
		2016-09-02		
	38.220	أجور مستحقة		421
	5.400	الضمان الاجتماعي		431
	8.580	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى		442
52.200		البنك	512	
		تسديد الأجر الإجمالية للعامل		

ح/43: الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 431: الضمان الاجتماعي؛

-الحساب 432: الهيئات الاجتماعية الأخرى؛

-الحساب 438: الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.

ح/44: الدولة، الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة: يسجل ضمن هذا الحساب

العمليات التي تتم بين المؤسسة والدولة بما تتسم به هذه الأخيرة من سلطة عمومية، كالضرائب والرسوم

التي تعد مصدرا للإيرادات العمومية، وكذا الإعانات التي تقدمها الدولة للمؤسسة والتي تعد عنصرا من

عناصر النفقات العمومية. ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 441: الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها: يسجل فيه مبلغ

الإعانات الاستغلال المكتسبة والتي لم تحصل عليها بعد المؤسسة، ويتم تسجيل المحاسبي لهذا الحساب

بجعله مدينا بمبلغ الإعانات والمساعدات المسجلة الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات العمومية

الأخرى والتي لم تحصل بعد، وذلك بجعل أحد الحسابات التالية (الحساب 74 إعانات الإستغلال،

الحساب 131 إعانات التجهيز، الحساب 132 إعانات الإستثمار الأخرى) دائنا، وعند تحويل المؤسسة

لقيمة الإعانة يرصد الحساب 441 بجعله دائنا وأحد حسابات النقدية مدينا؛

-**الحساب 442:** الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: يسجل ضمن هذا الحساب الضرائب المقتطعة من أجور العمال كمتعاملين، وكذا الضرائب غير المباشرة التي تدخل ضمن سعر السلع والخدمات والتي يتحملها المستهلك والمحددة وفقا لقانون الضرائب غير المباشرة، مثل الضرائب على التبغ...؛

-**الحساب 443:** العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية: يسجل ضمن هذا مختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة والدولة والتي تعتبر السلطة العمومية، أو أحد ممثلي الدولة كقطاع العدالة مثلا، حيث يسجل الأحداث التي لم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة (مثل أعباء نتيجة التعامل مع العدالة). أما في ما يخص المعالجة الحسابية لهذا الحساب فهو يجعل دائنا بجعل أحد حسابات الأعباء لدينا في مرحلة تسجيل العبء، ثم يرصد هذا الحساب بجعله لدينا وأحد حسابات النقديتات دائنا في مرحلة تسديد العبء؛

-**الحساب 444:** الدولة-الضرائب على النتائج: يسجل ضمن هذا الحساب مبلغ الضرائب المستحقة الأداء، أما في ما يخص المعالجة الحسابية لهذا الحساب فهو يجعل دائنا بجعل الحساب 695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية لدينا في مرحلة تحديد مبلغ الضريبة، ثم يرصد هذا الحساب بجعله لدينا وأحد حسابات النقديتات دائنا في مرحلة تسديد الضريبة؛

-**الحساب 445:** الدولة-الرسوم على رقم الأعمال: ويستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة سواء الرسم القابل للاسترجاع أو الرسم المحصل على المبيعات أو الرسم المستحق الدفع (وهو الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع) وتم التطرق إليه سابقا، إن الحساب 445 يمكن أن يقسم إلى حسابات الفرعية التالية:

4456 رسم قابل للاسترجاع: وهذا الحساب بدوره يمكن أن يقسم إلى حسابات تبعا لحاجة المؤسسة للإفصاح المحاسبي، كتخصيص حساب لكل صنف من المشتريات من التثبيتات، المخزونات والخدمات؛

4457 رسم محصل على المبيعات: والذي يمكن أن يقسم حسب نوع المبيعات أيضا؛

4458 رسم قيمة مضافة مستحق الدفع: ما يجب دفعه للخزينة العامة، وهو الفرق ما بين الحسابين 4457 و4456.

-**الحساب 446:** الهيئات الدولية:

-**الحساب 447:** الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة: يسجل من هذا الحساب الضرائب والرسوم التي لم تدخل في الحسابات السابقة مثل الرسم على النشاط المهني TAP ؛

-**الحساب 448:** الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها خارج الضرائب:

مثال: إليك العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة "س":

-بتاريخ 05-01-2016 خسرت دعوى قضائية ضد البلدية، حيث تحملت بصفتها الطرف الخاسر المصاريف القضائية والتي قدرت ب 60.000دج؛

-بتاريخ 16-03-2016 تم تنفيذ القرار القضائي السابق، حيث سددت المؤسسة المصاريف القضائية بشيك بنكي؛

-بتاريخ 31-12-2016 حققت المؤسسة ربحا قدره 480.000دج، علما أن معدل الضريبة على أرباح النشاط العادي 25%؛

-بتاريخ 07-02-2017 تم تسديد الضريبة على أرباح النشاط العادي عن طريق البنك.
المطلوب: التسجيل في دفتر اليومية.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
60.000	60.000	2016-01-05 أعباء التسيير الإستثنائية الجارية العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية تسجيل مصاريف دعوى قضائية خسرتها المؤسسة	443	657
60.000	60.000	2016-03-16 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية البنك تحصيل عوائد الممتلكات العقارية	512	443
120.000	120.000	2016-12-31 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الدولة-الضرائب على النتائج تحصيل تعويضات من شركة التأمين	444	695
120.000	120.000	2018-03-17 الدولة-الضرائب على النتائج البنك تحصيل عوائد مقابل التراخيص الممنوحة للغير	512	444

ح/45: المجموعة والشركاء: يسجل ضمن هذا الحساب كل العمليات التي تتم بين المؤسسة والشركاء، أو بين فروع المجموعة، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 451: عمليات المجمع: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب جميع المبالغ المالية التي تقدمها المؤسسة بصورة مؤقتة إلى باقي فروع المجموعة، كما يسجل في جانبه الدائن جميع المبالغ المالية التي تتلقاها المؤسسة من باقي فروع المجموعة.

-الحساب 455: الشركاء-الحسابات الجارية: يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب جميع المبالغ المالية التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتا تحت تصرف المؤسسة، أما في جانبه المدين فنسجل

مسحوباتهم المؤقتة من المؤسسة، وعليه إن هذا الحساب يعمل نفس دور الحساب 108 حساب المستغل غير أنه يختلف عنه في كونه لا يرصد في نهاية السنة.

-الحساب 456: الشركاء-العمليات عن رأس المال: لقد تم التطرق إلى هذا الحساب عند دراسة حسابات الصنف الأول.

-الحساب 457: الشركاء-الحصص الواجب دفعها: يجعل هذا الحساب دائئا القسائم التي تقرر توزيعها على الشركاء وهذا يجعل أحد الحسابات 120 نتيجة الدورة ربح، 11 الترحيل من جديد ربح أو 106 احتياطات مدينة. وبعد تسديد القسائم يكون 457 مدينة وأحد الحسابات المالية دائئا.

مثال: إليك العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة "س" والمطلوب تسجيلها في دفتر اليومية:

01- في نهاية السنة حققت المؤسسة "س" ربحا سنويا بقيمة 728.000 دج، وقد قرر مجلس إدارة المؤسسة تخصيص نصف المبلغ كحصص مستحقة التوزيع والباقي يخصص كإحتياطات؛
02- تم تسديد الحصص المستحقة التوزيع أعلاه بشيك بنكي.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-01-		
	728.000	نتيجة الدورة		12
364.000		حصص مستحقة التوزيع	457	
364.000		الإحتياطات	106	
		توزيع نتيجة السنة السابقة		
		-02-		
	364.000	حصص مستحقة التوزيع		457
364.000		البنك	512	
		تسديد الحصص المستحقة التوزيع		

-الحساب 458: الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع: يسجل بواسطته الأموال الموضوعة بين الشركاء في شركة مشتركة من أجل القيام بنشاط في إطار المجموعة، فيجعل مدينة بوضع الحساب المالي دائئا، وبعد إتمام العملية يرصد بوضعه دائئا.

ح/46: المدينون المختلفون والدائنون المختلفون ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 462: الديون الدائنة عن عمليات بيع التثبيات: يستقبل مبلغ التنازل على التثبيات التي لم تستلم مبالغها في تاريخ التنازل؛

-الحساب 464: الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية وصكوك مالية مشتقة: يمثل قيمة قيم منقولة للتوظيف التي لم تسدها المؤسسة بعد، ويرصد بعد ذلك عند تسديد قيمة الأصول المالية قصيرة الأجل؛

-الحساب 465: الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية وصكوك مالية مشتقة: يستعمل لقيد مبلغ التنازل عليها دون قبض لمبلغها، وذلك بجعل الحساب 506 دائئا والحساب 465 مدينا، وعند استلام المبلغ نرصد الحساب 465 مع جعل الحساب المالي (بنك أو صندوق) مدينا؛

-الحساب 467: الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة: تستعمل لتسجيل حقوق وديون غير تلك المذكورة سابقا؛

-الحساب 468: الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.

ح/47: الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية: يسجل ضمن هذا الحساب العمليات التي لا يمكن تسجيلها بصفة مؤكدة في حساب معين، وكل عملية يتم تسجيلها في الحساب 47 يجب أن يتم تحويلها إلى حسابها النهائي في أقرب الآجال، إذ لا ينبغي أن يظهر الحساب 47 في الكشوف النهائية للمؤسسة.
مثال: بتاريخ 10-03-2015 تحصلت المؤسسة "س" على مبلغ 28.000 دج بشيك بنكي مع العلم أن الشيك مجهول المصدر، وبتاريخ 12-03-2015 تلقت المؤسسة إشعار من أحد زبائنها يفيد بتحويله للمبلغ إلى الحساب البنكي للمؤسسة تسديدا لدينه.

المطلوب: التسجيل في دفتر اليومية.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
12.000	12.000	2015-03-10 البنك الحسابات الإنتقالية إيجاد مبلغ مجهول المصدر في حساب البنك	47	512
12.000	12.000	2015-03-12 الحسابات الإنتقالية الزبائن تحديد مصدر المبلغ المتحصل عليه عن طريق البنك	411	47

ح/48: أعباء ونواتج مقيدة سلفا ومؤونات: ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 481: الأرصدة - الخصوم الجارية: يظهر هذا الحساب عند توقع خطر مالي على المؤسسة وعليه يتم تشكيل مؤونة لذلك التي تتم مع أعمال نهاية السنة؛

-الحساب 486: الأعباء المعاينة سلفاً: يستعمل لتسوية الأعباء التي تم تسجيلها خلال السنة الجارية لكنها في الحقيقة لا تخصها سوى بجزء فقط والباقي يتعلق بالدورة المقبلة. وتطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية فإنه يجب وضع حساب الأعباء المعني دائناً مقابل جعل ح/486 مدينا بمبلغ السنة المقبلة، وفي بداية السنة الجديدة نعكس القيد المسجل في نهاية الدورة السابقة؛
مثال: بتاريخ 01-08-2014 دفعت المؤسسة "س" عن طريق شيك بنكي مصاريف تأمين سنوية لمعدات النقل بمبلغ 259.200 دج وقد تم تسجيل العملية حينها كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-08-01		
	259.200	أقساط التأمينات	616	
259.200		البنك	512	

في نهاية الدورة يتم تسجيل باقي أقساط التأمين الخاصة بالدورة اللاحقة كأعباء معاينة سلفاً وفق القيد التالي:

الأعباء المعاينة سلفاً تخص الفترة من 01-01-2015 إلى غاية 01-08-2015

$$= 151.200 = 12/7 \times 259.200$$
 دج

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-12-31		
	151.200	الأعباء المعاينة سابقاً	486	
151.200		أقساط التأمينات	616	

وعند إفتتاح الدورة اللاحقة في 01-01-2015 يتم تسجيل القيد التالية:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2014-12-31		
	151.200	أقساط التأمينات	616	
151.200		الأعباء المعاينة سابقاً	486	

-الحساب 487: المنتوجات المعاينة سلفاً: يستعمل لتسوية النواتج التي تم تسجيلها خلال السنة الجارية لكنها في الحقيقة لا تخصها سوى بجزء فقط والباقي يتعلق بالدورة المقبلة. وتطبيقاً لمبدأ استقلالية

الدورات المحاسبية فانه يجب وضع حساب النواتج المعني مدينا مقابل جعل ح/487 دائما بمبلغ السنة المقبلة، وفي بداية السنة الجديدة نعكس القيد المسجل في نهاية الدورة السابقة.

مثال: في 01-10-2016 قامت المؤسسة "س" بتأجير آلة صناعية إلى أحد زبائنها لمدة 06 أشهر بمبلغ 39.000 دج عن طريق شيك بنكي، المطلوب تسجيل العملية في هذا التاريخ.

الحل:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2018-12-31		
39.000	39.000	نواتج مختلفة أخرى	758	512
		البنك		

وفي نهاية الدورة يتم تسجيل باقي الإيرادات الخاصة بالدورة اللاحقة كنواتج معاينة سلفا، وفق القيد التالي:
النواتج المعاينة سلفا تخص الفترة من 01-01-2017 إلى غاية 01-04-2017
 $19.500 = 6/3 \times 39.000 =$ دج

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2016-12-31		
19.500	19.500	نواتج معاينة سلفا	487	758
		نواتج مختلفة أخرى		

وعند إفتتاح الدورة اللاحقة في 01-01-2017 يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2016-12-31		
19.500	19.500	نواتج معاينة سلفا	758	487
		نواتج مختلفة أخرى		

ح/49: خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير: يظهر هذا الحساب عندما تظهر خسارة محتملة (قيمة أقل من قيمة الدخول)، والخسارة هذه إتجاه الغير تأخذ في الحسبان خسائر القيم عن خسائر الزبائن وعن حسابات المجمع والشركاء وعن الحسابات المدينة، وخسائر القيم عن حسابات الغير الأخرى، وعلمنا أن خسائر القيم تتم بالنسبة للمذكورين سابقا (الزبائن والمدينين الآخرين) كلا على حدى.

ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن؛

-الحساب 495: خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء؛

-الحساب 496: خسائر القيمة عن حسابات المدينين الآخرين؛

-الحساب 498: خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى.

02-04: الصنف الخامس (الحسابات المالية)

01-02-04: قائمة الحسابات الرئيسية

الصنف الخامس يتضمن الحسابات المالية التالية:

50-القيم المنقولة للتوظيف؛

51-البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛

52-الأدوات المالية المشتقة؛

53-الصندوق؛

54-وكالات التسبيقات والإتمادات؛

58-التحويلات الداخلية؛

59-خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

02-02-04: المعالجة المحاسبية للحسابات المالية

ح/50: القيم المنقولة للتوظيف: القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة

قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 501: الحصص في المؤسسات المرتبطة: يسجل هذا الحساب الحصص والأسهم التي تملكها

المؤسسة في شركات حليفة أو من نفس المجموعة؛

-الحساب 502: الأسهم الخاصة: يسجل هذا الحساب الأسهم الخاصة التي تملكها الشركة نفسها أي

الأسهم المكونة لرأسمالها الخاص وقد تكون مملوكة من نفسها أو من طرق الغير؛

-الحساب 503: الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية: يسجل هذا الحساب أنواع الأسهم

والسندات والتي تمنح الحق لمالكها في الملكية والتصويت في الجمعية العامة؛

-الحساب 506: السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل: يسجل هذا الحساب

السندات وقسائم الخزينة التي تصدرها شركات المساهمة بقيمة إسمية قابلة للتحقيق، بالإضافة إلى قسائم

الصندوق ذات القيمة المحدودة والتي تعطي لحاملها حق تحصيلها؛

-الحساب 508: قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة: يسجل هذا الحساب جميع قيم

التوظيف المنقولة التي لم تذكر في الحسابات السابقة وتحمل حق يخول المالك إعتبارها مديونية إتجاه

الغير كشهادات الإستثمار التي تصدرها شركات المساهمة الكبرى أو أية مديونية تشبه القيم المنقولة؛

-الحساب 509: التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة: يسجل في هذا الحساب المبالغ الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة. أما التسجيل المحاسبي فتقيد في الجانب المدين لحساب القيم المنقولة للتوظيف تكلفة حيازة السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية. في حالة سندات التوظيف التي تسدد قسمتها الإسمية جزئياً، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات، أما القسم غير المطلوب فيقيد في الجانب الدائن للحساب 509 "التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة" ويتم ترصيد هذا الحساب كلما تم دفع المبالغ المطلوبة، في مقابل حسابات الغير أو حساب الخزينة. وعند إقفال السنة المالية تقيد الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل إستحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف، في الجانب المدين للحساب 518 "الفوائد المنتظرة" في مقابل الجانب الدائن من الحساب 762 "عائدات الأصول المالية"، ويتم ترصيد هذا الحساب عند حلول أجل الإستحقاق. مثال 01: في 05-04-2015 قامت المؤسسة "س" بشراء 75 سهم في الشركة "ص" بسعر 3.000 دج للسهم الواحد وذلك لغرض بيعها في أجل قصير، وتم الدفع عن طريق شيك بنكي. أما في 10-07-2015 قامت المؤسسة "س" ببيع الأسهم المشتراة بقيمة 3.750 دج للسهم الواحد عن طريق شيك بنكي. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

حل المثال:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2015-04-05		
225.000	225.000	البنك شراء 75 سهم في الشركة "ص"	512	503
		2015-07-10		
225.000 56.250	281.250	البنك أسهم أخرى الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية بيع جميع الأسهم المشتراة من قبل	503 767	512

مثال 02: في 10-05-2016 قامت المؤسسة "س" بشراء 600 سهم في الشركة "ع" بسعر 256 دج للسهم الواحد وذلك لغرض بيعها في أجل قصير، وتم تسديد 80% فقط من المبلغ عن طريق شيك بنكي. أما في 14-07-2016 قامت المؤسسة "س" ببيع 176 سهم من الأسهم السابقة بقيمة 280 دج للسهم. **المطلوب:** تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2016-05-10		
	153.600	أسهم أخرى		503
122.880		البنك	512	
30.720		التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة	509	
		شراء 600 سهم في الشركة "ع"		
		2016-07-14		
	49.280	البنك		512
45.056		أسهم أخرى	503	
4.224		الأرباح الصافية عن عمليات بيع الأصول المالية	767	
		بيع 176 سهم من الأسهم السابقة		

ح/51: البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها: يسجل ضمن هذا الحساب كل التعاملات المالية من

دخول أموال أو خروجها، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب **511:** قيم التحصيل؛

-الحساب **512:** بنوك الحسابات الجارية؛

-الحساب **515:** الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية؛

-الحساب **517:** الهيئات المالية الأخرى؛

-الحساب **518:** الفوائد المنتظرة؛

-الحساب **519:** المساهمات المصرفية الجارية.

ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب من خلال قيد المبالغ المالية المستلمة والمحصلة في الجانب

المدين، في حين يتم القيد المبالغ المالية المصروفة في الجانب الدائن.

ح/52: الأدوات المالية المشتقة:

الأدوات المالية المشتقة هي أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل (بالتراضي أو موحدة) والإعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملية الصعبة التي تحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية إبتدائية (تجارية) خفية. ولا تؤدي الأدوات المالية المشتقة إلى تحويل الأداة المالية الإبتدائية الخفية عند بداية سريان العقد، ولا يتم التحويل بالضرورة عند حلول أجل العقد.

ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب عند إقتناء أدوات مشتقة فيتم تسجيل كلفة الإقتناء في الجانب المدين للحساب 52 الأدوات المالية المشتقة مع التمييز عند الإقتناء في هذه الحسابات بين طبيعة هذه الأدوات (أدوات مالية مشتقة قابلة للتداول فورا في سوق تضمن السيولة وأمن المعاملات، أدوات الضمان وأدوات مالية مشتقة أخرى) في مقابل الحسابات المالية المعنية.

ح/53: الصندوق: يقصد بالصندوق الأموال السائلة في شكلها النقدي المحتفظ به في المؤسسة، وهذه الأموال غالبا ما تكون قيمتها صغيرة. أما التسجيل المحاسبي للصندوق فيكون مدينا بالمبالغ المحصلة نقدا، في حين يكون دائنا بالمبالغ المسددة نقدا، وتجدر الإشارة إلى أن رصيد الصندوق يجب أن يكون مدينا أو معدوما، ولا يمكنه أن يكون دائنا.

ح/54: وكالات التسبيقات والإعتمادات: يسجل ضمن هذا الحساب المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون والإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم عون من أعوان المؤسسة، يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 541: وكالات التسبيقات المالية: ويسجل في الجانب المدين مبلغ الأموال المسلمة إلى محاسبي الوكالات عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الصندوق، ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ المصاريف المنجزة لحساب المؤسسة عن طريق القيد في الجانب المدين لحسابات الغير أو حسابات الأعباء، ومبلغ نقل الأموال المسلفة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الخزينة؛
-الحساب 542: الإعتمادات: يسجل ضمن هذا الحساب الإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو باسم عون من أعوان المؤسسة، ويتم ترصيده عند إنجاز الإعتماد.

ح/58 التحويلات الداخلية: يعتبر حساب وسيط يستخدم في عمليات التحويلات الداخلية مثل تحويل مبلغ من الصندوق إلى البنك أو العكس، وينبغي ترصيد الحساب 58 بعد الإنتهاء من هذه العمليات، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 581: تحويلات الأموال: يسجل في هذا الحساب عمليات التحويلات المالية التي تتم بين مختلف الحسابات المالية؛

-الحساب 588: التحويلات المالية الداخلية: يسجل في هذا الحساب عمليات التحويل التي قد تكون موضع تسجيل مزدوج بسبب موع المعاملة كتلك التي تحدث بين حسابات المقر الرئيسي وأحد فروعها.

مثال: بتاريخ 08-04-2016 قامت المؤسسة "س" بتحويل مبلغ مالي قدره 47.000 دج من الصندوق إلى البنك.

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية.

حل المثال:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
47.000	47.000	2016-04-08 تحويلات الأموال الصندوق	53	581
		تحويل المبلغ إلى البنك		
47.000	47.000	2016-04-08 تحويلات الأموال البنك	512	581
		تحويل مبلغ من الصندوق		

د/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية: قد تتعرض الحسابات المالية إلى نقص في القيمة، ويستخدم الحساب 59 لتصحيح القيمة حيث يسمح بإعادة القيمة المحاسبية للأصول المالية الجارية إلى قيمتها القابلة للتحويل، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 591: خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية؛

- الحساب 594: خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات.

المحور الرابع:

سير حسابات النتائج والمعالجة المحاسبية

01: الصنف السادس (الأعباء)

02: الصنف السابع (النواتج)

01: الصنف السادس (الأعباء)

01-01: تعريف الأعباء

عرفت المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي الأعباء كالتالي: "تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات أو الإحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية"¹.

بصفة عامة يقصد بالأعباء مجموع الإستهلاكات والنفقات والمصاريف والإهلاكات الناتجة عن الإستغلال².

01-02: قائمة الحسابات الرئيسية

الصنف السادس يتضمن الحسابات المالية التالية:

60-المشتريات المستهلكة؛

61-الخدمات الخارجية؛

62-الخدمات الخارجية الأخرى؛

63-أعباء العاملين؛

64-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛

65-الأعباء العملياتية الأخرى؛

66-الأعباء المالية؛

67-العناصر غير العادية-الأعباء؛

68-مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛

69-الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

01-03: المعالجة المحاسبية لحسابات الأعباء

ح/60: المشتريات المستهلكة: تختلف المعالجة المحاسبية للحساب 60 باختلاف نظام الجرد الذي تعمل به المؤسسة، سواء جردا متناوبا أو جردا دائما، وهذا كما تم التطرق إليه في ملف المخزونات. وتقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها المتضمنة سعر الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء، مثل مصاريف النقل، مصاريف التأمين...، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

¹-المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.

²-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

- الحساب 600: مشتريات البضائع المباعة؛
- الحساب 601: المواد الأولية؛
- الحساب 602: التموينات الأخرى؛
- الحساب 603: تغيرات المخزونات؛
- الحساب 604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛
- الحساب 605: مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛
- الحساب 607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات؛
- الحساب 608: مصاريف الشراء التابعة؛
- الحساب 609: التخفيضات والتنزيلات، والحسومات المتحصل عليها عن مشتريات.
- ح/61: الخدمات الخارجية: يسجل ضمن هذا الحساب جميع المصاريف التي تحملتها المؤسسة نظير ما تلقتة من خدمات خارجية، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 611: التقاويل العام؛
 - الحساب 613: الإيجارات؛
 - الحساب 614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛
 - الحساب 615: الصيانة والتصليلات، والرعاية؛
 - الحساب 616: أقساط التأمينات؛
 - الحساب 617: الدراسات والأبحاث؛
 - الحساب 618: التوثيق والمستجدات؛
- التسجيل المحاسبي لهذا الحساب فإنه يتم من خلال جعل أحد حساباته الفرعية مدينا، وجعل حسابات النقدييات أو موردو المخزونات والخدمات دائنا.
- أما الحساب 619: التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية، يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب جميع مبالغ التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة للمؤسسة عند إقتنائها لخدمات خارجية.
- ح/62: الخدمات الخارجية الأخرى: يسجل ضمن هذا الحساب جميع الخدمات التي تتحصل عليها المؤسسة من الغير، والتي لم تذكر في الحساب 61، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 621: العاملون الخارجين عن المؤسسة؛
 - الحساب 622: أجور الوسطاء والأتعاب؛
 - الحساب 623: الإشهار والنشر والعلاقات العامة؛
 - الحساب 624: نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين؛
 - الحساب 625: التنقلات والمهمات والاستقبالات؛

- الحساب 626: مصاريف البريد والاتصالات السلوية واللاسلكية؛
- الحساب 627: الخدمات المصرفية وما شابهها؛
- الحساب 628: الاشتراكات والمستجدات؛
- الحساب 629: التخفيضات والتتزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى. التسجيل المحاسبي لهذا الحساب فإنه يتم من خلال جعل أحد حساباته الفرعية مدينا، وجعل حسابات النقديات أو موردو المخزونات والخدمات دائنا.
- ح/63: أعباء العاملين: يسجل ضمن هذا الحساب جميع ما يتعلق بأعباء العاملين التابعين للمؤسسة من أجور وإشتراكات إجتماعية وغيرها، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 631: أجور العاملين؛
 - الحساب 634: أجور المستغل الفردي؛
 - الحساب 635: الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية؛
 - الحساب 637: الأعباء الاجتماعية الأخرى؛
 - الحساب 638: أعباء العاملين الأخرى.
- ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: يسجل ضمن هذا الحساب الضرائب والرسوم المماثلة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة إجتماعية إقتصادية. مع العلم أن الضرائب على الأرباح لا تسجل في هذا الحساب، بل تسجل في الحساب 695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية. وتتم المعالجة المحاسبية للحساب 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة بجعله مدينا، وهذا يجعل الحساب 447 ضرائب ورسوم ودفعات مشابهة أخرى دائنا. ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 641: الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور؛
 - الحساب 642: الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال؛
 - الحساب 645: الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج).
- ح/65: الأعباء العملياتية الأخرى: يسجل ضمن هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالأنشطة العادية (التشغيلية) للمؤسسة، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 651: الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة، يجعل هذا الحساب مدينا بجعل أحد الحسابات المالية دائنا.
 - الحساب 652: نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية؛
 - الحساب 653: أتعاب حضور؛
 - الحساب 654: خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل؛
 - الحساب 655: قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة؛

-الحساب 656: الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات؛

-الحساب 657: الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري؛

-الحساب 658: أعباء أخرى للتسيير الجاري.

يختلف التسجيل المحاسبي لهذه الحسابات باختلاف طبيعة العملية المتعلقة بكل حساب.

الحساب 652 نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية: يتعلق بالتنازل عن التثبيتات العينية، ويسجل بهذا الحساب الخسارة المترتبة عن التنازل عن التثبيتات العينية، بجعل حساب التثبيت المعني المتنازل عنه دائناً. (تم الإشارة إليه في ملف أعمال نهاية السنة المالية).

الحساب 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل: يتعلق هذا الحساب بالديون المعدومة، نجعل هذا الحساب مديناً بجعل الحساب 411 الزبائن دائناً.

ح/66: الأعباء المالية: يسجل ضمن هذا الحساب جميع الأعباء ذات الطابع المالي التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

-الحساب 661: أعباء الفوائد؛

-الحساب 664: الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات؛

-الحساب 665: فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة؛

-الحساب 666: خسائر الصرف؛

-الحساب 667: الخسائر الصافية عن التنازل عن أصول مالية؛

-الحساب 668: الأعباء المالية الأخرى.

ح/67: العناصر غير العادية-الأعباء: يسجل ضمن هذا الحساب الخسائر الناتجة عن الأحداث غير العادية مثل: حالة نزع الملكية، نشوب حريق، حدوث فيضان،.... بجعل الحسابات المعنية بالنقص أو الحسابات المالية دائنة.

مثال: بتاريخ 21-03-2018 حدثت فيضانات في المنطقة ألحقت بمخازن المؤسسة "س" خسائر ما قيمته 75.000دج من البضاعة، والمطلوب منك التسجيل في دفتر المؤسسة "س".

حل المثال:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2018-03-21		
	75.000	العناصر غير العادية-الأعباء		67
75.000		خسائر القيمة عن المخزونات من البضائع	390	
		تسديد خسارة غير عادية في مخزون البضاعة		

ح/68: مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: يسجل ضمن هذا الحساب حصص الإهلاكات والمؤونات والخسائر الناتجة عن النقص في قيمة عناصر الأصول (أعمال نهاية السنة)، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 681: المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية؛
 - الحساب 682: المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز؛
 - الحساب 685: المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة - الأصول الجارية؛
 - الحساب 686: المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة - العناصر المالية.
- ح/69: الضرائب عن النتائج وما يماثلها: يسجل ضمن هذا الحساب المبالغ المستحقة الدفع باسم الأرباح الخاضعة للضريبة (الضرائب على الأرباح، الضرائب الجزافية والضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات) كما يسجل الأعباء المتعلقة بمشاركة الجراء المحتملة في نتائج المؤسسة (قانونية أو تعاقدية)، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
- الحساب 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛
 - الحساب 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم؛
 - الحساب 695: الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية؛
 - الحساب 698: الضرائب الأخرى عن النتائج.

التسجيل المحاسبي لهذا الحساب فإنه يتم من خلال جعل أحد حساباته الفرعية مدينا، وجعل الحساب 444 الدولة-الضرائب على النتائج دائنا.

مثال: بتاريخ 31-12-2018 حققت المؤسسة "س" نتيجة إجمالية قدرت حوالي 720.000 دج والمطلوب تحديد قيمة الضرائب عن الأرباح المترتبة عليها وتسجيلها محاسبيا، (مع العلم أن نسبة الضرائب عن الأرباح IBS = 26%).

حل المثال: IBS = 720.000 × 26% = 187.200 دج

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2018-12-31		
	187.000	الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		695
187.000		الضرائب عن النتائج	444	
		تحديد قيمة الضرائب عن الأرباح الواجبة		

02: الصنف السابع (النواتج)

01-02: تعريف النواتج

عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي النواتج كالتالي: "تتمثل نواتج سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم. كما تمثل النواتج إستعادة خسارة في القيمة والإحتياطيات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية"¹. بصفة عامة يقصد بالنواتج المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل، وهذا في مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة للغير، أو من دون مقابل كالإعانات المستلمة².

02-02: قائمة الحسابات الرئيسية

الصنف السابع يتضمن الحسابات المالية التالية:

70-مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة؛

72-الإنتاج المخزن؛

73-الإنتاج المثبت؛

74-إعانات الإستغلال؛

75-النواتج العملياتية الأخرى؛

76-النواتج المالية؛

77-العناصر غير العادية-النواتج؛

78-الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

02-03: المعالجة المحاسبية لحسابات النواتج

ح/70: مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة: تسجل المبيعات

في الجانب الدائن للحسابات الفرعية للحساب 70 حسب الطبيعة، من خلال سعرها الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة المستحق، الحسومات والتخفيضات إن وجدت، ويجعل حساب العملاء أو أحد الحسابات المالية مدينا. ويفرع الحساب 70 إلى ما يلي:

-الحساب 700: المبيعات من البضائع: يستقبل السعر الصافي للبضائع المباعة؛

-الحساب 701: المبيعات من المنتجات التامة الصنع: يستقبل المبلغ الصافي لسعر مبيعات المنتجات التامة؛

-الحساب 702: المبيعات من المنتجات الوسيطة؛

¹-المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.

²-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

-الحساب 703: المبيعات من المنتجات المتبقية: يستقبل السعر الصافي لبيع المنتجات التي بها عيوب تجعلها غير قابلة للتسويق العادي؛

-الحساب 704: مبيعات الأشغال: تسجل به سعر الأشغال المنجزة من طرف المؤسسة للغير؛

-الحساب 705: مبيعات الدراسات: يستقبل سعر الدراسات الفنية المنجزة من طرف المؤسسة للغير كدراسة الجدوى؛

-الحساب 706: تقديم الخدمات الأخرى: تشمل الخدمات الأخرى خلاف الحسابات السابقة المقدمة للغير؛

-الحساب 708: نواتج الأنشطة الملحقة: ينص النظام المحاسبي المالي على أنها تتمثل في النواتج المستغلة لصالح المستخدمين كالمطعم والنقل، والسكن، والإيجار ونواتج إعادة التعليب؛

-الحساب 709: التخفيضات، التنزيلات، والحسومات الممنوحة: يكون هذا الحساب مدينا بمبلغ التخفيضات التجارية الممنوحة بفاتورة مستقلة بجعل الحساب 419 زبائن دائنون، دائنا (تم التطرق إليه في التخفيضات).

ح/72: الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزن: يستخدم هذا الحساب لتسجيل تغيرات الإنتاج المخزن، حيث تسجل فيه القيمة الزائدة للمنتجات المخزنة بتكلفة إنتاجها من دون إضافة هامش الربح، ويتفرع إلى ما يلي:

-الحساب 723: تغير المخزونات الجارية؛

-الحساب 724: تغير مخزونات المنتجات.

ح/73: الإنتاج المثبت: يستخدم هذا الحساب عند القيام بالتسجيل المحاسبي للثبتيات المادية أو المعنوية التي تم إنجازها من قبل المؤسسة بوسائلها الخاصة، ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-الحساب 731: إنتاج مثبت لأصول معنوية؛

-الحساب 732: إنتاج مثبت لأصول عينية.

لقد تم التطرق للمعالجة المحاسبية لهذا الحساب عند دراسة حسابات الثبتيات.

ح/74: إعانات الإستغلال: تسجل في الجانب الدائن ضمن هذا الحساب إعانات الإستغلال التي تحصل عليها المؤسسة من الدولة أو الجماعات المحلية بغرض إنجاز خدمة عمومية، في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الحسابات النقدية. ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

-الحساب 741: إعانة التوازن: يسجل ضمنه جميع الإعانات الممنوحة للمؤسسة من أجل تغطية جزء

أو كل الخسائر التي ستتحملها إذا لم تحصل على هذه الإعانة، مثل الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المؤسسات ذات الطابع الإستراتيجي؛

-الحساب 748: إعانات أخرى للإستغلال: يسجل ضمنه جميع الإعانات الإستغلالية الأخرى الممنوحة للمؤسسة والتي لا تدخل ضمن إعانات التوازن، مثل المنح المقدمة من طرف الدولة لبعض المؤسسات التي تنشط في قطاع الفلاحة في المناطق الصحراوية.

ح/75: النواتج العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب جميع الإيرادات الناتجة من الأنشطة العادية للمؤسسة، ويتفرع إلى ما يلي:

-الحساب 751: الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة؛

-الحساب 752: فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة غير المالية؛

-الحساب 753: الأتعاب المتحصل عليها من قبل المؤسسة باسم وظائفها الإدارية (متصرف إداري، مسير) لدى مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجمع؛

-الحساب 754: أقساط إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة المالية؛

-الحساب 755: قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة؛

-الحساب 756: تحصيلات عن ديون دائنة مهلكة؛

-الحساب 757: الإيرادات الاستثنائية عن عمليات التسيير؛

-الحساب 758: النواتج الأخرى للتسيير الجاري.

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

-02-02-2018: إسترجعت المؤسسة "س" حقوق من أحد زبائننا والتي سبق أن تم إلغاؤها والمقدرة بقيمة 17.000 دج عن طريق البنك؛

-24-02-2018: تحصلت المؤسسة "س" على عوائد الممتلكات العقارية المقدرة بقيمة 30.000 دج عن طريق شيك بنكي؛

-05-03-2018: تحصلت المؤسسة "س" على تعويضات من شركة التأمين بقيمة 25.000 دج بموجب شيك بنكي؛

-17-03-2018: قبضت المؤسسة "س" مبلغ 72.000 دج مقابل ترخيص بإستخدام علامتها التجارية من قبل مؤسسة أخرى عن طريق الصندوق.

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	17.000	2018-02-02		512
17.000		البنك تحصيلات عن ديون دائنة مهلكة إسترجاع ديون معدومة	756	

		2018-02-24		
30.0000	30.000	البنك النواتج الأخرى للتسيير الجاري تحصيل عوائد الممتلكات العقارية	758	512
		2018-03-05		
25.000	25.000	البنك الإيرادات الاستثنائية عن عمليات التسيير تحصيل تعويضات من شركة التأمين	757	512
		2018-03-17		
72.000	72.000	الصندوق الأتاوي عن الإمتيازات والترخيص تحصيل عوائد مقابل التراخيص الممنوحة للغير	751	53

ح/76: **النواتج المالية:** يسجل ضمن هذا الحساب الأرباح المحصلة من بيع الأصول المالية، والأرباح الناتجة عن تحويل العملة الصعبة، وكذا فائض تقييم الأصول المالية، وبعض العوائد المالية الأخرى، ويتفرع إلى ما يلي:

- الحساب 761: نواتج المساهمات؛
- الحساب 762: عوائد الأصول المالية؛
- الحساب 763: عوائد الحقوق؛
- الحساب 765: فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة؛
- الحساب 766: أرباح الصرف؛
- الحساب 767: الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية؛
- الحساب 768: إيرادات مالية أخرى.

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

03-04-2018: تحصلت المؤسسة "س" على مبلغ 65.000 دج عن طريق إشعار بنكي متعلق بأرباح تحويل عملة صعبة؛

13-04-2018: شراء مواد أولية بقيمة 10.000 دج على الحساب، تضمنت الفاتورة خصم مالي 1%، مع العلم أن TVA 19%؛

18-04-2018: شراء 65 سهم في الشركة "ص" بسعر 1.700 دج للسهم الواحد عن طريق شيك بنكي، وذلك لغرض بيعها لاحقاً؛

20-04-2018: بيع الأسهم المشتراة بقيمة 2.000 دج للسهم الواحد بشيك بنكي.

حل المثال:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
65.000	65.000	2018-04-03 البنك أرباح الصرف تحصيل أرباح الصرف	766	512
110.500 19.500	130.000	2018-04-13 البنك أسهم أخرى	503 767	512
11.781 100	10.000 1.881	2018-04-18 مشتريات مواد أولية TVA موردو المخزونات إيرادات مالية أخرى فاتورة شراء مواد اولية	401 768	381 4456
110.500 19.500	130.000	2018-04-20 البنك أسهم أخرى الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية بيع جميع أسهم الشركة "ص"	503 767	512

ح/77: العناصر غير العادية -النواتج: يسجل في هذا الحساب النواتج التي تحصل نتيجة لأحداث غير عادية ليس لها إرتباط بنشاط المؤسسة، أي المتعلقة بظروف غستثنائية.

ح/78: الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: يسجل في هذا الحساب قيمة المصاريف المسجلة خلال السنوات الماضية والتي أصبحت موضوع إلغاء خلال السنة الجارية (مثلا إلغاء المؤونات).

المحور الخامس:

أعمال نهاية السنة وقيود التسوية

01: الاهتلاكات

02: المؤونات وتدني القيمة

03: أعمال الجرد والتسويات الأخرى

01: الإهلاكات

01-01: تعريف الإهلاك

لقد عرف القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفقرة رقم 7-121 الإهلاك على أنه "إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه. ويوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة الإستتفاع بالأصل مع مراعاة القيمة الباقية في نهاية نفعيته إذا كان يمكن تحديدها بصورة صادقة"¹. كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الإهلاك على أنه "توزيع منتظم للقيمة القابلة للإستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية المقدر"². بصفة عامة يعرف الإهلاك من ثلاثة جوانب كما يلي³:

✓ **التعريف الإقتصادي للإهلاك:** يعبر الإهلاك عن توزيع تكلفة شراء التثبيات أو الفرق بينها وبين إيرادات المبيعات مقسمة على تكاليف الإنتاج خلال الدورة المحاسبية من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة.

✓ **التعريف المالي للإهلاك:** يجسد المفهوم المالي للإهلاك نظرية تجديد التثبيات، والتي تعني إعتبار المؤسسة عملية الإهلاك كمصدر من مصادر التمويل الذاتي لإستبدال تثبياتها.

✓ **التعريف المحاسبي للإهلاك:** يعتبر الإهلاك محاسبيا كأداة لقياس قيمة التثبيات خلال مراحل حياته من أجل:

- قياس الربح الناتج من التثبيات خلال فترة معينة وتقييمه كجزء من تكلفة ذلك التثبيات؛
- الإهلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض التثبيات وإنما هو ضمان لصيانة رأس المال.
وإثبات الإهلاك سنويا هو عملية إجبارية وذلك من أجل إعطاء طابع المصادقية للقوائم المالية⁴.

02-01: عناصر الإهلاك

لتحديد الإهلاك لأي أصل يجب الأخذ بالإعتبار العوامل التالية:

✓ **تكلفة الأصل:** وتمثل تكلفة الحصول على الأصل سواء بالشراء أو التصنيع حتى يصبح جاهزا للإستخدام ومضافا إليه أي نفقات قد تؤدي إلى زيادة قدرته الإنتاجية في المستقبل.

✓ **العمر الإنتاجي:** وهي الفترة التي يبقى فيها الأصل الثابت صالحا ومستخدم في أعمال المشروع وبنقضائها يصبح عديم الفائدة.

1- القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 في الفقرة رقم 7-121.

2-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 205.

3-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

4-بلخير بكاي، نفس المرجع السابق، ص: 68.

✓ **قيمة الخردة (النفاية):** وهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في حالة بيع الأصل بعد إنتهاء عمره الإنتاجي، والفرق بين تكلفة الأصل والثلث المتوقع قبضه عند بيع الأصل كخردة تمثل القيمة التي يجب إهلاكها خلال عمر الأصل الإنتاجي¹.

✓ **المبلغ القابل لإهلاك:** القيمة الأصلية (تكلفة الشراء) مطروحا منها القيمة المتبقية.

✓ **مدة المنفعة (العمر الإنتاجي):** هي مدة إستعمال الأصل محددة من طرف المؤسسة أو من أطراف أخرى مؤهلة².

01-03: قواعد الإهلاك

حسب المعيار المحاسبي 16، يخضع إهلاك التثبيتات للقواعد التالية³:

- يكون التثبيت قابل للإهلاك، إذا كانت مدة نفعيته (أو عمرة الإنتاجي) قابلة للتحديد، أي أن إستعماله يكون محدد زمنيا، خاصة لإسباب مادية، تقنية، أو قانونية، وعلى هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للإهلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدود؛

- لا بد من إهلاك التثبيتات حسب عمرها الإنتاجي؛

- لا بد أن يعكس أسلوب أو طريقة الإهلاك المعتمدة، وتيرة إستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل في المؤسسة؛

- يجب مراعاة أسلوب الإهلاك (العمر الإنتاجي، المعدل، طريقة الإهلاك أو قيمة الخردة) على الأقل سنويا، بحيث أي تغير في نموذج إستهلاك المنافع الاقتصادية (ظروف وكيفية الإستغلال) المرتبطة بالتثبيت يؤدي إلى تغيير أسلوب الإهلاك بأثر مستقبلي كتغيير في التقدير؛

- الإهلاك لا يكون بالضرورة تابعا لسنوات الإستعمال، إذ يمكن أن يعتمد على معطيات مادية لتحديد، كعدد الوحدات المنتجة مثلا، أو عدد الكيلومترات المقطوعة،... إلخ؛

- يبدأ إهلاك التثبيت، عندما يكون الأصل جاهزا للإستعمال، ويستمر ذلك لحين التوقف عن الإعتراق بالتثبيت، حتى لو كان هذا الأخير صالحا للإستخدام؛

- لا يتم تحميل الإهلاك لحساب النتيجة (لا يسجل كمصاريف)، إذا تم إعتباره كجزء من تكلفة أصل آخر (أي إذا إعتبر جزء من سعر تكلفة مخزون ما أو بناء تشييات داخلية)؛

- يتم إهلاك مركبات التثبيت الواحد بمعدلات مختلفة، إذا كان ممكن تحديد قيمة هذه الأجزاء بموثوقية، وأن يكون عمرها الإنتاجي مختلف.

01-04: التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك

تسجل الإهلاكات في نهاية السنة (الدورة) أي في 31-12 من كل سنة.

¹-محمد ساير الأعرج وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج2، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا-خان يونس-، قسم العلوم الإدارية والمالية، فلسطين، 2017، ص: 49.

²-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

³-بين ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 265-266.

وهذا يجعل حساب 681 المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن حساب 28×× إهلاك التثبيتات¹، حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		××/12/31		
	××××	المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية		681
××××		إهلاك التثبيتات	28××	

01-05: طرق الإهلاك

يتم إهلاك الأصول الثابتة بعدة طرق وهي على النحو التالي:

01-05-01: طريقة الإهلاك الثابت

تعتبر هذه الطريقة من أبسط وأوسع الطرق إستخداما، إن مبدأ هذه الطريقة تقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل²، وهذه الطريقة معمول بها في الجزائر منذ 1970 بمقتضى المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة³، ويحسب قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة كالتالي:

قسط الإهلاك الثابت = (تكلفة الأصل - القيمة المتبقية) × معدل الإهلاك × مدة الاستعمال

معدل الإهلاك = 100 / العمر الإنتاجي

مدة الاستعمال = N إذا تعلق الأمر بالسنوات

مدة الاستعمال = 12/N إذا تعلق الأمر بالأشهر، ويتم ذلك حسب ما يلي:

- إذا تم الحيابة ما بين 01 و 15 يوم من الشهر فعند حساب قسط الإهلاك يؤخذ بعين الإعتبار شهر الحيابة في الحساب؛

- إذا تم الحيابة ما بين 16 و 31 يوم من الشهر فعند حساب قسط الإهلاك لا يؤخذ بعين الإعتبار شهر الحيابة في الحساب ونبدأ العد إبتداء من الشهر الموالي.

كما أنه من أجل تحديد إهلاك أصل معين، يتعين على المؤسسة إعداد بطاقة فنية تعرف ب "جدول الإهلاك"، حيث يعد لغرض متابعة وضعية التثبيت المعني ويبرز معلومات محاسبية عنه.

مثال: في 10-01-2012 إشتريت المؤسسة "س" معدات صناعية بقيمة 450.000 دج بشيك بنكي، مدة إستخدام هذه المعدات 5 سنوات.

¹-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 178.

²-مين بوتلجة أمينة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، ص: 10.

³-بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك على أساس طريقة الإهلاك الثابت وتسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

حل المثال:

معدل الإهلاك = $5/100$ سنوات = 20%

قسط الإهلاك السنوي = $450.000 / 5$ = 90.000 ج أو $450.000 \times 20\%$ = 90.000 ج

جدول الإهلاك:

السنوات	قاعدة الإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2012	450.000 ج	20%	90.000 ج	90.000 ج	360.000 ج
2013	450.000 ج	20%	90.000 ج	180.000 ج	270.000 ج
2014	450.000 ج	20%	90.000 ج	270.000 ج	180.000 ج
2015	450.000 ج	20%	90.000 ج	360.000 ج	90.000 ج
2016	450.000 ج	20%	90.000 ج	450.000 ج	0

التسجيل المحاسبي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2012/01/10		
	450.000	معدات صناعية		215
450.000		البنك	512	
		شراء معدات صناعية بشيك بنكي		
		2012/12/31		
	90.000	المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية		681
90.000		إهلاك المعدات الصناعية	2815	
		تسجيل قسط الإهلاك السنوي		

01-05-02: طريقة الإهلاك المتناقص

تقوم هذه الطريقة على أساس تحميل السنوات الأولى بقسط أكبر عنه في السنوات التالية، ويحتسب الإهلاك وفقاً لهذه الطريقة على أساس نسبة مئوية ثابتة من الرصيد المتبقي في حساب الأصل نهاية العام بعد إستبعاد قيمة الإهلاكات السابقة. لذلك فإن قسط الإهلاك يتناقص سنة بعد أخرى، ويتناقص

الأصل تدريجياً حتى يصبح مساوياً لقيمة الخردة في نهاية عمره الإنتاجي¹. ومن بين أسباب استخدام هذه الطريقة ما يلي²:

- إنتاجية التثبيت في البداية يكون جديد مما يعني ارتفاع إنتاجيته وبمرور الزمن تتخفف هذه الأخيرة؛
 - إسترجاع تكلفة التثبيت بسرعة خلال السنوات الأولى بسبب التطور التكنولوجي.
- حسب هذه الطريقة فإن:

قسط الإهلاك المتناقص = القيمة المحاسبية الصافية × معدل الإهلاك المتناقص

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الإهلاك - الإهلاك المتراكم

أساس الإهلاك = تكلفة الحياة أو تكلفة الإنتاج - القيمة المتبقية

معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك الثابت × المعامل

وحسب نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد المعاملات المستعملة في الإهلاك المتناقص على التوالي:

المعامل	مدة الإستعمال
1,5	3-4 سنوات
2	5-6 سنوات
2,5	أكثر من 6 سنوات

نتوقف عن استعمال طريقة الإهلاك المتناقص لما الإهلاك المتناقص يكون أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية ونوزع باقي القيمة بالتساوي على القيمة المتبقية.

إذا كان القيمة الباقية × المعدل $\leq \frac{\text{القيمة الباقية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$ نكمل الضرب في المعدل

أما: إذا كان القيمة الباقية × المعدل $\geq \frac{\text{القيمة الباقية}}{\text{عدد السنوات المتبقية}}$ نوزع بالتساوي القيمة الباقية على السنوات المتبقية

مثال: في 05-01-2018 إشتريت المؤسسة "س" آلة إنتاجية بقيمة 100.000 دج عن طريق البنك، وتم الشروع في استعمالها بنفس التاريخ قررت المؤسسة استعمال طريقة الإهلاك المتناقص لمدة 5 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك على أساس طريقة الإهلاك المتناقص وتسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

حل المثال:

المعدل الثابت = $1 / 5 = 0.20 = 20\%$

معدل الإهلاك المتناقص = $2 \times 20\% = 40\%$

¹- محمد ساير الأعرج وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

²- بلخير بكاي، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

السنوات	قاعدة الإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2012	100.000 دج	40%	40.000 دج	40.000 دج	60.000 دج
2013	60.000 دج	40%	24.000 دج	64.000 دج	36.000 دج
2014	36.000 دج	40%	14.400 دج	78.400 دج	21.600 دج
2015	21.600 دج	50%	10.800 دج	89.200 دج	10.800 دج
2016	21.600 دج	50%	10.800 دج	100.000 دج	0

$$8.640 < 10.800 < 21.600 \times 40\% \text{ أي أن } 8.640 < 10.800$$

$$\text{أو: } 100 \times \frac{1}{2} < 40\% < 50\% \text{ أي: } 40\% < 50\%$$

التسجيل المحاسبي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
100.000	100.000	2018/01/05 معدات صناعية البنك شراء آلة إنتاجية بشيك بنكي	512	215
40.000	40.000	2012/12/31 المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية إهلاك المعدات الصناعية تسجيل قسط الإهلاك السنوي	2815	681

01-05-03: طريقة الإهلاك المتزايد

وفقا لهذه الطريقة فإن القسط السنوي للإهلاك يتزايد من سنة لأخرى على مدى سنوات حياة الأصل، أي كلما إقتربت نهاية سنوات الإستنفاع به. ومفادها أن الإهلاك يتزايد من سنة لأخرى، وفقا لمتتالية حسابية أساسها 1 وعدد عناصرها يساوي عدد السنوات المقدر للإستنفاع بالأصل. وتعتمد في حساب القسط السنوي على أساس توزيع تكلفة الأصل بعد إستبعاد التكلفة المقدر للخردة في نهاية مدة الإستنفاع، بمعدل يتزايد من سنة لأخرى على شكل كسر بسطه رقم السنة المعنية في حياة الأصل ومقامه مجموع أرقام سنوات الإستنفاع.

ولا تطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب الإهلاك المتزايد، وإنما يؤخذ القسط السنوي كحصة إهلاك السنة بغض النظر عن تاريخ الشراء سواء في بداية السنة أو خلال شهر معين في الدورة¹.

¹-بومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

مثال: في 13-01-2010 إشتريت المؤسسة "س" معدات إنتاجية بقيمة 360.000 دج بشيك بنكي، قدر العمر الإنتاجي 5 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول إهلاك المعدات الإنتاجية وفق طريقة الإهلاك المتزايد.

الحل:

معدل إهلاك السنة 1: $\frac{1}{15} = \frac{1}{5+4+3+2+1}$ وبالتالي فإن قسط الإهلاك = $1 \times 360.000 = 36.000$ دج

معدل إهلاك السنة 2: $\frac{2}{15} = \frac{2}{5+4+3+2+1}$ وبالتالي فإن قسط الإهلاك = $2 \times 360.000 = 72.000$ دج

معدل إهلاك السنة 3: $\frac{3}{15} = \frac{3}{5+4+3+2+1}$ وبالتالي فإن قسط الإهلاك = $3 \times 360.000 = 108.000$ دج

معدل إهلاك السنة 4: $\frac{4}{15} = \frac{4}{5+4+3+2+1}$ وبالتالي فإن قسط الإهلاك = $4 \times 360.000 = 144.000$ دج

معدل إهلاك السنة 5: $\frac{5}{15} = \frac{5}{5+4+3+2+1}$ وبالتالي فإن قسط الإهلاك = $5 \times 360.000 = 180.000$ دج

جدول إهلاك المعدات الإنتاجية وفق طريقة الإهلاك المتزايد:

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	360.000	36.000 دج	36.000 دج	324.000 دج
2011	360.000	72.000 دج	72.000 دج	288.000 دج
2012	360.000	108.000 دج	144.000 دج	216.000 دج
2013	360.000	144.000 دج	240.000 دج	120.000 دج
2014	360.000	180.000 دج	360.000 دج	0

01-05-04: طريقة الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج (الإهلاك الحقيقي)

الطرق السابقة الذكر إستخدمت عامل الزمن كأساس لإهلاك الأصول الثابتة، غير أنه عمليا يكون هذا المعيار غير منطقي لكون إهلاك بعض هذه الأصول مرتببا بوحدات الإنتاج التي ساهمت في تحقيقها خلال الدورة المحاسبية، أي بالإستخدام الفعلي للأصل، كعدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة للسيارات.

لذلك فإن حصة الإهلاك للدورة المعنية وفقا لهذه الطريقة، يعتمد على الوحدات الإنتاجية الفعلية المرتبطة بإستخدام الأصل خلال السنة¹، ويتم تحديد قسط الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج} = \text{عدد الوحدات المنتجة للدورة} \times \text{معدل الإهلاك}$$

$$\text{معدل الإهلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{عدد الوحدات المنتجة الإجمالية}} \times 100$$

مثال:

بلغت تكلفة آلة إنتاجية 600.000 دج سنة 2014، ويتوقع أن تنتج الآلة 1.250.000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي المقدر 4 سنوات مقسمة كالتالي: السنة الأولى 250.000 وحدة، السنة الثانية

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 212-213.

300.000 وحدة، السنة الثالثة 350.000 وحدة، السنة الرابعة 200.000 وحدة، السنة الخامسة 150.000 وحدة.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك وفق طريقة الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج؟
الحل:

معدل الإهلاك = $100 \times (1.250.000 \div 600.000) = 48\%$
 قسط الإهلاك للسنة الأولى = $48\% \times 250.000 = 120.000$ دج
 قسط الإهلاك للسنة الثانية = $48\% \times 300.000 = 144.000$ دج
 قسط الإهلاك للسنة الثالثة = $48\% \times 350.000 = 168.000$ دج
 قسط الإهلاك للسنة الرابعة = $48\% \times 200.000 = 96.000$ دج
 قسط الإهلاك للسنة الخامسة = $48\% \times 150.000 = 72.000$ دج

جدول الإهلاك:

السنوات	قاعدة الإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
الأولى	250.000 وحدة	48%	120.000 دج	120.000 دج	480.000 دج
الثانية	300.000 وحدة	48%	144.000 دج	264.000 دج	336.000 دج
الثالثة	350.000 وحدة	48%	168.000 دج	432.000 دج	168.000 دج
الرابعة	200.000 وحدة	48%	96.000 دج	528.000 دج	72.000 دج
الخامسة	150.000 وحدة	48%	72.000 دج	600.000 دج	0

01-06: خروج التثبيات

يقصد بالتنازل عن التثبيات الإستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية أو إختيارية أو لأسباب أخرى تراها المؤسسة ملائمة. ويمكن أن يكون ذلك قبل الإهلاك النهائي للتثبيات المعنية¹.
 قبل ذلك لابد أن نحدد العناصر المكونة لعملية التنازل:
 -نقوم بتحديد الإهلاك المتراكم للأصل الثابت المتنازل عنه، ويحسب من تاريخ جاهزية التثبيت للإستغلال (إثباته المحاسبي) إلى غاية تاريخ التنازل؛
 -سعر التنازل وهو عبارة عن المبلغ المحصل عليه نتيجة للتنازل عن التثبيت؛
 -نقوم بتحديد الفرق بين قيمة الأصل من جهة والإهلاك المتراكم وسعر التنازل من جهة أخرى.
 ويتم تسجيل التنازل وفق الحالات التالية كما يلي:

¹-بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

01-06-01: التنازل عن التثبيتات المهتلكة كلياً

وهي التثبيتات التي قيمتها الأصلية تساوي مجموع حصص الإهلاكات أي $(ح/2 \times = ح/28 \times)$ ، وتم التنازل عليها بسعر، هذه الحالة نسجلها محاسبياً كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
قيمة التثبيت	الإهلاك المتراكم	إهلاك التثبيتات أحد حسابات الأصول الثابتة إبعاد التثبيتات من ذمة المؤسسة	2×	28×
سعر التنازل	سعر التنازل	أحد حسابات الخزينة أو الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الأصول الثابتة فائض القيمة عن خروج الأصول غير المالية إيراد التنازل عن التثبيت	752	5× أو 462

02-06-01: التنازل عن التثبيتات خلال مدة إستخدامها

✓ في حالة نقص قيمة التنازل: أي سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxx	xxxx	تاريخ التنازل المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية إهلاك التثبيتات تسجيل قسط الإهلاك المكمل	28×	681
قيمة التثبيتات	الإهلاك المتراكم سعر التنازل الفرق	تاريخ التنازل إهلاك أحد الأصول الثابتة المعنية أحد حسابات الخزينة أو الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الأصول الثابتة نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية أحد حسابات التثبيتات التسجيل المحاسبي لعملية التنازل	2×	28× 5× أو 462 652

✓ في حالة فائض قيمة التنازل: أي سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	تاريخ التنازل المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية إهلاك التثبيتات تسجيل قسط الإهلاك المكمل	28x	681
قيمة التثبيتات الفرق	الإهلاك المتراكم سعر التنازل	تاريخ التنازل إهلاك أحد الأصول الثابتة المعنية أحد حسابات الخزينة أو الحسابات الدائنة عن عمليات بيع الأصول الثابتة أحد حسابات التثبيتات فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية التسجيل المحاسبي لعملية التنازل	2x 752	28x 5x أو 462

ملاحظة: عند التنازل عن تثبيت نأخذ بعين الإعتبار مايلي:

-إذا تم التنازل ما بين 01 و 15 يوم من الشهر فعند حساب قسط الإهلاك لسنة التنازل لا يؤخذ بعين الإعتبار شهر البيع في الحسابان (عكس الشراء)؛

-إذا تم التنازل ما بين 16 و 31 يوم من الشهر فعند حساب قسط الإهلاك لسنة التنازل يؤخذ بعين الإعتبار شهر البيع في الحسابان (عكس الشراء).

مثال: في 01-07-2010 تنازلت المؤسسة "س" عن آلة إنتاجية بقيمة 230.000 دج بشيك بنكي التي تم شراؤها في 01-01-2009 بمبلغ 240.00 دج مدتها النفعية مقدرة 04 سنوات وتتهلك وفقا لطريقة الإهلاك الثابت.

المطلوب: تسجيل عملية التنازل في اليومية.

الحل:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = 240.000 / 4 = 60.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الأخيرة} = 60.000 \times 6/12 = 30.000 \text{ دج (ح/681)}$$

$$\text{الإهلاكات المجمعة} = 60.000 + 30.000 = 90.000 \text{ دج (ح/2815)}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = (\text{الإهلاكات المجمعة} + \text{سعر التنازل}) - \text{القيمة الأصلية}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = 240.000 - (230.000 + 90.000)$$

نتيجة التنازل = 80.000 وبما أن النتيجة موجبة فإنها تمثل فائض القيمة.
التسجيل المحاسبي للعمليات:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2010-07-01		
	30.000	المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية		681
30.000		إهلاك الآلة الإنتاجية	2815	
		تسجيل قسط الإهلاك المكمل		
	90.000	إهلاك الآلة الإنتاجية		2815
	230.000	البنك		512
240.000		آلة إنتاجية	215	
80.000		فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية	752	
		التسجيل المحاسبي لعملية التنازل		

02: المؤونات وتدني القيمة

01-02: تعريف المؤونات

تعرف المؤونة على أنها خصم (دين) إستحقاقه أو مبلغه مجهول. ويعرف الخصم على أنه إلتزام حالي (قانوني أو ضمني) على عاتق المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية وإنهاؤه يكون بخروج موارد متمثلة في مزايا إقتصادية لديها (المؤسسة).

ينبغي أن يكون مبلغ المؤونة المبلغ الضروري لتغطية الإلتزام، ويعتمد عند تحديد هذا المبلغ على المعلومات المتوفرة في نهاية الدورة. وقد يلجأ عند الضرورة إلى الأحداث ما بعد الميزانية الختامية، بما في ذلك رأي الإدارة وتقارير خبراء مستقلين.

إذا تعدت تغطية الإلتزام عدة سنوات، لا بد من أخذ أثر الزمن في الحساب وتحديث المؤونة¹.

ولقد صنف النظام المحاسبي المالي المؤونات إلى صنفين²:

✓ مؤونات تدني القيم: وهي تخصص لمواجهة تدني قيم بعض الإستثمارات، المخزون والحقوق؛

✓ مؤونات الخسائر والتكاليف: والتي تنفرع بدورها إلى:

-مؤونات الخسائر والأعباء: وهي مخصصة لتغطية التعويضات، الغرامات، وخسائر سعر الصرف المتوقعة...

¹-محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية: دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015، ص: 199.

²-مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 226.

-مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات: وهي مخصصة لتغطية الإصلاحات والترميمات التي تكون مبالغها كبيرة، بحيث يتعذر تحميلها لدورة محاسبية واحدة، الأمر الذي يستدعي توزيعها على عدة دورات محاسبية.

02-02: شروط تسجيل المؤونة

تسجل المؤونة إذا توفرت كل الشروط التالية¹:

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي ناجم عن حدث سابق؛
- من المحتمل إن يحدث تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدية؛
- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.
- إذا لم تجتمع هذه الشروط الثلاث التالية لا يمكن تشكيل أية مؤونة.

03-02: المعالجة المحاسبية للمؤونات

تمر المعالجة المحاسبية للمؤونات بثلاث مراحل وهي²:

02-03-01: تخصيص المؤونة

في نهاية السنة يتم تسجيل المؤونة بعد وذلك بعد تقدير قيمتها، حسب القيد التالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
			مدین	دائن
دائن	مدین	مخصصات للإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية تكوين المؤونة في نهاية السنة	68x	
xxx	xxx		15x	
xxx				

02-03-02: تعديل المؤونة

في نهاية كل سنة إذا لم تستخدم المؤونة يجب مراجعتها لتعكس أحسن تقدير حالي للأعباء والمخاطر وذلك إما إلغائها، وذلك بحساب جديد لقيمة المؤونة ثم مقارنة القيمة الجديدة مع القيمة الأولى فيكون لدينا:

$$\text{التعديل} = \text{القيمة الجديدة للمؤونة} - \text{القيمة القديمة للمؤونة}$$

وتكون القيود الموافقة لهذه العمليات كالتالي:

✓ في حالة رفع المؤونة: يكون تسجيل عملية رفع المؤونة في نهاية السنة الموالية لتخصيصها إذا

ما لاحظت المؤسسة أن تقدير القيمة السابق للمؤونة أصبح غير كافي لمواجهة الأعباء المستقبلية بسبب تغير معطيات التقدير، فنحصل بموجب المعادلة السابقة على فرق موجب يسجل بنفس الطريقة الأولى للتخصيص؛

¹-بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، ج2، ط1، الجزائر، 2013، ص ص: 329-328.

²-نفس المرجع السابق، ص ص: 338-345.

✓ في حالة تخفيض المؤونات: إذا كان التعديل حسب المعادلة أعلاه (فرق) سالب هذا يعني وجوب تسجيل تخفيض في قيمة المؤونة المسجلة في الدورة السابقة بإستعمال حساب الإيرادات ح/781 إسترجاع الإستغلال عن تدني القيم والمؤونات - أصول غير جارية وذلك كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية تخفيض المؤونة	781	15x

✓ في حالة إلغاء المؤونة: عندما يزول سبب إنشاء المؤونة فتصبح المؤونة بدون موضوع، يجب إلغاء المؤونة التي كانت مسجلة في سنوات سابقة بنفس قيد التخفيض لكن بالقيمة الإجمالية لرصيد حساب المؤونة، فيقل بذلك حساب المؤونة المعني.

02-03-03: إستخدام المؤونة

يقصد به حدوث العبء أو الخطر خلال الدورة الجارية والذي كان محتمل في نهاية الدورة السابقة، في هذه الحالة يكون التسجيل في مرحلتين:

✓ تسجيل العبء المعني بجعل ح/ 6× مدين وحسابات الديون أو الخزينة دائن؛
✓ إلغاء المؤونة المسجلة في السنة السابقة بجعل ح/ 15× مدين وحساب 781 دائن، أي نسترجع المؤونة حتى تغطي هذه الإيرادات الأعباء المسجلة في الصنف 6 حسب طبيعتها، وبالتالي لن تؤثر على النتيجة الدورة الجارية.

وهنا تكون المؤسسات أمام ثلاثة وضعيات:

الوضعية الأولى: تكلفة الأعباء المثبتة أقل من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة عبء؛

الوضعية الثانية: تكلفة الأعباء المثبتة تساوي قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة عبء.

الوضعية الثالثة: تكلفة الأعباء المثبتة أكبر من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة وتتحمل الدورة الفارق.

03: أعمال الجرد والتسويات الأخرى

03-01: تعريف الجرد

لقد شرع القانون التجاري وقانون الضرائب والنظام المحاسبي المالي أعمال الجرد وتسمى أيضا أعمال نهاية السنة.

يعرف الجرد بأنه "مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم المؤسسة، عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد، إستنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل 12 شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)"¹.

إن الجرد بالنسبة للمؤسسة إجباري قانونيا لابد من القيام به في نهاية الدورة المحاسبية مرة في السنة على الأقل، وتتمثل هذه العملية في عد وتقييم كل العناصر المكونة للذمة المالية: التثبيات، المخزونات، الحقوق، الديون، الحسابات المالية².

ويتم تجميع المعطيات الجرد في دفاتر تسمى **دفاتر الجرد**.

03-02: أهداف الجرد

تهدف عملية الجرد إلى ما يلي³:

-مقارنة أرصدة الحسابات كما هي بميزان المراجعة مع أرصدها نتيجة الجرد الفعلي؛
-تتبع الفروق الناتجة عن إختلاف أرصدة الحسابات كما هي بميزان المراجعة عنها نتيجة الجرد الفعلي، وإجراء قيود التسوية اللازمة؛

-تحديد الأرصدة الفعلية لحسابات المنشأة من أصول وخصوم وإيرادات ونفقات...؛

-الوصول إلى معرفة صافي الربح الحقيقي والفعلي للمنشأة بنهاية فترة مالية معينة؛

-تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة كما هو فعلا بنهاية فترة مالية معينة.

03-03: مراحل عملية الجرد

تمر عملية الجرد بمرجلتين هما⁴:

03-03-01: الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة)

✓ تعريف الجرد المادي

تقوم المؤسسة من خلال الجرد المادي بمعاينة وإثبات مختلف عناصر الأصول والخصوم، وإحصاء وثائق الثبوتية.

تنص المادة 14 من القانون 07-11 على أن "تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق الثبوتية".

✓ مراحل سير الجرد المادي

عموما لا ينتهي الجرد المادي بقيود محاسبية بإعتبار جرد خارج المحاسبة وبإعتباره المرحلة الأولى من مراحل أعمال نهاية السنة.

1-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 376.

2-حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

3-محمد ساير الأعرج وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

4-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 377-384.

1. الجرد المادي لعناصر الأصول

يتمثل الجرد المادي لعناصر الأصول فيك

- إحصاء مختلف عناصر أصول المؤسسة من تثبيات ومخزونات وزبائن وقيم منقولة للتوظيف وأوراق تجارية بالإضافة إلى إحصاء موجودات النقديات في الصندوق وغيرها من الأموال السائلة؛
- تقييم كل عنصر من هذه العناصر وذلك بمقارنة قيمته المحاسبية مع قيمته العادلة عند الجرد وتحديد النتيجة من خلال المقارنة بين القيمتين.

2. الجرد المادي لعناصر الخصوم

يتمثل الجرد المادي للخصوم في إحصاء مختلف عناصر خصوم المؤسسة من ديون والتزامات إتجاه الغير (الموردون)، وإعادة تقييم هذه العناصر وتحديد المبالغ المسددة منها والباقي تسديدها وترتيبها على أساس تاريخ إستحقاقها.

03-03-02: الجرد المحاسبي (قيود تسوية الحسابات)

هو المرحلة الثانية من أعمال نهاية السنة حيث يتم خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد الموافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرصدة هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المؤسسة تأتي مرحلة التسوية حيث يتم خلالها:

✓ بالنسبة للتثبيات

- التسجيل المحاسبي للإهتلاكات؛
- دراسة مؤشرات تدني قيمة التثبيات وتسجيلها إن وجدت؛
- التسجيل المحاسبي للتثبيات قيد افجاز (تحديد نسبة تقدم الأشغال)؛
- مراجعة حسابات تسجيل التسبيقات عن التثبيات.

✓ بالنسبة للمخزونات

1. تسوية فوارق الجرد

نقارن الجرد المادي مع الجرد المحاسبي، إذا تبين أن هناك فرق نقوم بتسجيل قيود التسوية.

فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

قد يكون فرق الجرد سالبا (ناقص قيمة)، وقد يكون فرق الجرد موجبا (فائض قيمة).

ملاحظة: قد يكون فرق الجرد مبررا وقد يكون غير مبرر.

-حالة فرق الجرد المبرر:

إذا كان فرق الجرد المبرر سالبا يكون القيد المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	31-12-ن تغيرات المخزونات	30 أو 31 أو 32	603
xxxxx	xxxxx	مخزونات البضائع أو المواد الأولية واللوازم أو تموينات أخرى تسوية فوارق الجرد		
xxxxx	xxxxx	31-12-ن تغيرات المخزونات من المنتجات	35	724
xxxxx	xxxxx	مخزونات المنتجات تسوية فوارق الجرد		

إذا كان فرق الجرد المبرر موجبا يكون القيد المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	31-12-ن مخزونات البضائع أو المواد الأولية واللوازم أو تموينات أخرى	30 أو 31 أو 32	603
xxxxx	xxxxx	تغيرات المخزونات تسوية فوارق الجرد		
xxxxx	xxxxx	31-12-ن مخزونات المنتجات	35	724
xxxxx	xxxxx	تغيرات المخزونات من المنتجات تسوية فوارق الجرد		

-حالة فرق الجرد غير المبرر:

إذا كان فرق الجرد غير المبرر سالبا يكون القيد المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		31-12-ن		
	xxxx	الأعباء الإستثنائية للتسيير الجاري		657
xxxx		مخزونات البضائع	30 أو 31	
xxxx		أو المواد الأولية واللوازم	أو 32	
xxxx		أو تموينات أخرى	أو 35	
xxxx		أو مخزونات المنتجات		
		تسوية فوارق الجرد		

إذا كان فرق الجرد غير المبرر موجبا يكون القيد المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		31-12-ن		
	xxxx	مخزونات البضائع		30 أو 31
	xxxx	أو المواد الأولية واللوازم		أو 32
	xxxx	أو تموينات أخرى		أو 35
	xxxx	مخزونات المنتجات		
xxxx		المنتجات الإستثنائية عن عمليات التسيير	757	
		تسوية فوارق الجرد		

2. تسجيل السلع والخدمات قيد الإنتاج

بنهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بجرد مخزوناتها قيد الإنتاج حيث تقوم بتسجيلها والإعتراف بمرحلة الإنتاج على أساس سعر التكلفة (تكلفة الإنتاج) المستخرجة من المحاسبة التحليلية. كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		31-12-ن		
	xxxx	سلع قيد الإنتاج		33
	xxxx	خدمات قيد الإنتاج		أو 34
xxxx		تغير المخزونات الجارية	723	
		تسجيل المخزونات قيد الإنتاج		

3. تسجيل مخزونات المنتجات

بنهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بجرد مخزوناتها قيد الإنتاج حيث تقوم بتسجيل المنتجات التامة منها خلال نهاية الدورة وتحضيرها منها لإقفال حساباتها، حيث يتم ذلك على أساس سعر التكلفة وإحتراما لمبدأ الحيطة والحذر وقاعدة الإعتراف بالإيراد. كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	31-12-ن مخزونات المنتجات تغير المخزونات من المنتجات تسجيل المخزونات من المنتجات	724	35

4. تسوية حسابات المشتريات المخزنة (ح/38)

كما تطرقنا سابقا فغن حساب 38 وسيطي ولابد من ترصيده بأخر الدورة المحاسبية.

من خلال تطبيق المؤسسة لطريقة الجرد الدائم وإذا تواجد لهذا الحساب رصيد فهذا يعني أن:

- عدم إستلام الفاتورة

ففي هذه الحالة يعني أن المؤسسة إستلمت مخزوناتها ولم تستلم الفاتورة الخاصة بها فرصيد حساب 38

يكون رصيذا دائما، ويتم تسويته كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	31-12-ن المشتريات المخزنة موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها فواتير لم تستلم	408	38

- عدم إستلام المخزونات

ففي هذه الحالة يعني أن المؤسسة إستلمت الفاتورة الخاصة بشراء المخزونات ولم تصل المخزونات

المشترأة إلى مخازنها، فرصيد حساب 38 يكون رصيذا مدينا، ويتم تسويته كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxxxx	xxxxx	31-12-ن المخزونات في الخارج المشتريات المخزنة مخزونات في الخارج	38	37

المحور السادس:

عرض وتقديم القوائم المالية الختامية

01: عرض وتقديم حسابات النتائج

02: عرض وتقديم جدول سيولة الخزينة

03: عرض وتقديم جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

01: عرض وتقديم حسابات النتائج

01-01: تعريف حساب النتائج

حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، من خلال حساب النتيجة الصافية للدورة المالية سواء كانت ربح أو خسارة¹.

إن المعلومات الدنيا الواجب تقديمها في حساب النتائج هي: إيرادات الأنشطة العادية، الإيرادات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول الثابتة المادية والمعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (أعباء وإيرادات)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة².

01-02: تقديم حسابات النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي هناك طريقتان لإعداد جدول حسابات النتائج هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين،...)، وترتيب هذه الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية).

وبطبيعة الحال فإن الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على إستعمال الطريقة الأولى (الأعباء حسب الطبيعة)، وفي حالة إختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الإهلاكات، ونفقات المستخدمين³.

وعليه يوجد نوعين لعرض جدول حسابات النتائج هما:

01-02-01: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

¹- علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 397.

²- بين ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 432.

³- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

الشكل رقم (02): حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	الملاحظة	N	N+1
70	المبيعات والمنتجات الملحقة			
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)				
60	المشتريات المستهلكة			
62-61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
استهلاك السنة المالية (2)				
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)				
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
إجمالي فائض الاستغلال				
75	المنتجات العملية الأخرى			
65	الأعباء العملية الأخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة			
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملية (5)				
76	المنتجات المالية			
66	الأعباء المالية			
النتيجة المالية (6)				
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)				
698-695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
693-692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية				
مجموع أعباء الأنشطة العادية				
النتيجة الصافية للأنشطة العادية				
77	العناصر غير العادية (منتجات) يجب تبيانها			
67	العناصر غير العادية (أعباء) يجب تبيانها			
النتيجة غير العادية				
النتيجة الصافية للسنة المالية				
يستعمل في تقديم	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
	النتيجة الصافية للمجموع المدمج			

			ومنها حصة ذوي الأقلية	الكشوف
			حصة المجمع	المالية المدمجة

يمكن شرح المجاميع التسييرية التي يحددها جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وفق الترتيب الآتي:

✓ إنتاج السنة المالية = المبيعات والمنتجات الملحقة (د/70) + تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع (د/72) + الإنتاج المثبت (د/73) + إعانات الاستغلال (د/74).

✓ استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة (د/60) + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (د/61 - د/62).

✓ القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية.

✓ إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - (أعباء المستخدمين (د/63) + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (د/64)).

✓ النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (د/75) + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (د/78) - (المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة (د/68) + الأعباء العملياتية الأخرى (د/65)).

✓ النتيجة المالية = الأعباء المالية (د/76) - المنتجات المالية (د/66)

✓ النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

✓ النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضريبة

✓ النتيجة غير العادية = عناصر غير عادية (منتجات د/77) - عناصر غير عادية (أعباء د/67)

✓ النتيجة الصافية السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

01-02-02: جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

الشكل رقم (03): حساب النتائج حسب الوظيفة

N+1	N	الملاحظة	البيان
			رقم الأعمال
			تكلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية
			التكاليف التجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات
			منتجات مالية
			الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتجات غير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			منها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجمع
			يستعمل في تقديم الكشوف المالية المدمجة

يمكن من خلال الجدول أعلاه توضيح كيفية تشكيل النتيجة من خلال دراسة بعض الأرصدة (المجاميع

الرئيسية للتسيير) كما يلي:

$$\checkmark \text{ هامش الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكلفة المبيعات}$$

✓ النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتوجات العملياتية الأخرى - (التكاليف التجارية + الأعباء الإدارية + الأعباء العملياتية الأخرى)

مثال: إليك الأرصدة النهائية الخاصة بمؤسسة ABC والمطلوب إعداد حساب النتائج وحساب النتيجة :

د/ح=1850.000	د/ح=350.000	د/ح=1600.000
د/ح=60	د/ح=63	د/ح=72
د/ح=1600.000	د/ح=470.000	د/ح=250.000
د/ح=61	د/ح=64	د/ح=73
د/ح=600.000	د/ح=310.000	د/ح=210.000
د/ح=62	د/ح=65	د/ح=74
د/ح=125.000	د/ح=200.000	د/ح=205.000
د/ح=69	د/ح=66	د/ح=75
د/ح=410.000	د/ح=2000.000	د/ح=250.000
د/ح=78	د/ح=70	د/ح=76
د/ح=250.000	د/ح=1400.000	د/ح=210.000
د/ح=76	د/ح=71	د/ح=68

حل المثال:

1- حساب مختلف الحسابات الفرعية:

إنتاج السنة المالية = (د/ح 70) + (د/ح 71) + (د/ح 72) + (د/ح 73) + (د/ح 74)

= 210.000 + 250.000 + 1600.000 + 1400.000 + 2000.000 = 5460.000 دج

استهلاك السنة المالية = (د/ح 60) + (د/ح 61) + (د/ح 62)

= 600.000 + 1600.000 + 1850.000 = 4050.000 دج

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

= 5460.000 - 4050.000 = 1410.000 دج

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - [(د/ح 64) + (د/ح 63)]

= 1410.000 - [350.000 + 470.000] = 590.000 دج

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + (د/ح 75) + (د/ح 78) - [(د/ح 65) + (د/ح 68)]

= 590.000 + 205.000 + 410.000 - [210.000 + 310.000]

= 685.000 دج

النتيجة المالية = (د/ح 76) - (د/ح 66)

= 250.000 - 200.000 = 50.000 دج

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

= 685.000 + 50.000 = 735.000 دج

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - (د/ح 69)

= 735.000 - 125.000 = 610.000 دج

النتيجة غير العادية = 0

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

$$610.000 = 0 + 610000 = \text{دج}$$

2- إعداد حساب النتائج:

رقم الحساب	البيان	الملاحظة	N
70	المبيعات والمنتجات الملحقة		2000.000
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		1600.000
73	الإنتاج المثبت		250.000
74	إعانات الاستغلال		210.000
إنتاج السنة المالية (1) 5460.000			
60	المشتريات المستهلكة		1850.000
62-61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		2200.000
استهلاك السنة المالية (2) 4050.000			
القيمة المضافة للاستغلال (1-2) 1410.000			
63	أعباء المستخدمين		350.000
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		470.000
إجمالي فائض الاستغلال 590.000			
75	المنتجات العملية الأخرى		205.000
65	الأعباء العملية الأخرى		310.000
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		210.000
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		410.000
النتيجة العملية (5) 685.000			
76	المنتجات المالية		250.000
66	الأعباء المالية		200.000
النتيجة المالية (6) 50.000			
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6) 735.000			
698-695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		125.000
693-692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		0
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية 610.000			
77	عناصر غير عادية (منتجات) يجب تبيانها		0
67	عناصر غير عادية (أعباء) يجب تبيانها		0
النتيجة غير العادية 0			
صافي نتيجة السنة المالية 610.000			

02: عرض وتقديم جدول سيولة الخزينة

01-02: عرض جدول سيولة الخزينة

على المؤسسة إعداد جدول يتضمن إدخلات وإخراجات الخزينة خلال الدورة خدمة للمستعمل، إذا تستطيع هذه الأخيرة من خلاله معرفة قدرة المؤسسة على جني خزينة وأشباه الخزينة وكذا حاجاتها إلى استعمالها، ونظرا لأهمية فقد خصص له خاص المعيار ISA7.

للتذكير، تتكون الخزينة من النقود الموجودة في صندوق المؤسسة والودائع تحت الطلب مثل أموال المؤسسة لدى البنوك والمؤسسات المالية الأخرى التي تحصل عليها بمجرد طلبها لها، أما أشباه الخزينة فتتكون هي الأخرى مما قامت به المؤسسة من توظيف للأجل القصير¹.
يعرض جدول سيولة الخزينة بهدف إعطاء مستخدمى الكشوف المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية وكذلك حول طرق إستعمالها².

حيث يضم مجموع مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها³:

✓ تدفقات نشاطات العمليات:

- إدخلات خزينة آتية من بيع المنتجات والخدمات؛
- إدخلات خزينة آتية من عقود، أتعاب، عمولات وإيرادات أخرى؛
- إخراجات خزينة إتجاه موردي السلع والخدمات؛
- إخراجات خزينة إتجاه الموظفين والعمال أو حساباتهم؛
- إخراجات خزينة للتخلص من الضرائب على الأرباح، إلا إذا كانت هذه الضرائب أو جزء منها متعلقة بنشاطات الاستثمار ونشاطات التمويل.

✓ تدفقات نشاطات الاستثمار:

- إخراجات خزينة تمت بهدف الحصول على أصل ثابت (ملموس مادي) وغير ملموس وأصول أخرى للمدى الطويل، وإدخلات خزينة ناتجة عن بيع تلك الأصول؛
- إخراجات خزينة تمت بهدف الحصول على وسائل الأموال الخاصة أو قروض مؤسسات أخرى أو المساهمة في مؤسسات مشتركة؛
- إدخلات خزينة آتية من تسديد وتسبيقات وإقراضات منحت للغير (ما عدا إقراضات المؤسسات المالية).

✓ تدفقات نشاطات التمويل:

- إدخلات خزينة آتية من إصدار أسهم أو وسائل أخرى للأموال الخاصة؛
- إخراجات خزينة لإرجاع المبالغ المقرضة؛

¹-محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

²-علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 401.

³-محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 81-82.

-إخراجات خزينة إتجاه المساهمين بهدف الحصول أو إعادة شراء أسهم المؤسسة.

02-02: نماذج جدول سيولة الخزينة

يتم عرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين، الطريقة المباشرة وهي الطريقة الفضلى والموصى بها، والطريقة غير المباشرة، كما يلي:

✓ الطريقة المباشرة:

يتم من خلال الطريقة المباشرة¹:

-تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب وغيرها) قصد إبراز تدفق مالي صافي؛

-تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

الشكل رقم(04): جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة

¹- علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 401.

N-1	N	الملاحظة	البيان
			<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</p> <p>التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p>
			<p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
			<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)</p>
			<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</p> <p>المسحوبات عن اقتناء تسيّبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تسيّبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّبات مالية الفوائد التي تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج لمستلمة</p>
			<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</p>
			<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</p> <p>التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة</p>
			<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</p> <p>تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات</p>
			<p>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p> <p>أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة</p>
			<p>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>

✓ الطريقة غير المباشرة:

- تعتمد لغرض تصحيح النتيجة الصافية للدورة المالية مع إعتبار¹:
- أثر الأحداث والمعاملات دون التأثير في الخزينة (الإهلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين، ...)
 - التسويات من خلال الضرائب المؤجلة؛
 - التدفقات المالية المتعلقة بالأنشطة الإستثمارية والتمويلية (قيم التنازل الزائدة أو الناقصة ...) حيث تعرض بصفة منفصلة.

الشكل رقم(05): جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

N-1	N	الملاحظة	البيان
			<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصححات من أجل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			<p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تشييات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تشييات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الإدماج (لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة)</p>
			<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين</p> <p>زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)</p> <p>إصدار قروض</p> <p>تسديد قروض</p>
			<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p> <p>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</p>

¹-نفس المرجع السابق، ص: 402.

أموال الخزينة عند الافتتاح
أموال الخزينة عند الإقفال
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية
المدمجة)
تغير أموال الخزينة

03: عرض وتقديم جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

03-01: عرض جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل بند من البنود التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال السنة المالية¹.

أما المعلومات التي يجب توفرها كحد أدنى في هذا الجدول وفقاً للنظام المحاسبي المالي هي كما يلي:
- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة؛

- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

- عمليات الرسملة (ارتفاع، إنخفاض، تسديد، ...)

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

¹-يومزايد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 266.

02-03: تقديم جدول تغيرات الأموال الخاصة

الشكل رقم (06): جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

الإحتياجات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في N-2/12/31
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N-1/12/31
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N/12/31

قائمة المراجع المستخدمة

قائمة المراجع المستخدمة

أ-الكتب

- 1-أحمد محمد نور وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية- المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2008؛
- 2-بلخير بكاي، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016؛
- 3-بن بوثلجة أمينة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015.
- 4-بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، ط2، منشورات كليك، الجزائر، 2015؛
- 5-بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، ج2، ط1، الجزائر، 2013.
- 6-بومزايد إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018.
- 7-جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 8-حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF، دار عبد اللطيف، الجزائر.
- 9-حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007.
- 10-طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 11-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- 12-عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية-الأصول العلمية والعملية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن.
- 13- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.
- 14-كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 15-محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية: دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015.

- 16-محمد ساير الأعرج وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج2، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا-خان يونس-، قسم العلوم الإدارية والمالية، فلسطين، 2017.
- 17-مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF)، ط1، الدار الجزائرية، الجزائر، 2017.
- 18-هوام جمعة، المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2017.
- 19-وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج 1، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

20-Wolfgang Dick et Franck Missionier- Piera , Comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, Paris, 2006.

ب-القوانين

- 21-المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل: 25 نوفمبر 2007.
- 22-المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429، الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.
- 23-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
- 24-المادة رقم 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008، الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل: 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- 25-المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.
- 26-المادة رقم 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل: 26 ماي سنة 2008.
- 27- المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.
- 28-المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.
- 29-القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 في الفقرة رقم 7-121.