

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم الجذع المشترك

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

المحاسبة المالية 1

موجهة لطلبة السنة الأولى ليسانس، جذع مشترك

إعداد / د. براهيم علي عباس

أستاذ محاضر قسم "أ"

السنة الجامعية: 2025-2026

المؤلف : د/ براهيم علي عباس

أستاذ محاضر قسم " أ "

جامعة الشلف

b.aliabbass@univ-chlef.dz

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
3	فهرس المحتويات
10	مقدمة
الدرس الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة	
13	1. نشأة ومفهوم المحاسبة
13	1.1. نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي
13	1.1.1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى
14	2.1.1. المحاسبة في عصر النهضة (التجارة)
14	3.1.1. المحاسبة عقب الثورة الصناعية
15	2.1. تعريف المحاسبة
15	2. أنواع المحاسبة
16	3. تعريف المحاسبة المالية
17	4. أهداف المحاسبة المالية
18	5. مجال تطبيق المحاسبة المالية
18	1.5. تعريف المؤسسة الاقتصادية
18	2.5. أهداف المؤسسة الاقتصادية
19	3.5. أصناف المؤسسات الاقتصادية
19	1.3.5. التصنيف وفقا لمعيار النشاط
19	2.3.5. التصنيف وفقا لمعيار الملكية
19	3.3.5. التصنيف وفقا لمعيار الحجم
20	4.5. محيط المؤسسة الاقتصادية
20	6. الفروض المحاسبية
20	1.6. الوحدة المحاسبية
21	2.6. استمرارية النشاط
21	3.6. الدورة المحاسبية
21	4.6. القياس النقدي
21	5.6. محاسبة الالتزام
22	7. المبادئ المحاسبية
22	1.7. مبدأ استقلالية الدورات المالية
22	2.7. مبدأ تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها
22	3.7. مبدأ التكلفة التاريخية
23	4.7. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية
23	5.7. مبدأ الحيطة والحذر

23	6.7. مبدأ الأهمية النسبية
24	7.7. مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني
الدرس الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة والمالية	
26	1. التدفقات وأنواعها
26	1.1. تعريف التدفقات
26	2.1. أنواع التدفقات
26	1.2.1. تدفقات المعلومات
26	2.2.1. تدفقات اقتصادية
27	3.1. تمثيل التدفقات الاقتصادية
28	4.1. تحليل التدفقات الاقتصادية
28	5.1. وصف التدفقات الاقتصادية
28	2. الحساب والقيود المزدوج
28	1.2. تعريف الحساب
28	2.2. شكل الحساب
28	1.2.2. الشكل بالأعمدة المتقاربة
29	2.2.2. الشكل بالأعمدة والأرصدة
29	3.2.2. الشكل الكلاسيكي
30	4.2.2. الشكل المختصر
30	3.2. قاعدة التسجيل في الحساب
30	4.2. قاعدة القيد المزدوج
30	5.2. وصف الحساب
31	6.2. ترصيد الحساب
31	7.2. تحليل أرصدة الحسابات
31	1.7.2. الحسابات ذات الأرصدة المدينة
32	2.7.2. الحسابات ذات الأرصدة الدائنة
32	3. الدورة المحاسبية
34	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

الدرس الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

الدفاتر المحاسبية

46	1. دفتر اليومية
46	1.1. تعريف دفتر اليومية
46	2.1. شكل دفتر اليومية
46	3.1. قاعدة التسجيل في دفتر اليومية
46	1.3.1. تعريف القيد المحاسبي
47	2.3.1. محتوى وشكل القيد المحاسبي
47	3.3.1. أنواع القيد المحاسبي
47	4.1. مجموع صفحات اليومية
48	5.1. تصحيح الأخطاء المحاسبية في دفتر اليومية
48	1.5.1. طريقة القيد العكسي
48	2.5.1. طريقة المتمم للصفر
49	2. دفتر الأستاذ
49	1.2. تعريف دفتر الأستاذ
50	2.2. شكل دفتر الأستاذ
50	3.2. مسك دفتر الأستاذ
50	3. ميزان المراجعة
50	1.3. تعريف ميزان المراجعة
50	2.3. شكل ميزان المراجعة
51	3.3. دور ميزان المراجعة
51	1.3.3. المراقبة
52	2.3.3. تقدير الوضعية المالية للمؤسسة
52	4.3. أنواع ميزان المراجعة
52	1.4.3. ميزان المراجعة قبل الجرد
52	2.4.3. ميزان المراجعة بعد الجرد
53	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
64	الكشوف (القوائم) المالية
64	5. قائمة الميزانية
64	1.5. تعريف الميزانية
64	2.5. عناصر الميزانية
64	1.2.5. الأصول
65	2.2.5. الخصوم

66	3.5. ترتيب عناصر الميزانية
66	4.5. شكل الميزانية
67	5.5. توازن الميزانية
67	6.5. حسابات الميزانية
67	1.6.5. حسابات الأصول
67	2.6.5. حسابات الخصوم
68	7.5. أنواع الميزانية
68	1.7.5. الميزانية الافتتاحية
68	2.7.5. الميزانية الختامية
68	8.5. علاقة الميزانية بالنتيجة
68	1.8.5. تعريف النتيجة
68	2.8.5. حساب النتيجة
69	9.5. المركز المالي الصافي
69	1.9.5. تعريف المركز المالي الصافي
69	2.9.5. حساب المركز المالي الصافي
70	6. حساب النتائج
70	1.6. تعريف حساب النتائج
70	2.6. شكل حساب النتائج
72	7. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة	
81	1. المعالجة المحاسبية في المؤسسة الفردية
81	1.1. تعريف المؤسسة الفردية
81	2.1. الحسابات المستعملة
81	1.2.1. أموال الاستغلال (الحساب 101)
81	2.2.1. حساب المستغل (الحساب 108)
83	2. المعالجة المحاسبية في المؤسسة غير الفردية
83	1.2. تعريف المؤسسة غير الفردية
83	2.2. الحسابات المستعملة
83	1.2.2. رأس المال الصادر (الحساب 101)
84	2.2.2. رأس المال المكتتب غي المطلوب (الحساب 109)
84	3.2. مراحل عملية تأسيس المؤسسة غير الفردية
84	1.3.2. المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة
85	2.3.2. المرحلة الثانية: الوفاء بالمساهمات العينية

86	3.3.2. المرحلة الثالثة: الوفاء بالمساهمات النقدية
87	4.3.2. المرحلة الرابعة: استدعاء رأس المال المكتتب غير المطلوب
87	5.3.2. المرحلة الخامسة: الوفاء بالمساهمات النقدية المتبقية
87	3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الخامس: دراسة بعض حسابات الصنف الأول	
97	1. الحساب 106 الاحتياطات
97	1.1. تعريف الاحتياطات
97	2.1. أصناف الاحتياطات
98	3.1. التسجيل المحاسبي للاحتياطات
98	2. الحساب 11 الترحيل من جديد
99	3. الحساب 12 نتيجة السنة المالية
99	1.3. تحديد ومعاينة نتيجة الدورة
100	2.3. تخصيص نتيجة الدورة
101	1.2.3. بالنسبة للمؤسسة الفردية
101	2.2.3. بالنسبة للمؤسسة غير الفردية
103	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة	
107	1. التعريف بالرسم على القيمة المضافة
107	2. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة
109	3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية	
115	1. اقتناء التثبيات المعنوية والعينية
115	1.1. تعريف التثبيات
115	2.1. التصنيف المحاسبي للتثبيات
115	3.1. المعالجة المحاسبية للتثبيات
115	1.3.1. حالة التثبيات المكتسبة من خلال الشراء
116	2.3.1. حالة التثبيات المكتسبة من خلال الإنتاج
117	3.3.1. التسبيقات على التثبيات
118	2. إهلاك وخسائر القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية
118	1.2. إهلاك التثبيات المعنوية والعينية
118	1.1.2. تعريف الإهلاك

118	2.1.2. طرق الإهلاك
118	3.1.2. جدول الإهلاك
119	4.1.2. التسجيل المحاسبي للإهلاك
121	2.2. خسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية
121	1.2.2. تعريف خسارة القيمة
121	2.2.2. المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة
122	3. التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية وتخريدها
122	1.3. مفهوم التنازل عن التثبيتات أو تخريدها
122	2.3. التنازل عن التثبيتات غير القابلة للإهلاك
123	3.3. التنازل عن التثبيتات القابلة للإهلاك
123	1.3.3. تسجيل قسط الإهلاك المكمل
123	2.3.3. المعالجة المحاسبية لعملية التنازل
125	4.3. تخريد التثبيتات
125	1.4.3. التخريد كنتيجة للإهلاك الكلي
125	2.4.3. التخريد كنتيجة للإهلاك الجزئي
126	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الثامن: محاسبة المخزونات	
138	1. تعريف المخزونات
138	2. التصنيف المحاسبي للمخزونات
139	3. طرق تقييم وجرد المخزونات
139	1.3. طرق تقييم المخزونات
139	2.3. جرد المخزونات
139	4. المعالجة المحاسبية للمخزونات
139	1.4. المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق طريقة الجرد الدائم
144	2.4. المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق طريقة الجرد المتناوب
145	5. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
151	قائمة المراجع

مقدمة

المحاسبة المالية 1، مستند بيداغوجي موجه إلى طلبة السنة أولى ليسانس-جذع مشترك-ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يهدف إلى تمكين الطلبة من المعارف الأولية والأسس القاعدية للمحاسبة المالية التي تسمح بالتعمق في علومها في المستويات التعليمية اللاحقة.

ويأتي مضمون هذا المستند بما يتوافق والمقرر الرسمي للمقياس، حيث حاولنا أن يكون بسيطاً في أسلوبه، من خلال عرض إطار نظري وتطبيقي متكامل، إذ بعد عرض التقنية يُعمد مباشرة إلى تقديم الأمثلة مع حلولها النموذجية، لكي تكون سنداً معيناً للطلبة ولكل قارئ أو باحث مهتم بهذا المجال. كما تجدر الإشارة إلى أن فهم المواضيع المعالجة هنا لا يشترط التمكن من مكتسبات أي مادة تعليمية مسبقة.

وحرصاً على تأصيل هذا العمل العلمي وإضفاء المصداقية الأكاديمية عليه، واعترافاً منا بفضل الآخرين، فقد تم الاعتماد في إعدادة على المصادر العلمية الأصيلة من إصدارات محاسبية، وكذا التشريعات واللوائح الوطنية ذات الصلة بالموضوع.

الدرس الأول

مدخل عام لعلم المحاسبة

1. نشأة ومفهوم المحاسبة

1.1. نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

يعود تاريخ المحاسبة إلى بداية الحضارة الإنسانية، حيث رافقت المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقاءها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها، وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة إلى بيئة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلا في هذا المنحنى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة.

ويمكن تلخيص المراحل التاريخية التي مرت بها المحاسبة في الآتي:

1.1.1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

ترجع المرحلة الأولى إلى العصور القديمة قبل الميلاد بألاف السنين، حيث أثبتت الدراسات أن المحاسبة قديمة في الوجود، بل تمتد في القدم إلى قدم الحضارات، كما أنها لم تقتصر على حضارة معينة بل عممت كافة الحضارات على وجه المعمورة.

ففي الحضارة الفرعونية ببلاد النيل (5000 ق م) دليل على تطور النشاط الاقتصادي في العديد من مرافق الحياة وما صاحبها من حاجة للمعلومات الاقتصادية عموما والمحاسبة خصوصا، فاستخدمت لذلك الغرض سجلات لضبط حركة المخزون والإنتاج للمحاصيل الزراعية وغيرها.

والأشوريين (3500 ق م) قاموا بتسجيل الأحداث الاقتصادية بموجب رموز ساد استخدامها في حينه وبما يتناسب والاهتمام بحماية الجند والممتلكات. ومن بعدهم دلت آثار البابليين (2600 ق م) على استخدامهم للألواح الطينية في تدوين القوانين المنظمة لمعاملات التبادل التجاري، وتضمنت الألواح أيضا أنواع الممتلكات والأشخاص القائمين عليها وتواريخ العمليات، إضافة إلى بيانات عن تكاليف الإنتاج والمبيعات والذمم والالتزامات والدخل.

وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية (1000 ق م - 200 ب م) تطورت المحاسبة تطورا كبيرا مثل بقية العلوم وحقول المعرفة الأخرى، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة وكوسيلة للقياس المحاسبي (600 ق م)، كما تم استخدام الأنظمة العددية وتطورت عمليات التعامل بالأجل. وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة والتوسع في استخدام النقود، كل ذلك ترافق مع تطور كبير في أنواع وأعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية وإعداد موازين المراجعة الدورية.

وفي عهد الدولة الإسلامية ومنذ فجر الإسلام، كان للمحاسبة مكانة عقائدية وتطبيقية تماشيا مع التعاليم السماوية السمحاء التي شملت كل نواحي الحياة، فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها مواضع عديدة، كما في قوله تعالى "يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه" وفي السنة النبوية الشريفة فإن النبي محمد ﷺ كان يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات ومنهم حذيفة بن اليمان والزبير بن العوام ﷺ. وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسية حيث أنشأت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين، كبيت المال وديوان الخراج وديوان الزمام وولاية الحسبة وغيرها، هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية

ومستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها والرقابة عليها. وبمجيء الدولة العباسية استخدم (12) دفتر محاسبيا من أهمها: دفتر النفقات ودفتر الإيرادات، ودفتر الأموال الصادرة من الوزراء وكبار مسئولي الدولة.

واستمر تطور المحاسبة في الدولة الإسلامية حتى أصبح للمحاسبة دورا اجتماعيا بارزا كالمحاسبة عن الزكاة والغنائم وغيرها، وتم تنظيم ذلك بموجب دواوين وسجلات متكاملة، وكانت صفحات الدفاتر ترقم وتختتم بختم الوالي أو السلطان، وكان التسجيل يتم من يمين الدفتر بالنسبة للإيرادات من زكاة وخراج وجزية وما شابه ذلك، بينما يتم التسجيل من يسار الدفتر بالنسبة للنفقات أو الاستخدامات كنفقات الحروب والتعليم وشق الطرق وغيرها، حتى إن الكثير من أساليب وطرق التسجيل كانت أساسا لملاح أو ظهور فكرة القيد المزدوج الذي تبلور على يد عالم الرياضيات الايطالي (لوقا باشيلو) عام 1494م.

2.1.1. المحاسبة في عصر النهضة (التجارة)

مع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره. ويشار إلى أن الراهب الايطالي (Luca Pacioli) تمكن من رسم وتقسيم جداول الحسابات، ونشر كتابه المعروف (summa de arithmetica geometria) مراجعة في الرياضيات الهندسية والتناسب حول تسجيل المعاملات التجارية بطريقة القيد المزدوج عام 1494م، وذلك بمدينة البندقية، حيث يعتبر هذا الكتاب مرحلة متقدمة من مراحل إرساء القواعد الأساسية للمحاسبة. لينتشر بعدها في أوروبا وتصبح هذه الطريقة المعتمدة في التسجيل المحاسبي.

3.1.1. المحاسبة عقب الثورة الصناعية

تمثل الثورة الصناعية نقطة تحول في تاريخ التطور الاقتصادي، هذا ما كان له الأثر الكبير على تطور الفكر المحاسبي، ونتيجة لما أحدثته الثورة الصناعية من تطور، فقد استلزم ضرورة وجود نوع من الشركات قادرة على جمع الأموال لإحداث الصناعات الجديدة التي تستلزم أموالا ضخمة، وهو ما أدى في الأخير إلى ظهور شركات المساهمة.

وقد تميزت هذه الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة، كما أدت إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المؤسسة فقط، بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المؤسسة والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها.

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وخلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المؤسسات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة، ومع زيادة المنافسة بين المؤسسات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة، ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة، وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفة عامة، ونتيجة على ذلك ظهرت فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بغرض مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة، ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

ويمكن القول في الأخير، بأن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة لابد أن يقف على حقيقة أن المحاسبة لم تصل إلى ما وصلت إليه الآن من تطور وأهمية فجأة أو عشوائيا، بل هي نتاج لتطورات تدريجية متلاحقة، كما أن هذه التطورات لم تأت من مصدر أو مكان واحد أو في زمن محدد، بل هي مساهمات متفاوتة من دول وشعوب مختلفة في فترات متلاحقة.

2.1. تعريف المحاسبة

يرتبط تعريف المحاسبة بنشأتها والمراحل التاريخية لتطورها والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها، والتي ارتبطت بدورها بالتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على مر العصور لمختلف الحضارات والدول، لذلك تعددت الآراء واختلفت وجهات النظر حول وضع تعريف موحد ومقبول قبولا عاما للمحاسبة، وبعيدا عن هذا التعدد والاختلاف سيتم التطرق لأكثر التعاريف تداولها، وهي كالآتي:

التعريف الأول: المحاسبة فن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية بشكل واضح وبقيم نقدية، ثم تفسير نتائجها.

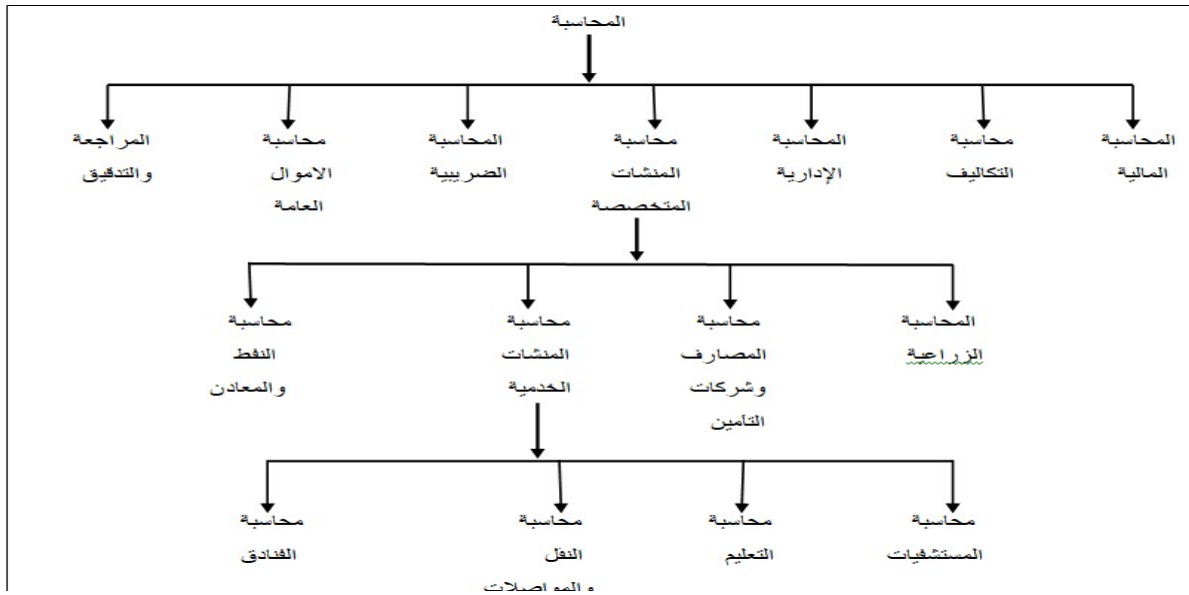
التعريف الثاني: المحاسبة هي وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل مجالات التقدير الشخصي في اتخاذ القرارات.

التعريف الثالث: المحاسبة نشاط خدمي وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل أساسي حول الوحدات الاقتصادية التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لعمل اختيار من بين البدائل المتاحة.

ومن خلال استقراء التعاريف السابقة وغيرها من التعاريف المتداولة، يمكن استنتاج أن المحاسبة هي "نظام يهدف لجمع، تحليل، معالجة البيانات وتوصيل المعلومات المحاسبية المتعلقة بمؤسسة معينة إلى أطراف مختلفة لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات"

2. أنواع المحاسبة

تطورت المحاسبة بتطور الحياة الاقتصادية للمؤسسات الصناعية والتجارية والخدمية، وقد تبع هذا التطور ظهور العديد من التخصصات المحاسبية، يمثل كل منها مرحلة معينة من مراحل التطور التاريخي للمحاسبة واستخداماتها، والتي يمكن إجمالها في الشكل التوضيحي الآتي:

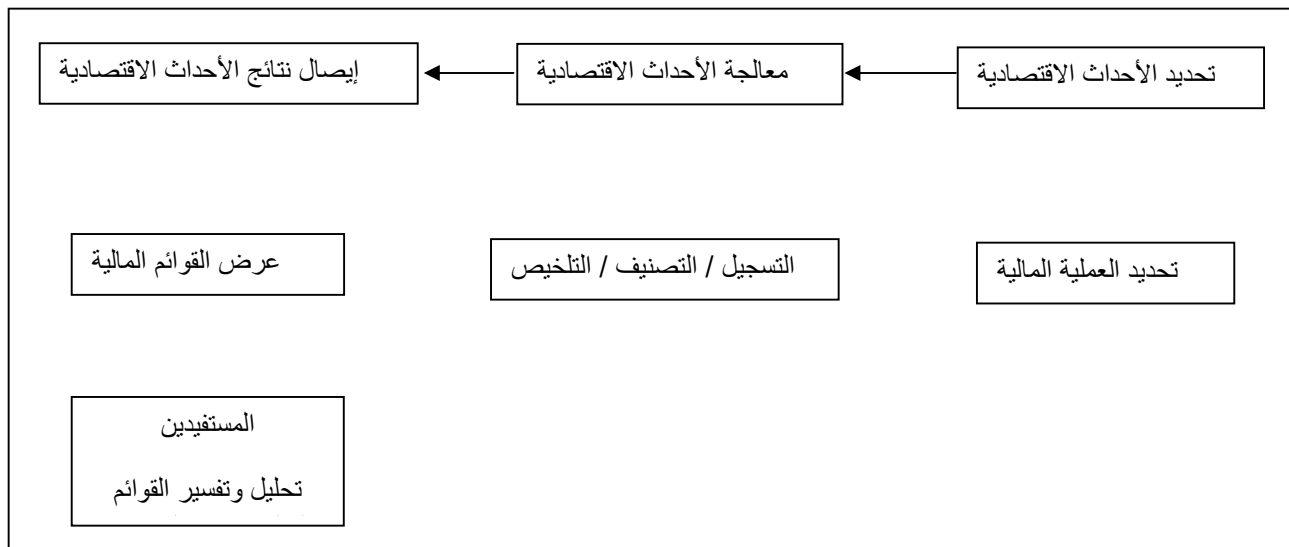


3. تعريف المحاسبة المالية

هي نظام للمعلومات يتم من خلاله تحديد الأحداث الاقتصادية لمؤسسة ما، ثم معالجتها (تسجيل، تصنيف، تلخيص) وفق المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها، ثم إيصال نتائجها إلى ذوي الشأن من المهتمين بنشاط هذه المؤسسة.

ومن هذا التعريف يتضح أن العملية المحاسبية تحتوي على ثلاثة أنشطة كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل العملية المحاسبية



أ/ تحديد الأحداث الاقتصادية: يقصد بها اختيار الأحداث الاقتصادية الواجبة التسجيل فقط، وهي تتمثل في الأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي، ويُصطلح عليها بالعمليّة المالية، تضبطها ثلاث ركائز أساسية وهي:

- وجود طرفين على الأقل للمعاملة أو الحدث الاقتصادي (سواء تمت العملية داخليا بين المصالح المختلفة للمؤسسة أو بين المؤسسة والأعوان الاقتصاديين الآخرين).
- أن يكون هناك قياس نقدي للمعاملة أو الحدث الاقتصادي.
- أن يكون هناك وثائق إثبات للمعاملة أو الحدث الاقتصادي.

ب/ معالجة الأحداث الاقتصادية: يُقصد بها تسجيل العمليّة المالية وتوثيقها حسب تسلسلها التاريخي، ثم تصنيفها وفرزها إلى فئات محددة (مثل الإيرادات والأعباء، الأصول والخصوم)، ثم تلخيصها إلى بيانات مبوبة على شكل قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، وتحدد مركزها المالي في نهاية فترة زمنية معينة. ولا يتم التسجيل والتصنيف والتلخيص هنا، إلا وفقا لمبادئ وفروض وأعراف محاسبية متعارف عليها، وفي سجلات ودفاتر يحتفظ بها بشكل مرتب ومنظم.

ج/ إيصال نتائج الأحداث الاقتصادية: يُقصد بها عرض القوائم المالية، تحليلها وتفسيرها من قبل المهتمين بنشاط المؤسسة لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة.

4. أهداف المحاسبة المالية

تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تنظيم ومراقبة نشاط المؤسسة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات المالية؛
- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية للمحافظة على حقوقها وتحديد التزاماتها؛
- تحديد نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة، ومعرفة المركز المالي للمؤسسة؛
- تجسيد السياسات الضريبية من خلال تحديد الوعاء الضريبي وتقدير أو حساب مبالغ الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة؛
- المساهمة في بناء نظام معلوماتي وطني لأجل حساب المؤشرات الاقتصادية الكلية؛
- تزويد المصالح القضائية بالوثائق الثبوتية لحل النزاعات التي قد تحدث بين المؤسسة والغير، لاسيما بين المؤسسة وإدارة الضرائب؛
- توفير المعلومات اللازمة للغير عن الأداء المالي للمؤسسة (الشركاء، المستثمرين الحاليين والمحتملين، العمال، نقابة العمال، البنوك والمؤسسات المالية، الموردين، العملاء، المحللين الماليين...) وذلك لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بالمؤسسة.

5. مجال تطبيق المحاسبة المالية

تطبق المحاسبة المالية في المؤسسات التابعة للقطاع الاقتصادي، ذات الطابع الإنتاجي، التجاري، الخدماتي، والتي يتمثل نشاطها الأساسي في الاستخراج، الإنتاج، التصنيع، التحويل، البيع، النقل، ضمان الخدمات... الخ. ويمكن أن تكون هذه المؤسسات عامة أو خاصة أو مختلطة من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن تكون هذه المؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة.

1.5. تعريف المؤسسة الاقتصادية

هي كيان اقتصادي مستقل ماليا، تستعمل مجموعة من الوسائل البشرية والمادية وغير المادية والمالية من أجل تحقيق الغرض الاقتصادي الذي أنشأت من أجله.

➤ المقصود بالكيان:

أن الذمة المالية للمؤسسة مستقلة عن الذمة المالية لمالك المؤسسة، وبمعنى آخر يجب أن تبقى أنشطة المؤسسة منفصلة عن أنشطة صاحبها.

➤ المقصود بكون المؤسسة اقتصادية:

➤ أي أن الهدف من ممارسة نشاطها ليس خيريا ولا تطوعيا وإنما هو تحقيق الربح.

➤ المقصود بالوسائل التي تستعملها المؤسسة في نشاطها:

- الوسائل البشرية: تتمثل في العنصر البشري المستخدم من قبل المؤسسة في نشاطها من إطارات وعمال (كالمهندسين، السائقين، المحاسبين... الخ).
- الوسائل المادية: تتمثل في ما تستخدمه المؤسسة من أراضي، مباني، معدات النقل، معدات وآلات صناعية، تجهيزات مكتبية... الخ
- الوسائل غير المادية: تتمثل فيما تستخدمه المؤسسة من برمجيات وما يماثلها، براءات الاختراع، العلامات التجارية... الخ.
- الوسائل المالية: تتمثل في كل ما تمتلكه المؤسسة من الأموال السائلة أو المودعة في حساباتها البنكية، وكذا القروض التي تستخدمها المؤسسة في التمويل.

2.5. أهداف المؤسسة الاقتصادية

تختلف أهداف المؤسسة الاقتصادية باختلاف طبيعة نشاطها، لكن يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية فيما يلي:

- تحقيق ربح مستدام لضمان استمراريتها وتوسعها ونموها. (الربح هو الفارق الإيجابي بين الإيرادات والأعباء، تشترك كل المؤسسات في السعي نحو تحقيقه، يسمح للمؤسسة بمواصلة النشاط، النمو والتوسع في النشاط، كما يمكن من خلاله الحكم على قدرة وقوة أداء المؤسسة ماليا).

- تلبية احتياجات السوق من السلع والخدمات. (لتحقيق الهدف الأساسي وهو الربح، يتطلب على المؤسسة تحقيق الإيرادات لتغطية الأعباء المستنفذة في عملية الإنتاج للسلع والخدمات، وذلك من خلال تسويق وبيع منتجاتها في الأسواق المحلية والوطنية والدولية، وهو الشيء الذي يلبي احتياجات المستهلكين في تلك الأسواق).
- توفير وظائف عمل جديدة. (وهو الشيء الذي يقلل من البطالة ويعزز من فرص توظيف الأفراد، بما يتيح لهم مصدر دخل وتأمينات اجتماعية مناسبة، تحسن من مستوى المعيشة لديهم).
- تساهم أهداف المؤسسة بإجمالها في بناء اقتصاد قوي ومستدام يدعم التنمية الشاملة.

3.5. أصناف المؤسسات الاقتصادية

تصنف المؤسسات الاقتصادية على أساس عدة اعتبارات، من بينها ما يلي:

1.3.5. التصنيف وفقا لمعيار النشاط

تصنف المؤسسات وفقا لهذا المعيار أو الاعتبار إلى ثلاثة أصناف وهي:

- المؤسسات الانتاجية: وهي التي تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع، ومن ثم بيعها للمستهلك، مثل: مؤسسات انتاج الاسمنت، مؤسسات التعليب...الخ.
- المؤسسات التجارية: وهي التي تقوم بشراء السلع وإعادة بيعها على حالتها إلى المستهلك بدون إدخال أي تغييرات عليها، مثل: شركات الاستيراد والتصدير، محلات بيع المواد الغذائية، محلات بيع الكتب...الخ.
- المؤسسات الخدمية: وهي التي تقدم خدمات معنوية للغير بمقابل، مثل: مؤسسات النقل البري والجوي والبحري، مؤسسات التأمين، البنوك والمؤسسات المالية...الخ

2.3.5. التصنيف وفقا لمعيار الملكية

تصنف المؤسسات وفقا لهذا المعيار على أساس ملكية رأس مالها، وهي ثلاثة أصناف كما يلي:

- المؤسسات العمومية: وهي التي تعود ملكية رأس مالها للدولة.
- المؤسسات الخاصة: وهي التي تعود ملكية رأس مالها للأفراد (شخص أو عدة أشخاص).
- المؤسسات المختلطة: وهي التي تعود ملكية رأس مالها للدولة والأفراد بالشراكة وفق نسب معينة.

3.3.5. التصنيف وفقا لمعيار الحجم

تصنف المؤسسات وفقا لهذا المعيار على أساس عدد العمال المستخدمين فيها ورقم الأعمال المحقق دوريا أو

رأس المال الموظف، وهي أربعة أصناف كما يلي:

- المؤسسات الصغيرة جدا: عدد عمالها ما بين 1 إلى 9 عمال، ورقم أعمالها السنوي أقل من 40 مليون دج.
- المؤسسات الصغيرة: عدد عمالها ما بين 10 إلى 49 عامل، ورقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 400 مليون دينار جزائري.

- المؤسسات المتوسطة: عدد عمالها ما بين 50 إلى 250 عامل، ورقم أعمالها السنوي ما بين 400 مليون دينار جزائري إلى 4 ملايين دينار جزائري.

- المؤسسات الكبيرة: عدد عمالها أكثر من 250 عامل ورقم أعمالها السنوي أكثر من 4 ملايين دينار جزائري.

ملاحظة: إذا صنفت المؤسسة في فئة معينة وفق عدد عمالها وفي فئة أخرى طبقا لرقم أعمالها، تعطى الأولوية لرقم الأعمال.

4.5. محيط المؤسسة الاقتصادية

يتمثل محيط المؤسسة الاقتصادية في الأطراف المتعاملة معها، ومنها:

- الموظفين: وهم الأفراد العاملين في المؤسسة بمختلف هياكلهم الوظيفية، الذين يساهمون في عملياتها اليومية.
- العملاء: وهم المشتريين لمنتجات المؤسسة من سلع وخدمات.
- الموردون: وهم مزودي المؤسسة باحتياجاتها من مواد أولية، طاقة، خدمات... الخ.
- المستثمرون: وهم الأفراد أو المؤسسات التي تستثمر رأس المال في المؤسسة مقابل الحصول على عوائد.
- البنوك والمؤسسات المالية: وهي الهيئات التي تقدم التمويل والقروض للمؤسسة.
- المنافسون: وهم منتجي نفس المنتجات التي تشبه منتجات المؤسسة أو منتجي المنتجات البديلة.
- المؤسسات الحكومية: وهم إدارة الضرائب، هيئات التأمين... الخ
- المؤسسات غير الحكومية: وهم الهيئات التي تعمل على تعزيز المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

6. الفروض المحاسبية

هي افتراضات أساسية، أي مسلمات وبدهييات، توفر إطارا لفهم كيفية معالجة البيانات المالية، ومن أهم الفروض المحاسبية ما يلي:

1.6. الوحدة المحاسبية (فرض الاستقلالية، فرض الشخصية المعنوية، فرض الشخصية الاعتبارية)

المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها)

✓ مفاده أن المؤسسة تكتسب صفة الشخصية المعنوية، وهي مستقلة ماليا عن مالكيها، بحيث يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال مالكيها، وعليه كل عملية تتم بين المؤسسة ومالكيها تُعامل كأنها تمت مع الغير.

2.6. استمرارية النشاط

المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب).

✓ مفاده أن المؤسسة ستسمر في العمل لفترة زمنية غير محددة مما يسمح لها بتحقيق أهدافها، تحصيل حقوقها، والوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير، وتنفيذ جميع العقود والتعهدات القائمة.

3.6. الدورة المحاسبية (فرض السنوية)

المادة 30 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(مدة السنة المالية المحاسبية إثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية)

✓ مفاده أنه يتم تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة تسمى الدورة المحاسبية، والتي تقدر بـ سنة مدنية (12 شهرا)، ابتداء من 1/1/ن إلى 31/12/ن، يتم من خلالها تحديد نتيجة الدورة المحاسبية للمؤسسة من ربح أو خسارة.

4.6. القياس النقدي (اتفاقية الوحدة النقدية / إستقرارية الوحدة النقدية)

المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(... لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا ...).

✓ مفاده أن العملة النقدية هي الوسيلة الوحيدة للتعبير عن المعاملات والأحداث الاقتصادية وقياسها. ويُشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وفي حالة المعاملات التي تقع أو تتم بالعملة الأجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معينة لمعالجتها.

5.6. محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق / محاسبة التعهد)

المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها).

✓ مفاده أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الاقتصادية وإثباتها في الدفاتر المحاسبية على أساس تحققها وليس على أساس تحقق التدفق النقدي المرتبط بها.

7. المبادئ المحاسبية

المبادئ مشتقة من الفروض المحاسبية، وهي عبارة عن القواعد الاسترشادية أو القانون العام الذي يجب الالتزام به في التطبيق العملي للمحاسبة، ومن أهم المبادئ المحاسبية ما يلي:

1.7. مبدأ استقلالية الدورات المالية

المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط).

✓ مفاده اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات السابقة أو اللاحقة لها، فكل دورة تتحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بها فقط.

2.7. مبدأ تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها

المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة).

✓ مفاده أن الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة، هي تلك الميزانية الختامية للسنة المالية التي قبلها، ويعتبر هذا المبدأ محصلة لفرض الاستمرارية والدورية ومكمل لهما.

3.7. مبدأ التكلفة التاريخية

المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تقييد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها، دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة).

✓ مفاده تسجيل الأحداث الاقتصادية عند حدوثها على أساس قيمتها (أو تكلفتها) بذلك التاريخ.

4.7. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة... في المواد أدناه... التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية).

✓ مفاده التزام المؤسسة بطريقة معينة وثابتة تستخدمها لمعالجة العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، والاستمرار في تطبيقها من سنة إلى أخرى.

5.7. مبدأ الحيطة والحذر

المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه... الخ).

✓ مفاده تبني درجة من الاحتراز في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والإيرادات أو تقليل للالتزامات والأعباء. وتتمثل أهم الإجراءات المتخذة في هذا الشأن فيما يلي:

-عدم الاعتراف بأي إيرادات متوقعة في المستقبل حتى تحدث فعلياً؛

- الاعتراف بالخسائر (الأعباء) المتوقعة في المستقبل قبل حدوثها مما يتطلب تسجيل مخصصات (مؤونات) كاحتياط.

6.7. مبدأ الأهمية النسبية

المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية: - يجب أن تُبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان؛ - ... الخ).

✓ مفاده ضرورة الإفصاح المحاسبي عن أية معلومات محاسبية ذات أثر واضح على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وعدم الإفصاح عن المعلومات الأقل أهمية، التي قد تسبب إرباكا للمستخدم وتضليلا له، بل وقد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية.
لكن المشكل هو عدم وجود قاعدة لتحديد البنود أو الأحداث الاقتصادية المهمة، مما يجعل هذه العملية عرضة للتحيز والأحكام الشخصية.

7.7. مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني

المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

(تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها وواقعاها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني).

✓ مفاده أن يتم التعامل مع الأحداث الاقتصادية والمعالجة المحاسبية لها حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، وهذا لا يعني إهمال الشكل القانوني وإنما يكون الاهتمام في المقام الثاني بعد الجوهر الاقتصادي.

الدرس الثاني

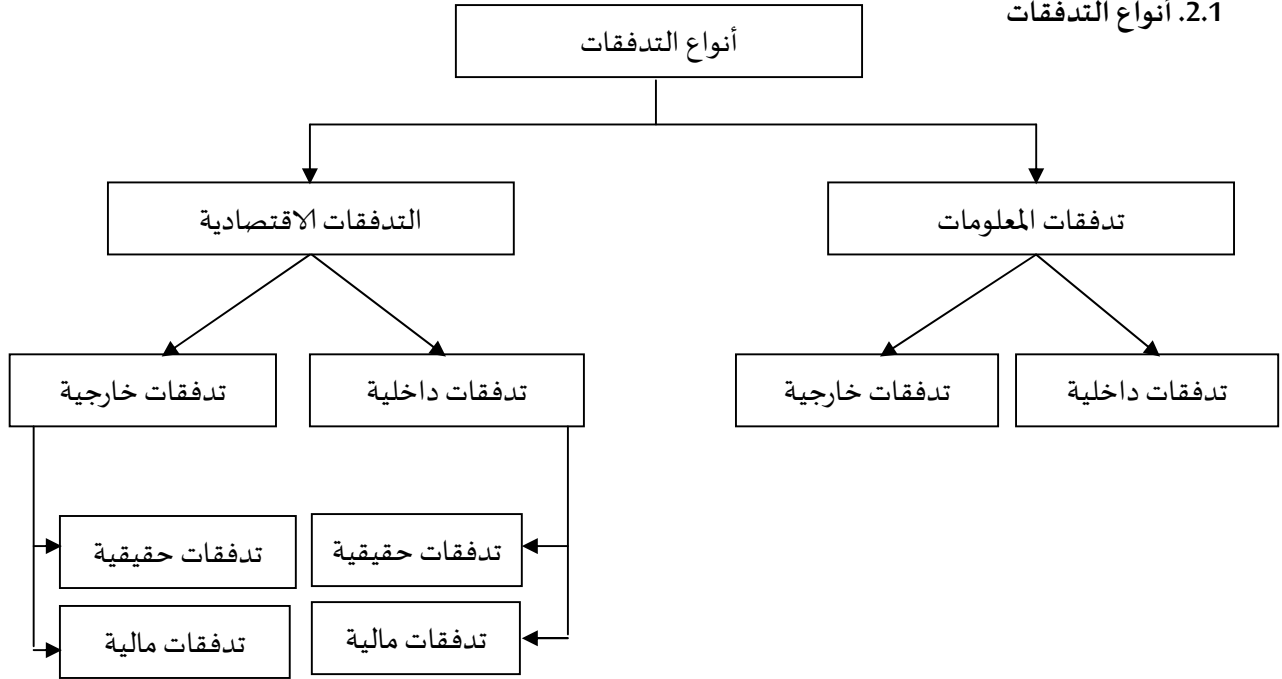
مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

1. التدفقات وأنواعها

1.1. تعريف التدفقات

تعني كلمة التدفقات في لغة المحاسبة مجمل العمليات التي تقوم بها المؤسسة أثناء مزاولتها نشاطها، والتي لها علاقة مباشرة ووثيقة بهذا النشاط، وهي تعبر عن حركة انتقال (تحويل) معلومات أو سلع أو خدمات أو أموال بين مختلف مصالح المؤسسة (أي انتقال داخلي) أو بين المؤسسة وأحد المتعاملين معها (أي انتقال خارجي).

2.1. أنواع التدفقات



1.2.1. تدفقات المعلومات

وهي تعبر عن حركة المعلومات داخل المؤسسة أو بين المؤسسة وأحد الأطراف الآخرين من المتعاملين معها.

وتصنف من حيث المصدر إلى نوعين هما:

- تدفقات داخلية: وهي تبادل المعلومات بين مختلف المصالح داخل المؤسسة، مثل: إعطاء تعليمات للعمال، وضع إعلان حول أمر معين، إعداد قائمة بأسماء الزبائن الأوفياء...الخ.
- تدفقات خارجية: وهي تبادل المعلومات بين المؤسسة والأطراف الآخرين من المتعاملين معها، مثل: إرسال طلبية شراء للمورد، استلام طلبية بيع من الزبون، إرسال قائمة بأسماء المنتجات وأسعارها لأحد الزبائن...الخ.

2.2.1. تدفقات الاقتصادية

وهي تعبر عن حركة القيم داخل المؤسسة أو بين المؤسسة وأحد الأطراف الآخرين من المتعاملين معها.

✓ وتصنف من حيث المصدر إلى نوعين هما:

- تدفقات داخلية: وهي تمثل تحرك التدفقات الاقتصادية داخل المؤسسة بين مختلف مصالحتها، مثل: تحويل المواد الأولية من المخزن إلى ورشة التصنيع...الخ.
 - تدفقات خارجية: وهي تمثل تحرك التدفقات الاقتصادية ما بين المؤسسة وأحد الأطراف الأخرى من المتعاملين معها، مثل: استلام بضاعة مشتراة من المورد، تسليم بضاعة مباعة للزبون...الخ.
- ✓ وتصنف من حيث الطبيعة إلى نوعين هما:

- التدفقات الحقيقية (المادية): وهي حركة السلع، مثل: (المعدات، التجهيزات، الآلات الصناعية، البضاعة، المواد الأولية، المنتجات...الخ) أو حركة الخدمات، مثل: (النقل، التأمين، الإيجار، الصيانة...الخ)، وذلك بين مختلف المصالح داخل المؤسسة (تدفقات داخلية) أو بين المؤسسة وأحد المتعاملين الخارجين (تدفقات خارجية).
- التدفقات المالية (النقدية): وهي حركة الأموال بين مختلف مصالح المؤسسة (تدفقات داخلية) أو بين المؤسسة وأحد الأطراف الأخرى من المتعاملين معها (تدفقات خارجية)، مثل: النقود، الشيكات، الأوراق التجارية، ووسائل الدفع الأخرى، وكذا حركة الديون في حالة العمليات على الحساب.

3.1. تمثيل التدفقات الاقتصادية

ويقصد بها تمثيل التدفقات الاقتصادية حسب طبيعتها (مالية/حقيقية) برسم بياني (مخطط) بواسطة سهم ينطلق من منشأ التدفق نحو وجهة وصول التدفق، حيث أنه:

- في حالة التدفق الداخلي: كل عملية تقوم بها المؤسسة ما بين مصالحها المختلفة يتم ترجمتها إلى تدفق اقتصادي داخلي واحد، في اتجاه واحد، وعند التمثيل البياني له ينطلق السهم من منشأ التدفق (المصدر) بمصلحة معينة في المؤسسة في اتجاه واحد إلى نقطة وصول التدفق (الاستخدام) وهي مصلحة أخرى بالمؤسسة نفسها.
 - في حالة التدفق الخارجي: كل عملية تقوم بها المؤسسة مع طرف خارجي آخر، يتم ترجمتها إلى تدفقين اقتصاديين خارجيين متساويين في القيمة ومتعاكسين في الاتجاه، أحدهما يكون تدفقا حقيقيا والآخر تدفقا ماليا.
- وعند التمثيل البياني للتدفق الأول ينطلق السهم من منشأ التدفق (المصدر) بالمؤسسة إلى نقطة وصول التدفق (الاستخدام) لدى الطرف الخارجي الآخر المتعامل مع المؤسسة.

وعند التمثيل البياني للتدفق الثاني ينطلق السهم من منشأ التدفق (المصدر) لدى الطرف الخارجي المتعامل مع المؤسسة إلى نقطة وصول التدفق (الاستخدام) بالمؤسسة.

وعليه، نستنتج أن التدفق الأول يكون مصدر عند المؤسسة واستخدام عن الطرف الخارجي الآخر المتعامل معها، والعكس، يكون التدفق الثاني مصدر عند الطرف الخارجي المتعامل مع المؤسسة واستخدام عند المؤسسة.

4.1. تحليل التدفقات الاقتصادية

ويقصد به تحليل التدفقات الاقتصادية إلى مصدر واستخدام، كما يلي:

المصدر: وهو نقطة انطلاق التدفق الاقتصادي، بمعنى هو منشأ التدفق الاقتصادي على مستوى المؤسسة.
الاستخدام: وهو نقطة وصول التدفق الاقتصادي، بمعنى هو وجهة التدفق الاقتصادي على مستوى المؤسسة ذاتها.

5.1. وصف التدفقات الاقتصادية

ويقصد به بيان الخصائص التي يجب أن تحملها التدفقات الاقتصادية، وهي كالآتي:

الاتجاه: يتمثل في تحديد المصدر والاستخدام.
القيمة: تتمثل في القيمة النقدية للعنصر موضوع التدفق.
التاريخ: وهو التاريخ الذي حدث فيه التدفق.
الإثبات: وهو المستندات اللازمة لحدوث التدفقات (الحقيقية أو المالية).

2. الحساب والقيود المزدوج

1.2. تعريف الحساب

هو جدول يُستعمل لتسجيل ومتابعة حركة التدفقات الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، وينقسم هذا الجدول إلى قسمين هما:

الجانب الأيمن: ويسمى بالجانب المدين

الجانب الأيسر: ويسمى بالجانب الدائن

وعادة ما يرمز بالحرف (ح /) اختصاراً للدلالة على كلمة الحساب.

2.2. شكل الحساب

هناك عدة أشكال للحساب، من بينها ما يلي:

1.2.2. الشكل بالأعمدة المتقاربة

ويُصطلح عليه كذلك بالشكل ذو الأعمدة المتلاصقة، الشكل بالأعمدة المزدوجة، الشكل بالمبالغ، الشكل المغلق، ويكون شكله كالآتي:

رقم واسم الحساب			
المبالغ		البيان	التاريخ
الدائن	المدين		
			المجموع الجزئي
			الرصيد
			المجموع النهائي

2.2.2. الشكل بالأعمدة والأرصدة

ويصطلح عليه كذلك مسمى الشكل بالمبالغ والأرصدة، ويكون شكله كالآتي:

رقم واسم الحساب					
الأرصدة		المبالغ		البيان	التاريخ
الدائن	المدين	الدائن	المدين		
					المجموع الجزئي
					الرصيد
					المجموع النهائي

3.2.2. الشكل الكلاسيكي

ويصطلح عليه كذلك بالشكل ذو الأعمدة المتفرقة/المتباعدة، الشكل القانوني، الشكل العادي، الشكل المفتوح، ويكون شكله كالآتي:

رقم واسم الحساب				المدين	
الدائن	البيان	التاريخ	المبالغ	البيان	التاريخ

xxx	المجموع الدائن		xxx	المجموع المدين	

4.2.2. الشكل المختصر

ويصطلح عليه كذلك بالشكل البسيط، ويكون في شكل حرف (T) باللغة اللاتينية، وذلك على النحو الآتي:

الدائن	رقم واسم الحساب	المدين
مبلغ المصدر		مبلغ الاستخدام

3.2. قاعدة التسجيل في الحساب

يقوم مبدأ التسجيل في الحساب على تحليل التدفقات الاقتصادية إلى مصدر واستخدام (من منظور التدفقات)، حيث:

- ✓ التسجيل في الجانب المدين: يتم تسجيل قيمة التدفق في الجانب المدين (الأيمن) عندما يكون استخداما.
- ✓ التسجيل في الجانب الدائن: يتم تسجيل قيمة التدفق في الجانب الدائن (الأيسر) عندما يكون مصدرا.

4.2. قاعدة القيد المزدوج

كل عملية مالية تسجل على الأقل في حسابين وفي جانبيين مختلفين منهما، (أي عندما يتم تسجيل مبلغ في حساب ما في الجانب المدين مثلا، يتم في المقابل تسجيل نفس المبلغ في حساب آخر أو عدة حسابات في الجانب الدائن، أو العكس) بحيث نحصل في الأخير على المساواة الآتية:

$$\text{المبالغ المسجلة في الجانب المدين للحسابات} = \text{المبالغ المسجلة في الجانب الدائن للحسابات}$$

وهذا ما يسمى بالقيد المزدوج.

5.2. وصف الحساب

وهو تبيان المبالغ المسجلة في الجانب المدين والمبالغ المسجلة في الجانب الدائن من الحساب، بهدف استخراج الرصيد وتحديده.

6.2. ترصيد الحساب

يعني الرصيد المبلغ المتبقى في الحساب بعد إجراء الفرق بين مجموع الجانب الأكبر ومجموع الجانب الأصغر منه..

ولاستخراج الرصيد لأي حساب يمكن اعتماد الخطوات الآتية:

أ/ إيجاد المجموع الأولي لجانبي الحساب (مدین ودائن)؛

ب/ وضع مجموع الجانب الأكبر كمجموع نهائي للجانبين (مدین ودائن)؛

ج/ طرح مجموع الجانب الأصغر من مجموع الجانب الأكبر، والفرق هو الرصيد؛

د/ الرصيد يأخذ اسم الجانب الأكبر ويوضع في الجانب الأصغر لإحداث التوازن بين مجموع الجانبين، و يمكن التمييز هنا بين ثلاث حالات كما يلي:

- إذا كان مجموع الجانب المدین يساوي مجموع الجانب الدائن، فالرصيد معدوم (الحساب مرصود أو مغلق).
- إذا كان مجموع الجانب المدین أكبر من مجموع الجانب الدائن، فالرصيد مدین، ويسجل في الجانب الدائن.
- إذا كان مجموع الجانب المدین أقل من مجموع الجانب الدائن، فالرصيد دائن، ويسجل في الجانب المدین.

7.2. تحليل أرصدة الحسابات

لكل حساب طبيعة ثابتة له من حيث الرصيد، حيث هناك حسابات يكون رصيدها ذو طبيعة مدينة، وحسابات أخرى يكون رصيدها ذو طبيعة دائنة.

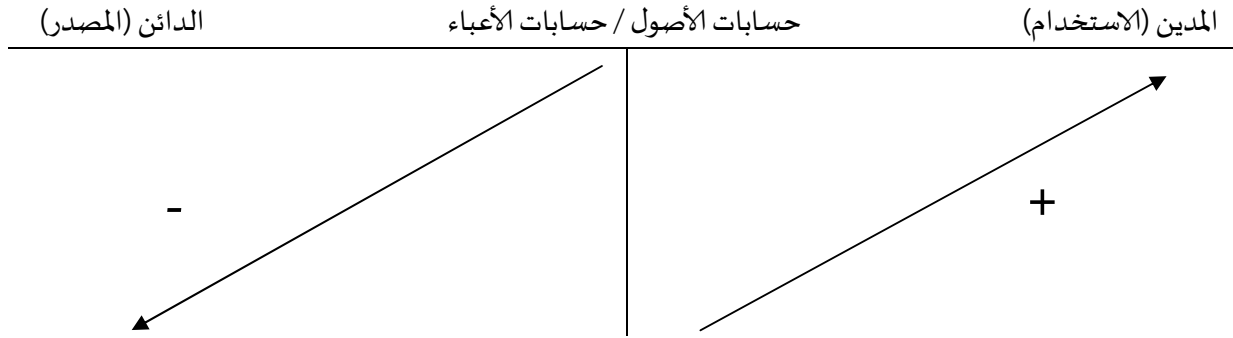
1.7.2. الحسابات ذات الأرصدة المدينة

ويمكن التمييز بين نوعين منها، كما يلي:

- حسابات تُعبر أرصدها عن ممتلكات المؤسسة التي تستعملها في نشاطها، سواء كانت في حوزتها مثل: (الأراضي، المباني، معدات النقل، الآلات الصناعية، البضائع، المواد الأولية، أموال مودعة في البنك أو في الحساب الجاري البريدي أو في الصندوق... الخ) أو في حوزة الغير مثل: (ديون العملاء... الخ).

- حسابات تُعبر أرصدها عن التكاليف والأعباء المستنفذة أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها، مثل: (المشتريات المستهلكة، أجور العمال، الضرائب والرسوم، مصاريف الصيانة، التأمين، الإشهار... الخ).

- وتكون هذه الحسابات في أصلها ذات طبيعة مدينة، أي استخداما، بمعنى أي حركة دخول أو زيادة في القيمة تسجل استخداما في الجانب المدین، وبالمقابل أي حركة خروج أو نقصان في القيمة تسجل مصدرا في الجانب الدائن.



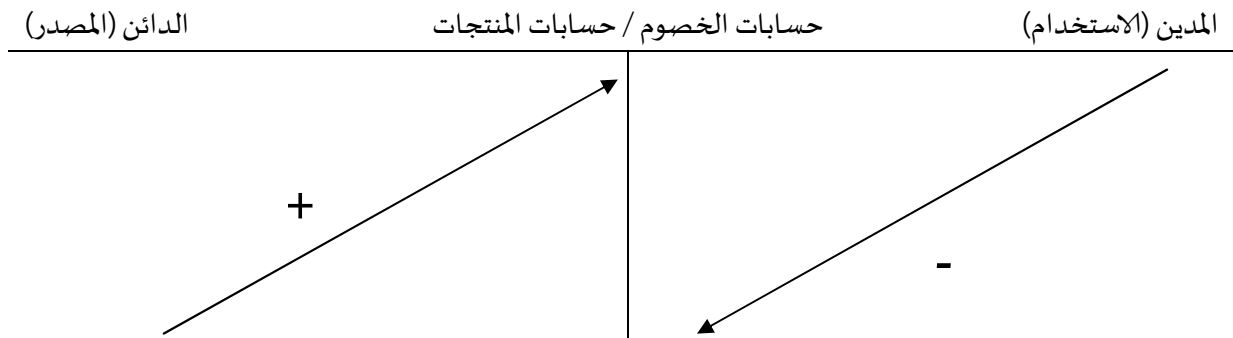
2.7.2. الحسابات ذات الأرصدة الدائنة

ويمكن التمييز بين نوعين منها، كما يلي:

- حسابات تُعبر أرصدها عن حقوق الغير على المؤسسة، سواء كانت هذه الحقوق للملاك أو لغيرهم من الدائنين. (أي هي التزامات مالية على عاتق المؤسسة، ويتطلب سدادها، سواء على المدى القريب أو البعيد) مثل: (رأس المال المساهم به، الاقتراضات على اختلاف أنواعها...الخ).

- حسابات تُعبر أرصدها عن المنتجات والإيرادات المحقق أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها، مثل: (المبيعات من البضاعة والمنتجات، المنتجات المالية...الخ).

- وتكون هذه الحسابات في أصلها ذات طبيعة دائنة، أي مصدرا، بمعنى أي حركة دخول أو زيادة في القيمة تسجل مصدرا في الجانب الدائن، وبالمقابل أي حركة خروج أو نقصان في القيمة تسجل استخداما في الجانب المدين.



3. الدورة المحاسبية

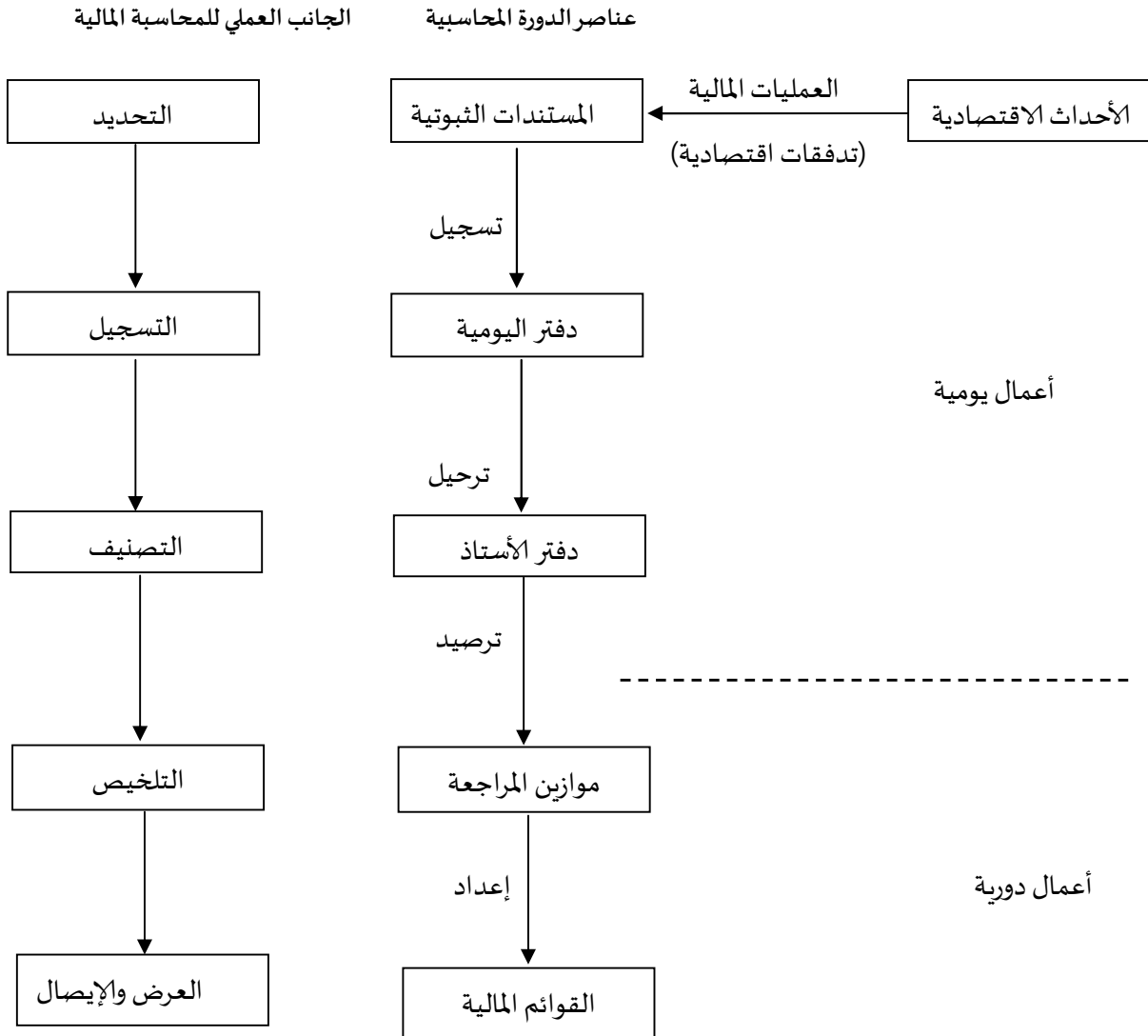
يجدر التنبيه أولا إلى أن الدورة المحاسبية مجرد فترة افتراضية، تستمد مبرراتها من فرض الدورية، الغرض منها تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة ومعرفة المركز المالي للمؤسسة بشكل دوري ومستمر، وذلك لعدم إمكانية الانتظار إلى غاية تصفيته بافتراض أنها مستمرة في العمل لفترة زمنية غير محددة كما يقتضيه فرض استمرارية النشاط. وقد سبق الإشارة بأن مدة الدورة المحاسبية تقدر بسنة مدنية (12 شهرا) تبدأ من 1/1/ن وتنتهي في 31/12/ن.

وعليه، يمكن النظر إلى الدورة المحاسبية بأنها:

➤ هي مختلف المراحل والخطوات التي يمر بها العمل المحاسبي منذ افتتاح السنة المالية إلى غاية إقفالها.

- هي مختلف الخطوات والمراحل التي تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها وتسجيلها وحتى استخلاص النتائج النهائية.
 - هي المسار الذي تمر به الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة والتي لها طبيعة مالية يمكن قياسها، منذ نشوئها إلى أن يتم إعداد القوائم المالية.
 - هي تعاقب للإجراءات المحاسبية المنجزة، والتي تبدأ مع بداية السنة المالية وتنتهي بنهايتها.
- وبمطابقة هذه المفاهيم مع تعريف المحاسبة المالية-السابق ذكره في الوحدة الدراسية الأولى- بأنها نظام للمعلومات يتم من خلاله تحديد الأحداث الاقتصادية، ومعالجتها وإيصال نتائجها إلى ذوي الشأن من المهتمين بنشاط المؤسسة. نجد أن عناصر الدورة المحاسبية ما هي إلا المقومات الأساسية التي يقوم عليها عمل ذلك النظام.
- وعليه، يمكن القول بأن عناصر الدورة المحاسبية ترتبط بمفهوم المحاسبة المالية وتتماشى مع جانبها العملي كما يوضحه الشكل الآتي:

شكل الدورة المحاسبية



4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر جانفي 2024 قامت المؤسسة الإنتاجية (أ) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/01/02 تم شراء مواد أولية بمبلغ 20000 دج، من المورد أحمد، والذي سددت له نقدا (فاتورة رقم 01، وصل نقدي رقم 01).

- بتاريخ 2024/01/05 تم إخراج من المخزن ما قيمته 5000 دج من المواد الأولية وتحويلها إلى ورشة الإنتاج (سند إخراج رقم 01).

- بتاريخ 2024/01/10 تم إنتاج ما قيمته 7000 دج من المنتجات التامة وتحويلها من ورشة الإنتاج إلى مخزن المؤسسة (سند إدخال رقم 01).

- بتاريخ 2024/01/15 تم بيع منتجات مصنعة بمبلغ 10000 دج إلى الزبون محمد، والذي سدد للمؤسسة بشيك بنكي (فاتورة رقم 01، شيك بنكي رقم 05).

المطلوب / تمثيل التدفقات حسب طبيعتها في شكل مخطط

المثال رقم 2: بتاريخ 2024/02/01 قامت المؤسسة التجارية (ب) بشراء شاحنة بمبلغ 1000000 دج، من المورد (المؤسسة ج)، والذي سددت له نقدا (فاتورة رقم 10، وصل نقدي رقم 05).

المطلوب / تمثيل التدفقات حسب طبيعتها في شكل مخطط

/ تحليل التدفقات إلى مصدر واستخداما موضحا ذلك بمخطط على مستوى المؤسسة (ب) و(ج).

المثال رقم 3: نفس معطيات المثال رقم 02، السابق الذكر أعلاه.

المطلوب / وصف التدفق الاقتصادي لدى المؤسسة التجارية (ب).

المثال رقم 4: خلال شهر مارس 2024 قامت المؤسسة التجارية (ب) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/03/01 تم شراء بضاعة بمبلغ 10000 دج، من المورد إسماعيل، والذي سددت له نقدا. (فاتورة رقم 01، وصل نقدي رقم 01).

- بتاريخ 2024/03/05 تم بيع بضاعة بمبلغ 12000 دج إلى الزبون علي، والذي سدد للمؤسسة النصف نقدا والنصف الباقي بشيك بنكي. (فاتورة رقم 01، وصل نقدي رقم 02، شيك بنكي رقم 05).

- بتاريخ 2024/03/10 تم تسديد أجور العمال بقيمة 90000 دج، الثلث بشيك بنكي، الثلث بالحساب الجاري البريدي، الثلث نقدا. (شيك بنكي رقم 07، شيك بريدي رقم 10، وصل نقدي رقم 03).

المطلوب / تمثيل التدفقات حسب طبيعتها في شكل مخطط.

/ تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام موضحا ذلك بمخطط.

/ تسجيل التدفقات الاقتصادية في الحسابات المعنية (الشكل المختصر).

المثال رقم 5: خلال شهر أبريل 2024 قامت المؤسسة التجارية (ج) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/04/01 تم تحويل مبلغ 20000 دج من البنك إلى الصندوق.

- بتاريخ 2024/04/02 تم تحويل مبلغ 10000 دج من الحساب الجاري البريدي إلى الصندوق.

- بتاريخ 2024/04/03 تم شراء أراضي (من المورد) بمبلغ 25000 دج نقدا.

- بتاريخ 2024/04/04 تم شراء بضاعة (من المورد) بمبلغ 5000 دج نقدا.

- بتاريخ 2024/04/05 تم بيع بضاعة (إلى الزبون) بقيمة 10000 دج نقدا.

المطلوب / تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام موضحا ذلك بمخطط.

/ تسجيل التدفقات الاقتصادية في الحسابات المعنية بشكل منفصل (الشكل المختصر).

/ إعداد حساب الصندوق فقط (الشكل الكلاسيكي والشكل المختصر)

المثال رقم 6: إليك وصف الحسابات الآتية:

مدین ح/ الموردین دائن		مدین ح/ الصندوق دائن		مدین ح/ البنك دائن	
70000	20000	20000	50000	10000	30000
5000	10000	25000	10000	8000	
	35000	7000		12000	

المطلوب / استخراج أرصدة الحسابات

المثال رقم 7: خلال شهر ماي 2024 قامت المؤسسة التجارية (د) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/05/01 تم شراء بضاعة بمبلغ 10000 دج نقدا.

- بتاريخ 2024/05/02 تم بيع بضاعة بمبلغ 50000 دج نقدا.

- بتاريخ 2024/05/03 تم تسديد أجور العمال بمبلغ 20000 دج نقدا.

- بتاريخ 2024/05/04 تم تسديد مصاريف الكهرباء بمبلغ 10000 دج نقدا.

المطلوب / بافتراض أن رصيد بداية المدة للبضاعة 60000 دج وللصندوق 20000 دج، سجل العمليات السابقة في الحسابات المعنية.

المثال رقم 8: خلال شهر ماي 2024 قامت المؤسسة التجارية (د) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/05/10 تم اقتراض مبلغ 50000 دج من أحد البنوك وإيداعه في الصندوق.

- بتاريخ 2024/05/20 تم تسديد قيمة القرض نقداً.

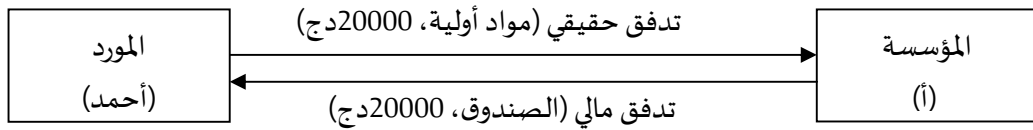
- بتاريخ 2024/05/03 تم قبض الإيجار السنوي على محل تجاري يؤجر لأحد عملاء المؤسسة بمبلغ 20000 دج نقداً

المطلوب / تسجيل العمليات السابقة في الحسابات المعنية.

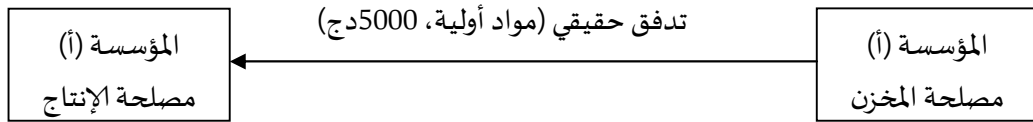
2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

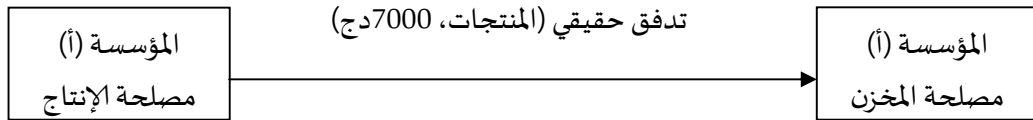
1/ العملية الأولى:



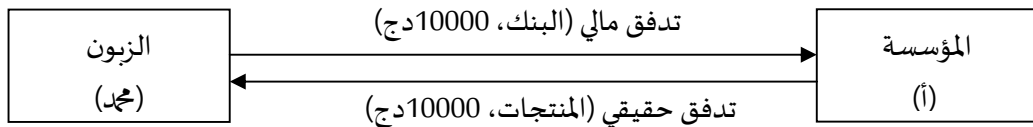
2/ العملية الثانية:



3/ العملية الثالثة:

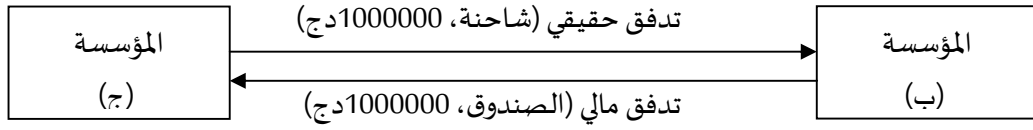


4/ العملية الرابعة:



حل المثال رقم 2:

1/ التمثيل:

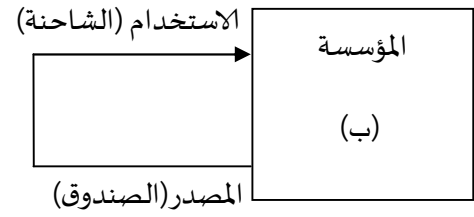
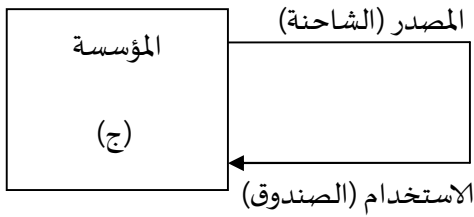


2/ التحليل:

✓ الطريقة الأولى:

على مستوى المؤسسة (ج)

على مستوى المؤسسة (ب)

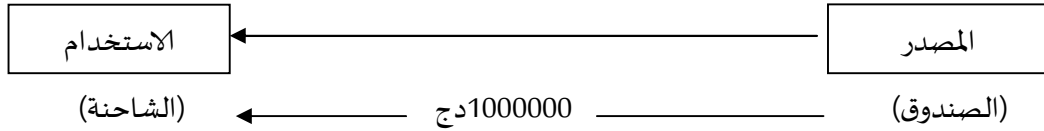


المصدر: بيع شاحنة بقيمة 1000000 دج
الاستخدام: دخول النقود إلى الصندوق بقيمة 1000000 دج

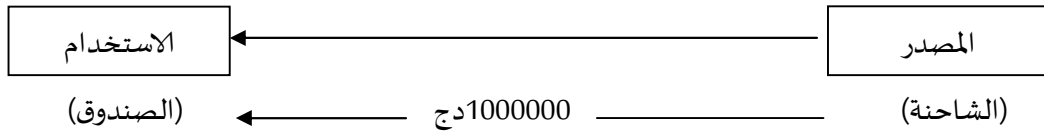
المصدر: خروج النقود من الصندوق بقيمة 1000000 دج
الاستخدام: شراء شاحنة بقيمة 1000000 دج.

✓ الطريقة الثانية:

على مستوى المؤسسة (ب)



على مستوى المؤسسة (ج)



حل المثال رقم 3:

وصف التدفق الاقتصادي لدى المؤسسة التجارية (ب)

الاتجاه: المصدر: الصندوق، الاستخدام: الشاحنة.

القيمة: 1000000 دج.

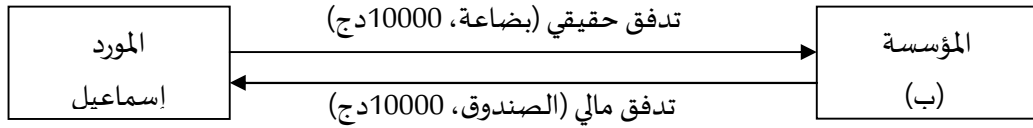
التاريخ: 2024/02/01.

الإثبات: فاتورة رقم 10، وصل نقدي رقم 05.

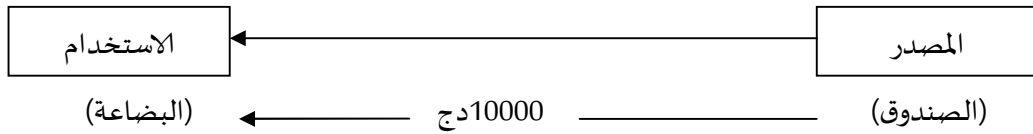
حل المثال رقم 4:

العملية الأولى:

❖ التمثيل:



❖ التحليل:

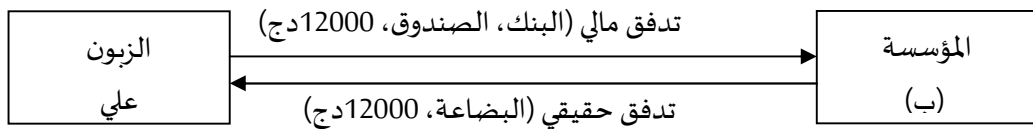


❖ التسجيل في الحسابات:

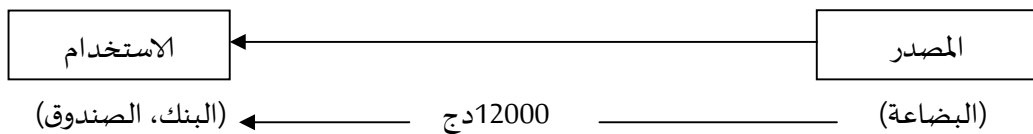


العملية الثانية:

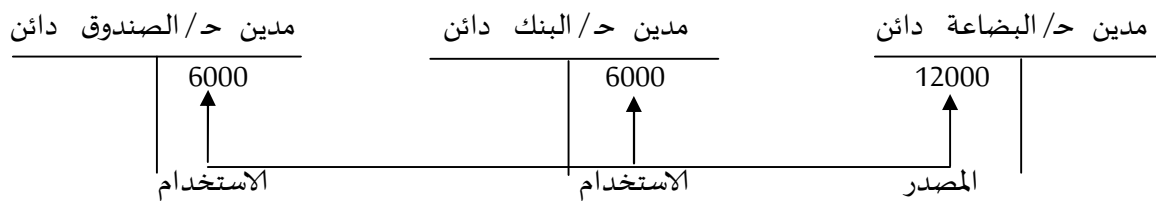
❖ التمثيل:



❖ التحليل:

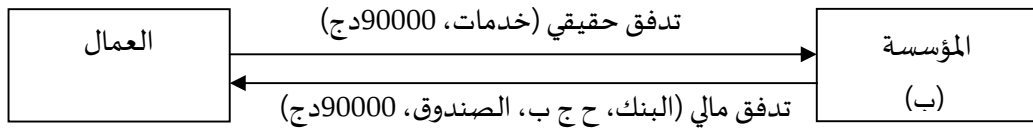


❖ التسجيل في الحسابات:

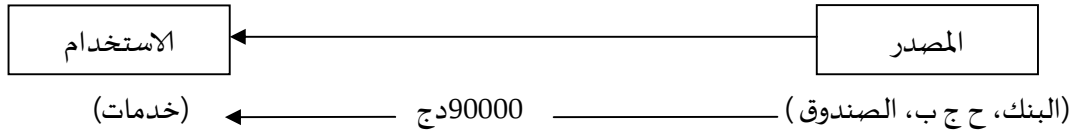


العملية الثالثة:

❖ التمثيل:



❖ التحليل:



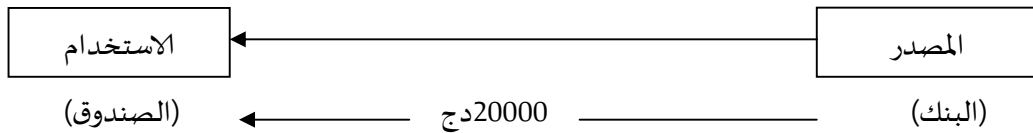
❖ التسجيل في الحسابات:

م ح/ أجور د	م ح/ الصندوق د	م ح ج ب د	م ح/ البنك د
90000	30000	30000	30000
↑ الاستخدام	↑ المصدر	↑ المصدر	↑ المصدر

حل المثال رقم 05:

العملية الأولى:

❖ التحليل:

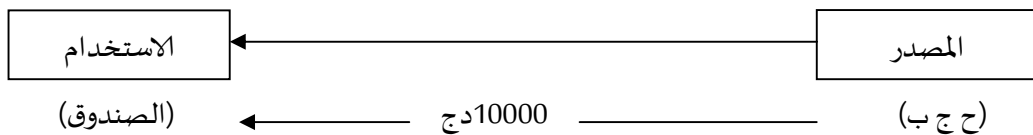


❖ التسجيل في الحسابات:

مدین ح/ الصندوق دائن	مدین ح/ البنك دائن
20000	20000
↑ الاستخدام	↑ المصدر

العملية الثانية:

❖ التحليل:

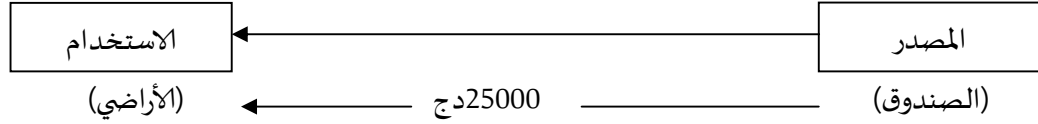


❖ التسجيل في الحسابات:



العملية الثالثة:

❖ التحليل:

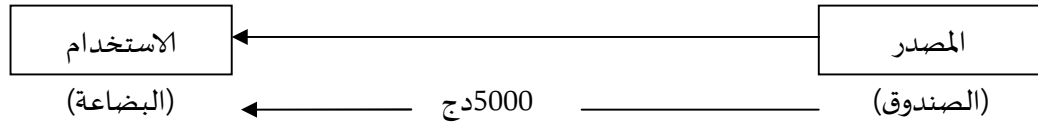


❖ التسجيل في الحسابات:



العملية الرابعة:

❖ التحليل:

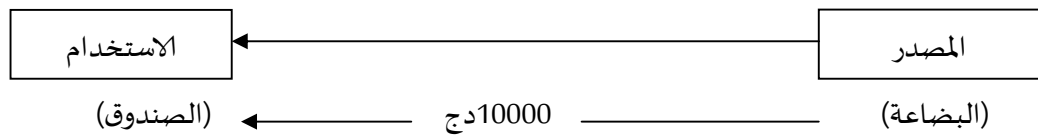


❖ التسجيل في الحسابات:



العملية الخامسة:

❖ التحليل:



❖ التسجيل في الحسابات:



❖ إعداد حساب الصندوق في الشكل الكلاسيكي:

الدائن			حـ 530 الصندوق			المدين		
المبالغ	البيان	التاريخ	المبالغ	البيان	التاريخ	المبالغ	البيان	التاريخ
25000	شراء أراضي	2024/04/03	20000	تحويل من البنك	2024/04/01			
5000	شراء بضاعة	2024/04/04	10000	تحويل من ح ج ب	2024/04/02			
			10000	بيع بضاعة	2024/04/05			
xxx	المجموع الدائن		Xxx	المجموع المدين				

❖ إعداد حساب الصندوق في الشكل المختصر:

الدائن	حـ 530 الصندوق	المدين
25000		20000
5000		10000
		10000

حل المثال رقم 06:

✓ ترصيد الحساب ذو الطبيعة المعدومة (في حالة الرصيد المعدوم)

- المجموع الأولي للجانب المدين للحساب = 30000 دج

- المجموع الأولي للجانب الدائن للحساب = 30000 دج

- الرصيد = 30000 دج - 30000 دج = 0 دج

مدين / حـ البنك	دائن
10000	30000
8000	
12000	
30000	30000

✓ ترصيد الحساب ذو الطبيعة المدينة (في حالة الرصيد المدين)

- المجموع الأولي للجانب المدين للحساب = 60000 دج

- المجموع الأولي للجانب الدائن للحساب = 52000 دج

- الرصيد = المجموع المدين - المجموع الدائن = 60000 دج - 52000 دج = 8000 دج

مدین ح/الصندوق دائن	
20000	50000
25000	10000
7000	
<hr/>	
52000	60000
8000 رصيد مدین	
<hr/>	
60000	60000

✓ ترصيد الحساب ذو الطبيعة الدائنة (في حالة الرصيد الدائن)

- المجموع الأولي للجانب المدین للحساب = 65000

- المجموع الأولي للجانب الدائن للحساب = 75000

- الرصيد = المجموع الدائن - المجموع المدین = 75000 دج - 65000 دج = 10000 دج

مدین ح/الموردون دائن	
70000	20000
5000	10000
	35000
<hr/>	
75000	65000
	10000 رصيد دائن
<hr/>	
75000	75000

حل المثال رقم 7:

✓ حساب الصندوق

مدین ح/الصندوق دائن	
10000	20000 رصيد أول المدة
20000	50000
	10000
<hr/>	
40000	70000
30000 رصيد مدین	
<hr/>	
70000	70000

✓ حساب البضاعة

مدين ح/ البضاعة دائن	
50000	60000
	رصيد أول المدة
	10000
50000	70000
رصيد مدين 20000	
70000	70000

✓ حساب أجور العمال

مدين ح/ أجور العمال دائن	
	20000
0	20000
رصيد مدين 20000	
20000	20000

✓ حساب المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

مدين ح/ مصاريف الكهرباء دائن	
	10000
0	10000
رصيد مدين 10000	
10000	10000

حل المثال رقم 8:

✓ حساب الصندوق

مدين ح/ الصندوق دائن	
50000	50000
	20000
50000	70000
رصيد مدين 20000	
70000	70000

✓ حساب الاقتراضات البنكية

مدين ح/ اقتراضات بنكية دائن	
50000	50000
50000	50000

✓ حساب منتجات الأنشطة الملحقة

مدين ح/ إيرادات الايجار دائن	
20000	
20000	0
	20000
20000	20000

رصيد دائن

الدرس الثالث

الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

الدفاتر المحاسبية

1. دفتر اليومية

1.1. تعريف دفتر اليومية

هو دفتر إجباري، تسجل فيه كافة العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة أثناء أدائها لنشاطها يوم بيوم، وفقا لتسلسلها الزمني وطبقا للأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ويخضع مسك دفتر اليومية للشروط الآتية:

- أن تكون صفحاته مرقمة ترقيما تسلسليا تصاعديا من الصفحة الأولى إلى الصفحة الأخيرة، ومؤشرا عليها من طرف رئيس المحكمة حيث يقع مقر المؤسسة؛
- أن يكون التسجيل به منظم حسب التاريخ التسلسلي لحدوث العمليات المالية، بدون ترك فراغ أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش؛
- أن تكون التسجيلات الخاطئة به محل تصحيح وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن يكون محل حفظ لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

2.1. شكل دفتر اليومية

إن شكل دفتر اليومية غير محدد بنص قانوني، بحيث يمكن أن يكون دفترا ذو أوراق مثبتة (سجل) أو دفترا ذو أوراق متحركة حسب مقتضيات العمل. ويظهر الشكل المتعارف عليه لصفحات دفتر اليومية كما يلي:

أرقام الحسابات		البيان	حركة الحسابات	
مدین (استخدام)	دائن (مصدر)		مدین (استخدام)	دائن (مصدر)
المجموع		المدین	الدائن	

3.1. قاعدة التسجيل في دفتر اليومية

تسجل كل عملية مالية في دفتر اليومية طبقا لصيغة معينة، تسمى القيد المحاسبي - الكتابة المحاسبية -

1.3.1. تعريف القيد المحاسبي

يعني القيد المحاسبي تسجيل العملية المالية المحللة على الأقل في حسابين متقابلين، أحدهما مدین والآخر دائن، بحيث المبلغ المسجل في الجانب المدین يكون مساويا للمبلغ المسجل في الجانب الدائن، وذلك وفق ما يقتضيه مبدأ القيد المزدوج.

2.3.1. محتوى وشكل القيد المحاسبي

يحتوي كل قيد محاسبي على المعلومات الآتية:

- تاريخ العملية؛
 - رقم (أو أرقام) الحسابات المدينة؛
 - رقم (أو أرقام) الحسابات الدائنة؛
 - اسم (أو أسماء) الحسابات المدينة؛
 - اسم (أو أسماء) الحسابات الدائنة؛
 - المبلغ (أو المبالغ) المسجلة في المدين؛
 - المبلغ (أو المبالغ) المسجلة في الدائن؛
 - شرح العملية (مرجع المستندات الثبوتية).
- وعليه يكون شكل القيد المحاسبي كما يلي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	
		اسم الحساب المدين	ر/ح المدين
		اسم الحساب الدائن	ر/ح الدائن
		(شرح العملية: مرجع المستندات الثبوتية)	

3.3.1. أنواع القيد المحاسبي

يوجد نوعان للقيد المحاسبي هما:

أ/ القيد البسيط: هو كل قيد محاسبي يتضمن حسابين فقط، أحدهما يكون مدينا والآخر يكون دائنا.

ب/ القيد المركب: هو كل قيد محاسبي يتضمن أكثر من حسابين في الجانب المدين أو الجانب الدائن أو في كلاهما.

4.1. مجموع صفحات اليومية

في نهاية كل صفحة يومية تُجمع المبالغ المدينة والدائنة والتي يجب أن تكون متساوية حسب قاعدة القيد المزدوج، حيث تكتب هذه المجاميع في نهاية الصفحة ثم تحول إلى بداية الصفحة الموالية مع الإشارة إلى ذلك.

أ/ في نهاية الصفحة:

Xxx	xxx	مجموع يُرحل	

(أسفل الصفحة)

ب/ في بداية الصفحة الموالية:

(أعلى الصفحة)

Xxx	xxx	مجموع مُرحل	

5.1. تصحيح الأخطاء المحاسبية في دفتر اليومية

كما سبق الإشارة إليه، يعتبر دفتر اليومية من الدفاتر المحاسبية الإلزامية قانوناً، حيث يُمسك بحسب التسلسل التاريخي للعمليات وبدون ترك أي بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحاته ويوقع عليها من طرف رئيس المحكمة.

وعلى هذا الأساس، وفي حالة اكتشاف أخطاء محاسبية في هذا الدفتر فإنه يُمنع تصحيحها بالشطب أو الحشو وما يُماثلها، كي لا يفقد أهميته القانونية، وإنما يجب أن تصحح بقيود محاسبية، إذ هناك عدة طرق لتصحيح الأخطاء المحاسبية، نختصرها فيما يلي:

1.5.1. طريقة القيد العكسي

بمقتضى هذه الطريقة يتم إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي، ثم يتم تسجيل القيد الصحيح انطلاقاً من شروط التسجيل في دفتر اليومية.

2.5.1. طريقة المتمم للصفر

إن استخدام طريقة القيد العكسي في تصحيح الأخطاء المحاسبية يؤدي إلى تضخيم المبالغ الإجمالية في ختام دفتر اليومية، دون إجراء أي عمليات مالية حقيقية، ولذلك اهتدى الفكر المحاسبي إلى طريقة أخرى تسمى طريقة المتمم للصفر.

وبمقتضى هذه الطريقة يتم إعادة تسجيل القيد الخاطئ كما هو من حيث المبدأ ماعدا المبالغ التي تتمم إلى الصفر بمبالغ معاكسة، أي إذا أُضيف مبلغ القيد الحالي إلى مبلغ القيد الخاطئ نحصل على مجموعهما مساوي للصفر (0)، ومنه يصبح القيد السابق بدون جدوى مالية، مما يتطلب تسجيل القيد الصحيح.

ويُمكن البحث عن متمم الصفر كما يلي:

الطريقة الأولى: العدد (38) له متمم للصفر العدد (-38) لأن $38 + (-38) = 0$ ، ويُعتبر العدد (-38) من الأعداد السالبة، غير أنه يمكن كتابته بشكل آخر: $38 - 62 = 100$ والذي يمكن كتابته كذلك كما يلي: 162⁻ والعلامة الصغيرة (-) الموجودة فوق الرقم (1) تدل على أن كل أرقام العدد 162 موجبة ما عدا الرقم 1 فيعتبر سالباً.

الطريقة الثانية: وبطريقة أخرى للبحث عن متمم الصفر لأي عدد، نطرح كل الأعداد من الجهة اليسرى من العدد 9 ما عدا العدد الأخير مخالف للصفر يطرح من العدد 10، ونسبq النتيجة الحاصلة بالرقم 1 من اليسار وفوقه إشارة ناقص (-) للدلالة على أنه سالب.

$$\begin{array}{r}
 9\ 10 \\
 - \\
 3\ 8 \\
 \hline
 162^{-} \\
 \text{إذن متمم العدد 38 هو } 162^{-} \text{ وهكذا إذا جمعنا العددين كان الناتج صفراً.} \\
 38 \\
 + \\
 162^{-} \\
 \hline
 000
 \end{array}$$

2. دفتر الأستاذ

1.2. تعريف دفتر الأستاذ

هو دفتر إجباري وفقاً للنظام المحاسبي المالي، تُرحل فيه الحسابات على إنفراد من دفتر اليومية، وهو يشتمل على كل الحسابات التي فتحت أثناء القيام بقيود العمليات المحاسبية من بداية السنة المالية إلى نهايتها.

وبمعنى آخر، دفتر الأستاذ هو عبارة عن سجل يضم جميع الحسابات المستخدمة من طرف المؤسسة في تسجيل عملياتها، أي الحساب هو جزء من دفتر الأستاذ، بينما دفتر الأستاذ هو السجل العام الذي يدمج جميع الحسابات الخاصة بالمؤسسة.

وعليه، فدفتر الأستاذ في جوهره هو أداة لإعادة تبويب وتلخيص العمليات المقيدة في دفتر اليومية على أساس الحسابات المتأثرة بها.

2.2. شكل دفتر الأستاذ

إن شكل دفتر الأستاذ غير محدد بنص قانوني، بحيث يمكن أن يكون دفترا ذو أوراق مثبتة (سجل)، أو ذو أوراق متحركة، أو في شكل بطاقات.

أما عن التمثيل البياني (الشكل) للحساب في دفتر الأستاذ، فإنه يأخذ أشكالا متعددة -سبق الإشارة إليها في الوحدة الدراسية الثانية-.

3.2. مسك دفتر الأستاذ

يبدأ العمل في دفتر الأستاذ بتخصيص صفحة واحدة على الأقل لكل حساب، ويُفتح كل حساب مرة واحدة فقط، حيث في بداية كل سنة مالية يُسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من كل حساب، وخلال السنة يتم ترحيل العمليات فور تسجيلها من دفتر اليومية إلى الحسابات المعنية في دفتر الأستاذ حسب تسلسلها الزمني، وفي نهاية كل فترة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة) يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة ثم إعداد القوائم المالية-سبق الإشارة إلى قاعدة التسجيل في الحساب بالوحدة الدراسية الثانية-.

3. دفتر 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 الجانب المدين من الحسابات تعادل تلك المسجلة في الجانب الدائن، ويتم التأكد من هذا التعادل في نهاية الفترة المحاسبية بإعداد جدول خاص يتضمن أسماء جميع الحسابات التي استعملت في التسجيل مع ذكر مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن والرصيد لكل حساب، ويسمى هذا الجدول بميزان المراجعة.

1.3. تعريف ميزان المراجعة

هو عبارة عن جدول يلخص وضعية كل الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ، مرتبة حسب التدرج الوارد في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي (من الصنف 1 إلى الصنف 7، منها المرصدة وغير المرصدة)، ويتم إعداده بصفة دورية (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة)، وهو الأساس الذي ينطلق منه إعداد القوائم المالية.

2.3. شكل ميزان المراجعة

هو عبارة عن جدول ذو 06 أعمدة، كما يوضحه النموذج الآتي:

الأرصدة		حركة الحسابات (المبالغ)		أسماء الحسابات	أرقام الحسابات
الدائن	المدين	الدائن	المدين		
					الصنف 1
					الصنف 2

					الصف 3
					الصف 4
					الصف 5
					الصف 6
					الصف 7
الدائن	المدين	الدائن	المدين	المجموع	

بحيث يظهر لكل حساب ما يلي:

- رقم الحساب
- اسم الحساب
- مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين من الحساب
- مجموع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن من الحساب
- رصيد الحساب (رصيد معدوم، رصيد مدين أو رصيد دائن)

3.3. دور ميزان المراجعة

1.3.3. المراقبة

يُمكن ميزان المراجعة المؤسسة من إجراء عمليات المراقبة الحسابية الآتية:

- ✓ كنتيجة لتطبيق مبدأ القيد المزدوج تنشأ المساواة الآتية:
مجموع المبالغ المدينة في ميزان المراجعة = مجموع المبالغ الدائنة في ميزان المراجعة
- ✓ كنتيجة للترحيل الصحيح للقيود المحاسبية من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ تنشأ المساواة الآتية:
مجموع المبالغ في ميزان المراجعة = مجموع المبالغ في دفتر اليومية
- ✓ كنتيجة للترحيل الصحيح لأرصدة الحسابات إلى ميزان المراجعة تنشأ المساواة الآتية:
مجموع الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة = مجموع الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة

إذن توازن ميزان المراجعة يعتبر دليلاً مبدئياً على صحة إجراءات التسجيل والترحيل والترصيد، أما عدم توازنه فيعتبر مؤشراً مبكراً على وجود أخطاء محاسبية ينبغي اكتشافها وتصحيحها قبل إعداد القوائم المالية

كما تجدر الإشارة إلى أن توازن ميزان المراجعة لا يعني دليلاً مطلقاً على صحة تسجيل العمليات المالية، فقد تحدث أخطاء محاسبية سواء في عمليات التسجيل أو الترحيل ورغم ذلك لا يظهرها ميزان المراجعة بسبب أن هناك

أخطاء لا ينعكس أثرها على عملية توازن ميزان المراجعة. ومنه يعتبر ميزان المراجعة مجرد برهان عن توازن الحسابات بدفتر الأستاذ.

2.3.3. تقدير الوضعية المالية للمؤسسة

يعتبر ميزان المراجعة أداة لتقدير الوضعية المالية للمؤسسة بحيث يبين في تاريخ معين:

- ✓ وضعية الذمة المالية للمؤسسة: الأصناف من 1 إلى 5، وهي حسابات الميزانية، ويظهر ذلك في أعلى ميزان المراجعة.
- ✓ وضعية نشاط المؤسسة (النتيجة): الأصناف 6 و 7، وهي حسابات التسيير، ويظهر ذلك في أسفل ميزان المراجعة. والشكل الآتي يوضح ذلك:

الأصول: الأصناف 2، 3، 4 المدينة، 5 المدينة	الخصوم: الأصناف 1، 4 الدائنة، 5 الدائنة
النتيجة	النتيجة
النتيجة	المنتجات: الصنف 7
الأعباء: الصنف 6	

يلاحظ أن الفرق ما بين أرصدة حسابات الميزانية يساوي الفرق ما بين أرصدة حسابات التسيير، وهذا الفرق يمثل نتيجة الدورة في نهاية كل سنة مالية، والتي يُعبر عنها بالعلاقة الآتية:

$$\text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم} = \text{مجموع المنتجات} - \text{مجموع الأعباء}$$

4.3. أنواع ميزان المراجعة

1.4.3. ميزان المراجعة قبل الجرد

ويتم إعداده قبل إجراء التسويات المحاسبية المتمثلة في أعمال نهاية السنة المالية، بمعنى آخر يتم إعداده وفق ما هو مسجل في دفتر اليومية من 01/01/ن إلى 31/12/ن من أعمال المحاسبة الدورية، دون إجراء عمليات الجرد.

2.4.3. ميزان المراجعة بعد الجرد

ويتم إعداده بعد إجراء التسويات المحاسبية المتمثلة في أعمال نهاية السنة المالية، لأن خطوات ومراحل التنظيم المحاسبي لا تنتهي عند أعمال المحاسبة الدورية، بل تتعدى إلى أعمال نهاية السنة التي تعتبر مكتملة لها، وعلى هذا الأساس وعند إقفال السنة المالية يجب على المؤسسة إعداد ميزاني مراجعة آخرين هما كما يلي:

أ/ ميزان المراجعة بعد الجرد وقبل إقفال الحسابات

ويتم ذلك بعد تسجيل مختلف قيود التسوية المرتبطة بعمليات الجرد وتصحيح الأخطاء المحاسبية، ويتضمن من حيث المحتوى حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

ب/ ميزان المراجعة بعد الجرد وبعد إقفال الحسابات

ويتم ذلك بعد ترصيد كل حسابات التسيير وتحديد نتيجة السنة المالية، ويتضمن من حيث المحتوى حسابات الميزانية بما فيها حساب النتيجة، ويعتبر هذا البيان الأخير وسيلة للتأكد من أن الحسابات بدفتر الأستاذ مازالت متوازنة بعد الإقفال.

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر أكتوبر 2024 قامت المؤسسة الإنتاجية (أ) بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2024/10/01 تم شراء أراضي بمبلغ 10000 دج، وتم تسديد هذا المبلغ عن طريق البنك، فاتورة رقم 01، شيك بنكي رقم 05.

- بتاريخ 2024/10/02 تم شراء مباني بمبلغ 20000 دج، وتم تسديد هذا المبلغ مناصفة بين البنك والصندوق، فاتورة رقم 02، شيك رقم 06، وصل نقدي رقم 10.

- بتاريخ 2024/10/03 تم شراء سيارة نفعية بمبلغ 90000 دج، وتم تسديد ثلث هذا المبلغ نقدا، والثلث بالبنك، والثلث الباقي بالحساب الجاري البريدي، فاتورة رقم 15، وصل نقدي رقم 11، شيك بنكي رقم 07، شيك بريدي رقم 01.

- بتاريخ 2024/10/04 تم تحويل مبلغ 50000 دج من الحساب الجاري البريدي، وإيداعه مناصفة بين البنك والصندوق.

- بتاريخ 2024/10/05 تم تحصيل مبلغ 30000 دج من الزبون، وإيداعه بالتساوي في حسابات البنك والحساب الجاري البريدي والصندوق.

المطلوب / تمثيل التدفقات حسب طبيعتها في شكل مخطط
/ تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام موضحا ذلك بمخطط
/ تسجيل التدفقات في الحسابات المعنية
/ تسجيل التدفقات في دفتر اليومية

المثال رقم 2: (أخطاء التوازن)

بتاريخ 2024/02/02 قامت إحدى المؤسسات بشراء معدات صناعية بقيمة 5200 دج عن طريق الصندوق. وقام المحاسب لديها بتسجيل القيد الآتي:

		2024/02/02		
	2500	المعدات والأدوات الصناعية		215
2500		الصندوق	53	
		(حيازة معدات صناعية)		

بتاريخ 2024/12/31 ومن خلال عمليات الجرد، تبين للمحاسب أن التسجيل السابق خاطئ. المطلوب / تصحيح العملية في دفتر اليومية وفق طريقة القيد العكسي.

المثال رقم 3: (أخطاء التعيين)

بتاريخ 2024/02/04 قامت إحدى المؤسسات بشراء معدات نقل بقيمة 10000 دج عن طريق الصندوق، وعلى إثر ذلك سجل المحاسب لديها القيد الآتي :

		2024/02/04		
	10000	معدات صناعية		215
10000		الصندوق (حيازة معدات نقل)	53	

بتاريخ 2024/12/31 ومن خلال عمليات الجرد، تبين للمحاسب أن التسجيل السابق خاطئ. المطلوب / تصحيح العملية في دفتر اليومية وفق طريقة القيد العكسي.

المثال رقم 4: ما هو متمم الصفر للأعداد الآتية: 7، 38، 120، 3450، 74000.

المثال رقم 5: نفس معطيات المثال رقم 2 السابق الذكر.

المطلوب / تصحيح العملية في دفتر اليومية وفق طريقة المتمم للصفر.

المثال رقم 6: نفس معطيات المثال رقم 3 السابق الذكر.

المطلوب / تصحيح العملية في دفتر اليومية وفق طريقة المتمم للصفر.

المثال رقم 7: بتاريخ 2023/01/01 تأسست إحدى المؤسسات التجارية برأس مال صادر قدره 200000 دج، موزع كالتالي: الأراضي 50000 دج، المباني 50000 دج، البضاعة 40000 دج، الزبائن 20000 دج، البنك 30000 دج، الحساب الجاري البريدي 10000 دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2023/02/01 تم الحصول على قرض بنكي بقيمة 100000 دج، وإيداعه في الحساب البنكي للمؤسسة.
- بتاريخ 2023/03/01 تم شراء سيارة سياحية بمبلغ 20000 دج على الحساب.
- بتاريخ 2023/04/01 تم تحصيل ما قيمته 10000 دج من الزبائن نقدا.
- بتاريخ 2023/05/01 تم تحويل مبلغ 20000 دج من البنك إلى الصندوق.
- بتاريخ 2023/06/01 تم تسديد مصاريف الكهرباء بقيمة 2000 دج بواسطة الحساب الجاري البريدي.
- بتاريخ 2023/07/01 تم دفع مصاريف الصيانة بقيمة 5000 دج نقدا.
- بتاريخ 2023/08/01 تم تسديد مصاريف التأمين على السيارة بقيمة 3000 دج نقدا.
- بتاريخ 2023/09/01 تم تسديد أجور العمال بقيمة 10000 دج نقدا.
- بتاريخ 2023/10/01 تم قبض الإيجار الشهري عن محل تجاري يؤجر لأحد عملاء المؤسسة بمبلغ 18000 دج بشيك بنكي.

- بتاريخ 2023/11/01 تم استلام إشعار من البنك مفاده إيداع فوائد بنكية في الحساب البنكي للمؤسسة بمبلغ 7000 دج.

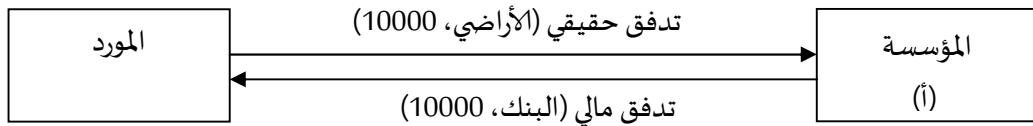
- المطلوب / إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2023/01/01.
 / التسجيل في دفتر اليومية لسنة 2023.
 / التسجيل في دفتر الأستاذ لسنة 2023.
 / إعداد ميزان المراجعة بتاريخ 2023/12/31.
 / إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31.

2.4. الحلول النموذجية

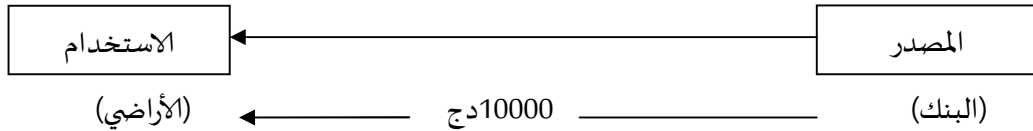
حل المثال رقم 1:

العملية الأولى:

1/ التمثيل:



2/ التحليل:



3/ التسجيل في الحسابات:

ح/ الأراضي	ح/ البنك
10000	10000

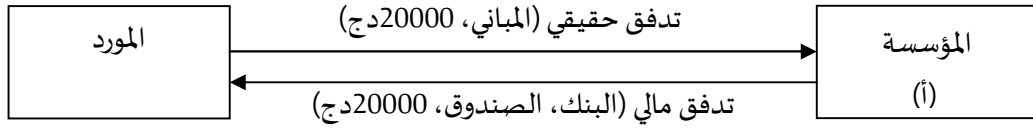
4/ التسجيل في دفتر اليومية:

		2024/10/01		
10000	10000	الأراضي	512	211
		البنك		
		(شراء أراضي، فاتورة رقم 1، شيك رقم 5)		

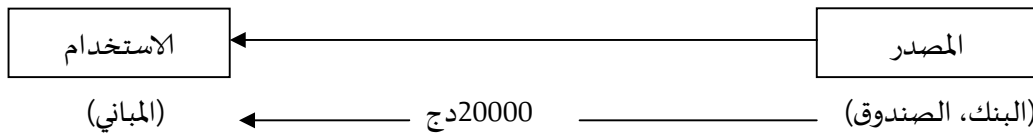
ملاحظة: في الدورة المحاسبية يتم التسجيل في دفتر اليومية ثم تحويل المبالغ إلى حساباتها في دفتر الأستاذ.

العملية الثانية:

1/ التمثيل:



2/ التحليل:



3/ التسجيل في الحسابات:

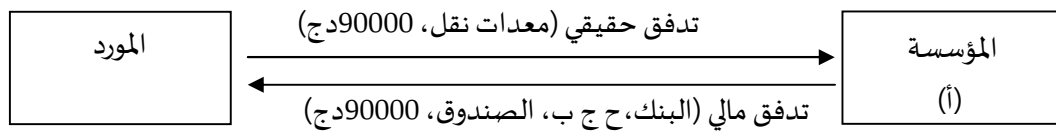
ح/ المباني	ح/ الصندوق	ح/ البنك
20000	10000	10000

4/ التسجيل في دفتر اليومية:

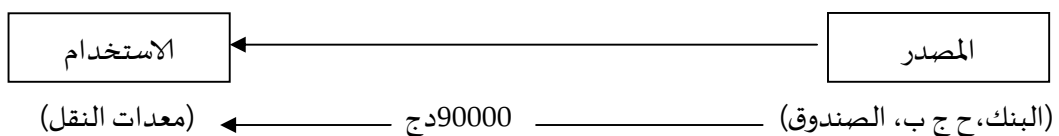
		2024/10/02			
	20000	المباني	213		
10000		البنك	512		
10000		الصندوق	530		
		(شراء مباني، فاتورة رقم 2، شيك رقم 6، وصل نقدي رقم 10)			

العملية الثالثة:

1/ التمثيل:



2/ التحليل:



3/ التسجيل في الحسابات

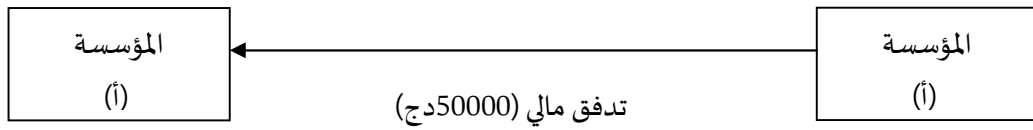
ح/ معدات النقل	ح/ الصندوق	ح/ ح ج ب	ح/ البنك
90000	30000	30000	30000

4/ التسجيل في دفتر اليومية

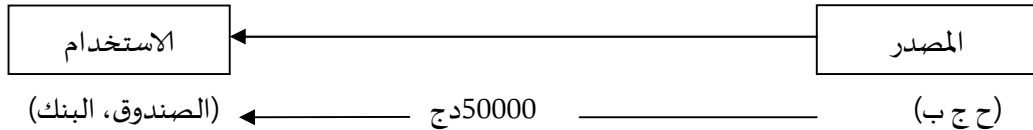
		2024/10/03		
	90000	معدات النقل		2182
30000		البنك	512	
30000		ح ج ب	517	
30000		الصندوق (شراء معدات نقل)	530	

العملية الرابعة:

1/ التمثيل:



2/ التحليل:



3/ التسجيل في الحسابات:

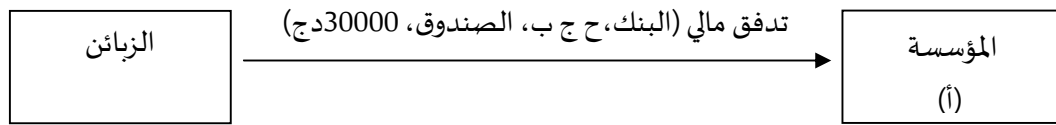
ح/ الصندوق	ح/ البنك	ح/ ح ج ب
25000	25000	50000

4/ التسجيل في دفتر اليومية

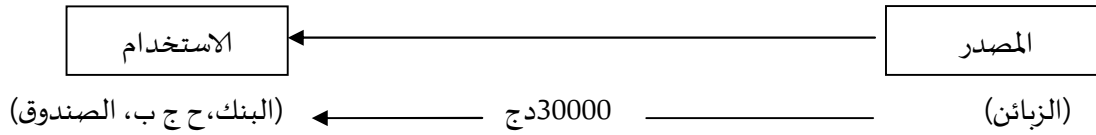
	25000	2024/10/04		512
		البنك		
50000	25000	البنك	ح ج ب	517
		الصندوق	(تحويل من ح ج ب إلى البنك والصندوق)	530

العملية الخامسة:

1/ التمثيل:



2/ التحليل:



3/ التسجيل في الحسابات:

ح/ الصندوق	ح/ ح ج ب	ح/ البنك	ح/ الزبائن
10000	10000	10000	30000

4/ التسجيل في دفتر اليومية:

	10000	2024/10/05		512
		البنك		
30000	10000	البنك	ح ج ب	517
	10000	الصندوق	الزبائن	530
			(تحصيل من الزبائن)	411

حل المثال رقم 2:

2500	2500	2024/12/31		215	53
		الصندوق	المعدات والأدوات الصناعية (إلغاء القيد الخاطئ)		
5200	5200	2024/12/31		53	215
		الصندوق	المعدات والأدوات الصناعية (تسجيل القيد الصحيح)		

حل المثال رقم 3:

10000	10000	2024/12/31		215	53
		الصندوق	معدات صناعية (إلغاء القيد الخاطئ)		
10000	10000	2024/12/31		53	2182
		الصندوق	معدات النقل (تسجيل القيد الصحيح)		

حل المثال رقم 4:

العدد آحاد	العدد عشرات	العدد مئات	العدد آلاف	العدد عشرات الآلاف
7	38	120	3450	74000
7-	38-	120-	3450-	74000-
(10-3)=7-	(100-62)=38-	(1000-880)=120-	(10000-6550)=3450-	(100000-26000)=74000-
~13	~162	~1880	~16550	~126000
10	9 10	9 10 0	9 9 10 0	9 10 0 0 0
-	-	-	-	-
7	3 8	1 2 0	3 4 5 0	7 4 0 0 0
~13	~1 6 2	~1 8 8 0	~1 6 5 5 0	~1 2 6 0 0 0

حل المثال رقم 5:

17500	17500	2024/12/31		530	215
		المعدات والأدوات الصناعية الصندوق (إلغاء القيد الخاطئ)			
5200	5200	2024/12/31		530	215
		المعدات والأدوات الصناعية الصندوق (تسجيل القيد الصحيح)			

حل المثال رقم 6:

190000	190000	2024/12/31		530	215
		معدات صناعية الصندوق (إلغاء القيد الخاطئ)			
10000	10000	2024/12/31		530	2182
		معدات النقل الصندوق (تسجيل القيد الصحيح)			

حل المثال رقم 7:

1/ إعداد الميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2023/01/01

الخصوم			الأصول			
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	
200000	الأموال الخاصة	101	50000	الأصول غير الجارية	211	
	رأس المال الصادر		50000	الأراضي		
	الخصوم غير الجارية		40000	المباني	213	
	/		20000	الأصول الجارية	30	
	الخصوم الجارية		30000	البضاعة		
	/		10000	الزبائن		411
				البنك		512
			ح ج ب	517		
200000	مجموع الخصوم		200000	مجموع الأصول		

2/ التسجيل في دفتر اليومية:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2023/01/01		
	50000	الأراضي		211
	50000	المباني		213
	40000	البضاعة		30
	20000	الزبائن		411
	30000	البنك		512
	10000	الحساب الجاري البريدي		517
200000		رأس المال الصادر (إثبات الميزانية الافتتاحية)	101	
		..... 2023/02/01		
	100000	البنوك-الحسابات الجارية		512
100000		اقتراضات بنكية (الحصول على قرض بنكي)	164	
		..... 2023/03/01		
	20000	معدات النقل		2182
20000		موردو التثبيات (شراء سيارة سياحية)	404	
		..... 2023/04/01		
	10000	الصندوق		530
10000		الزبائن (تحصيل من الزبائن)	411	
		..... 2023/05/01		
	20000	الصندوق		530
20000		البنوك-الحسابات الجارية (تحويل من البنك إلى الصندوق)	512	
		..... 2023/06/01		
	2000	مشتريات مستهلكة غير مخزنة		607
2000		الحساب الجاري البريدي (تسديد فاتورة الكهرباء)	517	
		..... 2023/07/01		
	5000	الصيانة والتصلیحات		615
5000		الصندوق (دفع مصاريف الصيانة)	530	

3000	3000	2023/08/01	أقساط التأمين	530	616
			الصندوق		
			(دفع أعباء التأمين)		
10000	10000	2023/09/01	أجور المستخدمين	530	631
			الصندوق		
			(دفع أجور العمال)		
18000	7000	2023/10/01	البنك	708	512
			منتجات الأنشطة الملحقة		
			(قبض الإيجار الشهري)		
7000		2023/11/01	البنك	768	512
			المنتجات المالية الأخرى		
			(قبض فوائد بنكية)		

3/ إعداد دفتر الأستاذ: (التسجيل في الحسابات)

ح/ رأس المال الصادر	ح/ م النقل	ح/ المباني	ح/ الاراضي
200000	20000	50000	50000
ح/ اقتراضات بنكية	ح/ الصندوق	ح/ ح ج ب	ح/ البنك
100000	5000 | 10000	2000 | 10000	20000 | 30000
	3000 | 20000		100000
	10000		18000
			7000
ح/ موردو التثبيتات	ح/ م م غير م	ح/ الزبائن	ح/ البضاعة
20000	2000	10000 | 20000	40000
ح/ م أ الملحقة	ح/ أ المستخدمين	ح/ أ التأمين	ح/ الصيانة والتصليلات
18000	10000	3000	5000

ح/ م م الأخرى

7000

4/ إعداد ميزان المراجعة:

ميزان المراجعة بتاريخ 2023/12/31

الأرصدة		حركة الحسابات (المبالغ)		أسماء الحسابات	أرقام الحسابات
الدائن	المدين	الدائن	المدين		
200000	-	200000	-	رأس المال الصادر	101
100000	-	100000	-	اقتراضات بنكية	164
-	50000	-	50000	الأراضي	211
-	50000	-	50000	المباني	213
-	20000	-	20000	معدات النقل	2182
-	40000	-	40000	البضاعة	30
20000	-	20000	-	موردو التثبيتات	404
-	10000	10000	20000	الزيائن	411
-	135000	20000	155000	البنك	512
-	8000	2000	10000	ح ج ب	517
-	12000	18000	30000	الصندوق	530
-	2000	-	2000	مشتريات مستهلكة غ م	607
-	5000	-	5000	الصيانة والتصليلات	615
-	3000	-	3000	أقساط التأمين	616
-	10000	-	10000	أجور المستخدمين	631
18000	-	18000	-	منتجات الأنشطة الملحقة	708
7000	-	7000	-	المنتجات المالية الأخرى	768
345000	345000	395000	395000	المجموع	

5/ إعداد الميزانية الختامية:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
200000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	رأس المال الصادر	101	50000	الأراضي	211
+5000	النتيجة (ربح)	120	50000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		20000	معدات النقل	2182

100000	اقتراضات بنكية	164		الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		40000	البضاعة	30
20000	موردو التثبيات	404	10000	الزبائن	411
			135000	البنك	512
			8000	ح ج ب	517
			12000	الصندوق	530
325000	مجموع الخصوم		325000	مجموع الأصول	

الكشوف (القوائم) المالية

5. قائمة الميزانية

1.5. تعريف الميزانية

هي صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين.
هي وثيقة محاسبية تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تظهر المصادر التي أتت منها أموال المؤسسة (الموارد) من جهة، ومن جهة أخرى الأوجه التي استخدمت فيها هذه الأموال (الاستخدامات)، وهذا في تاريخ معين.

وهي تمثل على شكل جدول ينقسم إلى جانبين:

- الجانب الأيسر: ويصطلح عليه بالخصوم، ويبين "المصادر".
- الجانب الأيمن: ويصطلح عليه بالأصول، ويبين "الاستخدامات".

2.5. عناصر الميزانية

تتضمن الميزانية مجموعة العناصر الآتي ذكرها فيما يلي:

1.2.5. الأصول

وتسمى أيضا بالاستخدامات، أي الأوجه التي استخدمت فيها المؤسسة الأموال المحصلة من الملاك (كرأس المال) أو من الغير (كالقروض بمختلف أنواعها)، وتُعبّر الاستخدامات هنا عن ممتلكات المؤسسة.

الأصول هي موارد تحت رقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، ويرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية (بمعنى هي ممتلكات المؤسسة التي تستعملها في نشاطها، سواء كانت في حوزتها أو في حوزة الغير).

وتتضمن الأصول بندين أساسيين هما كالآتي:

أ- الأصول غير الجارية

هي الأموال المخصصة للاستعمال بصورة مستمرة ودائمة لحاجات نشاطات المؤسسة، والتي تم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو تلك الغير موجهة لأن يتم بيعها خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال. (بمعنى وجودها في المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما يرتبط بموضوع نشاط المؤسسة لأكثر من فترة مالية واحدة).

وعلى الرغم من أن المؤسسة يمكن أن تباع هذه الأصول في أي وقت إلا أن المعيار في تصنيفها ضمن مجموعة الأصول غير الجارية، هو أن المؤسسة وقت شرائها لهذه الأصول لم تكن تهدف إلى إعادة بيعها وتحقيق الأرباح.

وتسمى أيضا بالأصول الثابتة أو التثبيات، وتنقسم بدورها إلى:

- ✓ التثبيات المعنوية: وهي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس، ومن أمثلتها: شهرة المحل، براءة الاختراع، حقوق الامتياز، العلامات التجارية...الخ.
- ✓ التثبيات العينية: وهي الأصول التي لها وجود مادي ملموس، ومن أمثلتها: الأراضي، المباني، المعدات والأدوات...الخ.
- ✓ التثبيات المالية: وهي الأصول التي لها صبغة مالية ثابتة تفوق إثني عشر شهرا، ومن أمثلتها: الأسهم وسندات المساهمة...الخ.

ب- الأصول الجارية

هي الأصول التي ترتقب المؤسسة إمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي، والتي تم حيازتها أساسا لغايات التوظيف على المدى القصير، أو هي السيولات وشبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

وتسمى أيضا بالأصول المتداولة، وتنقسم بدورها إلى:

- ✓ المخزونات: وهي إجمالي العناصر التي يتوقع أن تتحقق أو يحتفظ بها للاستخدام أو البيع ضمن فترة النشاط العادي للمؤسسة، ومن أمثلتها: البضائع، المواد الأولية، التموينات الأخرى، المنتجات...الخ.
- ✓ الحقوق: وهي المبالغ المالية التي في حوزة الغير، اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية معهم، والتي يجب عليها تحصيلها، ومن أمثلتها: ديون الزبائن...الخ.
- ✓ الموجودات: وهي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة لغرض إعادة بيعها على المدى القريب (ومن أمثلتها: القيم المنقولة للتوظيف)، أو هي السيولات أو شبه سيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود (ومن أمثلتها: الصندوق، البنك، الحساب الجاري البريدي...الخ).

2.2.5. الخصوم

وتسمى أيضا بالمصادر، أي المصادر التي أتت منها أموال المؤسسة من أجل التمويل، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركات والأرباح غير الموزعة والاحتياطات، وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

الخصوم هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، ويترتب على انقضائها أو تسويتها بالنسبة للمؤسسة خروج موارد تمثل منافع اقتصادية. (بمعنى هي حقوق الغير على المؤسسة سواء كانت هذه الحقوق للملاك أو لغيرهم من الدائنين).

وتتضمن الخصوم البنود الثلاث الآتي ذكرها فيما يلي:

أ- الأموال الخاصة

هي الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة اتجاه ذوي حقوق الملكية، وهي غير مرتبطة بتاريخ استحقاق معين، لذلك تعتبر كموارد مالية دائمة بالنسبة للمؤسسة، ومن أمثلتها:

- الأموال التي وضعها الملاك أو المساهمين تحت تصرف المؤسسة لدى تكوينها أو بعد ذلك.

- الأرباح الناشئة عن نشاط المؤسسة (الاحتياطات والنتيجة).

ب- الخصوم غير الجارية

هي الالتزامات التي يجب على المؤسسة سدادها أو تسويتها بعد فترة تزيد عن السنة المالية (بمعنى الديون طويلة الأجل)، ومن أمثلتها: الإقتراضات البنكية والديون المماثلة... الخ.

ت- الخصوم الجارية

هي الالتزامات التي تنتظر المؤسسة انقضائها في إطار دائرة الاستغلال العادي، أو التي يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية (بمعنى الديون قصيرة الأجل)، ومن أمثلتها: ديون الموردين... الخ.

3.5. ترتيب عناصر الميزانية

✓ ترتب الأصول حسب درجة سيولتها، أي حسب المدة التي يستغرقها كل أصل للوصول إلى سيولة في النشاط العادي للمؤسسة، وبمعنى آخر حسب سهولة تحويلها إلى نقد. ويبدأ هذا الترتيب بالأصول الأقل سيولة والتدرج نحو الأكثر سيولة انتهاء بالنقدية، وهو ترتيب مناسب للمؤسسات التجارية والصناعية حيث تكون فيها الأصول الثابتة ذات أهمية نسبية أكبر من السيولة.

✓ ترتب الخصوم حسب درجة استحقاقها، أي حسب المدة الزمنية التي يستغرقها كل التزام للوفاء به، وبمعنى آخر حسب مدة تحويله إلى نقود خارجة من المؤسسة، ويبدأ هذا الترتيب بالخصوم الأقل استحقاقاً والتدرج نحو الأكثر استحقاقاً.

4.5. شكل الميزانية

يمكن إعداد الميزانية حسب شكلها القانوني كما يلي:

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	الخصوم غير الجارية			الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية				
	مجموع الخصوم			مجموع الأصول	

5.5. توازن الميزانية

نظرا لأن كل مصدر مالي يقابله استخدام أو مجموعة من الاستخدامات مساوية له في المبلغ، نستنتج المساواة

الآتية:

$$\text{الاستخدامات} = \text{المصادر}$$

ووفق تسميات النظام المحاسبي المالي، فهي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

ويمكن إعادة صياغة هذه المساواة وفق ما يتضمنه كل جانب من بنود كما يلي:

$$\text{الأصول غير الجارية} + \text{الأصول الجارية} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الخصوم غير الجارية} + \text{الخصوم الجارية}$$

6.5. حسابات الميزانية

وهي حسابات الأصناف (1، 2، 3، 4، 5) التي تظهر في الأصول والخصوم حسب الطبيعة العادية لأرصدها.

1.6.5. حسابات الأصول

الحسابات التي تظهر في جانب الأصول هي حسابات الأصناف الآتية:

الصنف 2: حسابات التثبيتات

الصنف 3: حسابات المخزونات

الصنف 4: حسابات الغير (ذات الطبيعة المدينة (الحساب 41 ماعدا 419 + الحساب 409 فقط))

الصنف 5: الحسابات المالية (ذات الطبيعة المدينة (ما عدا الحساب 519))

2.6.5. حسابات الخصوم

الحسابات التي تظهر في جانب الخصوم هي حسابات الأصناف الآتية:

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال

الصف 4: حسابات الغير (ذات الطبيعة الدائنة (الحساب 40 ماعدا 409 + الحساب 419 فقط))
الصف 5: الحسابات المالية (ذات الطبيعة الدائنة (الحساب 519 فقط))

7.5- أنواع الميزانية

تبعاً لتاريخ إعدادها تصنف الميزانية إلى:

1.7.5. الميزانية الافتتاحية

وهي ميزانية بداية انطلاق نشاط المؤسسة (ذات أرصدة بداية المدة)، وهي لا تُظهر النتيجة، يتم إعدادها:

في بداية حياة المؤسسة حيث ليس لها تاريخ محدد وإنما تاريخ الميزانية هو تاريخ بداية نشاط المؤسسة، ويصطلح عليها في هذه الحالة كذلك بالميزانية التأسيسية .

في بداية كل دورة محاسبية (1/1/ن)، إذ يجب هنا أن تكون مطابقة لميزانية إقفال الدورة المحاسبية السابقة، وذلك كمحصلة لفرض الاستمرارية وفرض الدورية.

2.7.5. الميزانية الختامية

وهي ميزانية نهاية النشاط (ذات أرصدة آخر المدة)، وهي تظهر النتيجة، يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية (12/31/ن).

إلى جانب الميزانيات المذكورة أعلاه، نجد الميزانية المراجعة (ويتم إعدادها بعد مراجعة الحسابات وتصحيح أي خطأ فيها) وميزانية التصفية (يتم إعدادها عند انتهاء حياة المؤسسة نظراً لانسحاب الشركاء أو لإفلاس المؤسسة أو لأي ظروف أخرى، ويكون تاريخها هو تاريخ إعلان التصفية).

8.5. علاقة الميزانية بالنتيجة

1.8.5. تعريف النتيجة

ويُقصد بها الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من المعاملات والأحداث الاقتصادية المرتبطة بنشاطها خلال دورة محاسبية معينة.

2.8.5. حساب النتيجة

يُمكن حساب النتيجة انطلاقاً من حسابات الميزانية بالعلاقة الآتية:

نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

وقد تكون النتيجة ربح أو خسارة حسب طبيعة الفارق وفق الحالات الآتية:

أ/ في بداية السنة: وحيث أن المؤسسة لم تبدأ بعد في ممارسة نشاطها، فإن الميزانية الافتتاحية لا تُظهر أي نتيجة وتكون دائما في حالة مساواة ما بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم، أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

ب/ في نهاية السنة: وبعد قيام المؤسسة بممارسة نشاطاتها الاقتصادية، قد يختل التوازن الموجود بالميزانية الافتتاحية، حيث عند إعداد الميزانية الختامية يظهر عدم التساوي بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم قبل تحديد النتيجة، مما يعني أن قيمة الفارق بين المجموعين هي التي تعيد التوازن إلى الميزانية وتُعبّر عن النتيجة. ويكون ذلك حسب طبيعة الفارق وفقا للحالات الآتية:

الحالة الأولى: إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم (من دون النتيجة)، هذا يعني أن النتيجة ربح، يُضاف مبلغها إلى جانب الخصوم ضمن بنود الأموال الخاصة ويُكتب بإشارة موجبة. أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي:

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

الحالة الثانية: إذا كان مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم (من دون تحديد النتيجة)، هذا يعني أن النتيجة خسارة، يُطرح مبلغها من جانب الخصوم ويوضع ضمن بنود الأموال الخاصة بإشارة سالبة (-) أو ما بين قوسين (). أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي:

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

9.5. المركز المالي الصافي (م م ص)

1.9.5. تعريف المركز المالي الصافي

هو القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

2.9.5. حساب المركز المالي الصافي

يمكن حساب المركز المالي الصافي بإحدى العلاقتين الآتيتين:

علاقة 1: م م ص = مجموع الأصول - مجموع الديون (الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية)

علاقة 2: م م ص = الأموال الخاصة ± نتيجة الدورة ((+ في حالة الربح) و (- في حالة الخسارة))

6. حساب النتائج

1.6. تعريف حساب النتائج

ويطلق عليه أيضا مصطلح قائمة الدخل، كما يشار إليه أحيانا بقائمة الربح، حيث يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء. والتي تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية ويبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة المنتجات بالتكاليف.

ووفق النظام المحاسبي المالي، هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة). ويتم تحديد هذه النتيجة وفقا للتسلسل الذي تأخذه النتائج الوسطية الآتي ذكرها كما يلي :

- القيمة المضافة للاستغلال : تتمثل في إنتاج السنة المالية (ح 70 + ح 72 + ح 73 + ح 74) مطروحا منها استهلاك السنة المالية (ح 60 + ح 61 + ح 62).
- إجمالي فائض الاستغلال : يتمثل في القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها الحساب 63 – أعباء المستخدمين – والحساب 64 – الضرائب والرسوم.
- النتيجة العملياتية : تتمثل في إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه كل من الحساب 75- المنتجات العملياتية الأخرى – والحساب 78 – استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات – مطروحا منها الحساب 65 – الأعباء العملياتية الأخرى – والحساب 68 – المخصصات للاهلاكات والمؤونات.
- النتيجة المالية : تتمثل في الفارق بين المنتجات المالية (ح 76) والأعباء المالية (ح 66).
- النتيجة العادية قبل الضريبة : تتضمن مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : تتمثل في النتيجة العادية قبل الضريبة مطروحا منها الضريبة.
- النتيجة غير العادية : تتمثل في الفارق بين المنتجات غير العادية (ح 77) والأعباء غير العادية (ح 67).
- صافي نتيجة السنة المالية : تتضمن مجموع كل من النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

2.6. شكل حساب النتائج

في التشريع الجزائري تعرض المنتجات والتكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق، ويُعتبر تقسيم المنتجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية. وقد ورد شكله حسب الطبيعة وفق النموذج الآتي:

حساب النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 12/31/ن

السنة ن	البيان
70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
xxx	1 - إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61	الخدمات الخارجية
62	الخدمات الخارجية الأخرى
xxx	2 - استهلاك السنة المالية
xxx	3 - القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
xxx	4 - إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
xxx	5 - النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
xxx	6 - النتيجة المالية
xxx	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
698 و 695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
693 و 692	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
xxx	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	عناصر غير عادية - منتجات
67	عناصر غير عادية - أعباء
xxx	9 - النتيجة غير العادية
xxx	10 - صافي نتيجة السنة المالية

بعد إعداد جدول حساب النتائج، وبغية إظهار النتيجة الصافية للسنة المالية في الميزانية الختامية، يسجل قيد الضريبة الواجب دفعها على أرباح المؤسسة في دفتر اليومية، وفقا لتسجيل المحاسبي الآتي:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		N/12/31		
xxx	xxx	الضرائب عن الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة، الضرائب على النتائج (تسجيل قيد الضريبة على الأرباح)	444	695

ويتم فرض الضريبة على نتيجة المؤسسة، في حالة أن هذه النتيجة تمثل ربح فقط.

7. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.7. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: بتاريخ 2024/05/01 أسس السيد أحمد مؤسسة النجاح لتجارة الالكترونيات، برأس مال 80000 دج، موزع كالاتي: الأراضي 8000 دج، المباني 16000 دج، معدات المكتب 10000 دج، البضاعة 14000 دج، البنك 12000 دج، الصندوق 20000 دج.
المطلوب / إعداد الميزانية الافتتاحية.

المثال رقم 2: بتاريخ 2024/06/01 أسس السيد محمد مؤسسة فردية من أمواله الشخصية بقيمة 200000 دج، كما اقترض من البنك مبلغ 100000 دج، وقد استخدم هذه الأموال في الحصول على الأصول الآتية: المباني 80000 دج، معدات المكتب 20000 دج، البضاعة 140000 دج، الصندوق 60000 دج.
المطلوب / إعداد الميزانية الافتتاحية.

المثال رقم 3: بتاريخ 2024/07/01 أنشأت مؤسسة (علي وإخوانه-للتجارة) بالعناصر الآتية: رأس المال...؟، إقتراضات بنكية 70000 دج، موردو المخزونات 30000 دج، الأراضي 60000 دج، المباني 100000 دج، معدات النقل 40000 دج، البضاعة 120000 دج، البنك 60000 دج، الصندوق 20000 دج.
المطلوب / تحديد مبلغ رأس المال؟
/ إعداد الميزانية الافتتاحية.

المثال رقم 4: بتاريخ 2023/01/01 كانت عناصر الميزانية لإحدى المؤسسات التجارية كما يلي: رأس المال 50000 دج، الأراضي 10000 دج، المباني 10000 دج، البضاعة 20000 دج، الصندوق 10000 دج.
المطلوب / إعداد الميزانية الافتتاحية.

المثال رقم 5: نفس معطيات المثال رقم 4، ولنفترض أن أصول وخصوم المؤسسة في نهاية سنة 2023 أصبحت كالآتي:
رأس المال 50000 دج، موردو المخزونات 5000 دج، الأراضي 10000 دج، المباني 10000 دج، معدات النقل 15000 دج،
البضاعة 30000 دج، الزبائن 2000 دج، الصندوق 8000 دج.

المطلوب / إعداد الميزانية الختامية

المثال رقم 6: نفس معطيات المثال رقم 4، ولنفترض أن أصول وخصوم المؤسسة في نهاية سنة 2023 أصبحت كالآتي:
رأس المال 50000 دج، الاقتراضات البنكية 20000 دج، موردو المخزونات 10000 دج، الأراضي 10000 دج، المباني
10000 دج، البضاعة 13000 دج، الزبائن 20000 دج، الصندوق 20000 دج.

المطلوب / إعداد الميزانية الختامية

المثال رقم 7: بتاريخ 2023/12/31 كانت أرصدة الحسابات الخاصة بإحدى المؤسسات التجارية كما يلي: رأس المال
الصادر 70000 دج، اقتراضات بنكية 10000 دج، موردو المخزونات 15000 دج، الأراضي 10000 دج، المباني 20000 دج،
معدات المكتب 30000 دج، البضاعة 20000 دج، البنك 10000 دج، الصندوق 10000 دج.

المطلوب / حساب نتيجة الدورة

/ حساب المركز المالي الصافي

/ إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

المثال رقم 8: نفس معطيات المثال رقم 7 السابق الذكر، بافتراض أن رصيد حساب البضاعة بتاريخ 2023/12/31 هو
13000 دج بدلا من 20000 دج.

المطلوب / حساب نتيجة الدورة

/ حساب المركز المالي الصافي

/ إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

المثال رقم 9: بتاريخ 2020/12/31 كانت أرصدة حسابات التسيير المستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد كما يلي :

▪ أرصدة حسابات الأعباء : وهي ذات أرصدة مدينة كما يلي :

الحساب 60 – المشتريات المستهلكة – بمبلغ 1500000 دج؛

الحساب 61 – الخدمات الخارجية – بمبلغ 90000 دج؛

الحساب 62 – الخدمات الخارجية الأخرى – بمبلغ 60000 دج؛

الحساب 63 – أعباء المستخدمين – بمبلغ 1400000 دج؛

الحساب 64 – الضرائب والرسوم – بمبلغ 80000 دج؛

الحساب 65 – الأعباء العملية الأخرى – بمبلغ 180000 دج؛

الحساب 66 – الأعباء المالية – بمبلغ 150000 دج؛

الحساب 68 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات – بمبلغ 80000 دج.

▪ أرصدة حسابات الإيرادات : وهي ذات أرصدة دائنة كما يلي :

الحساب 70 – المبيعات من البضائع والمنتجات – بمبلغ 3000000 دج؛

الحساب 72 – الإنتاج المخزن – بمبلغ 100000 دج؛

الحساب 73 – الإنتاج المثبت – بمبلغ 300000 دج؛

الحساب 74 – إعانات الاستغلال – بمبلغ 50000 دج؛

الحساب 75 – المنتجات العملية الأخرى – بمبلغ 200000 دج؛

الحساب 76 – المنتجات المالية – بمبلغ 350000 دج؛

الحساب 78 – الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات – بمبلغ 40000 دج.

المطلوب : إعداد حساب النتائج، علماً أن معدل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بنسبة 25%.

2.7. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2024/05/01

الخصوم			الأصول			
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	
80000	الأموال الخاصة	101	8000	الأصول غير الجارية		
	أموال الاستغلال		16000	الأراضي		211
	الخصوم غير الجارية		10000	المباني		213
	/			معدات المكتب		2183
	الخصوم الجارية		14000	الأصول الجارية		
	/		12000	البضاعة		30
			20000	البنك		512
80000	مجموع الخصوم	80000	مجموع الأصول	530		

حل المثال رقم 2:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2024/06/01

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
200000	الأموال الخاصة	101	80000	الأصول غير الجارية	
	أموال الاستغلال			المباني		213
100000	الخصوم غير الجارية	164	20000	معدات المكتب	2183
	اقتراضات بنكية		الأصول الجارية		

	الخصوم الجارية	140000	البضاعة	30
	/	60000	الصندوق	530
300000	مجموع الخصوم	300000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 3:

1/ تحديد مبلغ رأس المال

يتم حساب رأس المال في الميزانية الافتتاحية فقط، انطلاقاً من علاقة توازن الميزانية، وذلك كما يلي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

بمعنى أن:

$$\text{الأصول غير الجارية} + \text{الأصول الجارية} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الخصوم غير الجارية} + \text{الخصوم الجارية}$$

ومنه فإن:

$$\text{الأموال الخاصة} = \text{مجموع الأصول} - (\text{الخصوم غير جارية} + \text{الخصوم الجارية})$$

$$= 400000 - (30000 + 70000)$$

$$= 300000 \text{ دج}$$

2/ إعداد الميزانية الافتتاحية

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
300000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	رأس المال الصادر	101	60000	الأراضي	211
	الخصوم غير الجارية		100000	المباني	213
70000	اقتراضات بنكية	164	40000	معدات النقل	2182
	الخصوم الجارية			الأصول الجارية	-
30000	موردو المخزونات	401	120000	البضاعة	30
			60000	البنك	512
			20000	الصندوق	530
400000	مجموع الخصوم		400000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 4:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2023/01/01

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
50000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	أموال الاستغلال	101	10000	الأراضي	211

213	المباني	10000	الخصوم غير الجارية
	الأصول الجارية		/
30	البضاعة	20000	الخصوم الجارية
530	الصندوق	10000	/
	مجموع الأصول	50000	مجموع الخصوم
50000			

حل المثال رقم 5:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
50000	الأموال الخاصة	101	10000	الأصول غير الجارية	
20000+	أموال الاستغلال	120	10000	الأراضي	211
	النتيجة (ربح)		10000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		15000	معدات النقل	2182
	/			الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		30000	البضاعة	30
5000	موردو المخزونات	401	2000	الزبائن	411
			8000	الصندوق	530
75000	مجموع الخصوم		75000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 6:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
50000	الأموال الخاصة	101	10000	الأصول غير الجارية	
7000-	أموال الاستغلال	120	10000	الأراضي	211
	النتيجة (ربح)		10000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية			الأصول الجارية	
20000	اقتراضات بنكية	164	13000	البضاعة	30
	الخصوم الجارية		20000	الزبائن	411
10000	موردو المخزونات	401	20000	الصندوق	530
73000	مجموع الخصوم		73000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 7:

1/ حساب نتيجة الدورة:

$$\begin{aligned} \text{نتيجة الدورة} &= \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم} \\ &= (10000+10000+20000+30000+20000+1000) - (15000+10000+70000) \\ &= 95000 - 100000 = \\ &= 5000+ \text{النتيجة ربح} \end{aligned}$$

2/ حساب المركز المالي الصافي:

$$\begin{aligned} \text{علاقة 1: م م ص} &= \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الديون (الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية)} \\ &= (15000+10000) - 100000 = \\ &= 25000 - 100000 = \\ &= 75000 \text{ دج} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{علاقة 2: م م ص} &= \text{الأموال الخاصة} \pm \text{نتيجة الدورة ((+ في حالة الربح) و (- في حالة الخسارة))} \\ &= 5000 + 70000 = \\ &= 75000 = \end{aligned}$$

3/ إعداد الميزانية الختامية:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
70000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	رأس المال الصادر	101	10000	الأراضي	211
5000+	النتيجة (ربح)	120	20000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		30000	معدات المكتب	2183
10000	اقتراضات بنكية	164		الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		20000	البضاعة	30
15000	موردو المخزونات	401	10000	البنك	512
			10000	الصندوق	530
100000	مجموع الخصوم		100000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 8:

1/ حساب نتيجة الدورة:

$$\begin{aligned} \text{نتيجة الدورة} &= \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم} \\ &= (10000+10000+13000+30000+20000+10000) - (15000+10000+70000) \\ &= 95000 - 93000 = \end{aligned}$$

= - 2000 النتيجة خسارة

/2 حساب المركز المالي الصافي:

علاقة 1: م م ص = مجموع الأصول - مجموع الديون (الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية)

$$= 93000 - (15000 + 10000)$$

$$= 93000 - 25000$$

$$= 68000 \text{ دج}$$

علاقة 2: م م ص = الأموال الخاصة ± نتيجة الدورة ((+ في حالة الربح) و (- في حالة الخسارة))

$$= 70000 - 2000$$

$$= 68000 \text{ دج}$$

/3 إعداد الميزانية الختامية:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
70000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	رأس المال الصادر	101	10000	الأراضي	211
2000 -	النتيجة (خسارة)	129	20000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		30000	معدات المكتب	2183
10000	اقتراضات بنكية	164		الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		13000	البضاعة	30
15000	موردو المخزونات	401	10000	البنك	512
			10000	الصندوق	530
93000	مجموع الخصوم		93000	مجموع الأصول	

حل المثال رقم 9:

حساب النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 2020/12/31

السنة 2020	البيان
3000000	المبيعات من البضائع والمنتجات
100000	الإنتاج المخزن
300000	الإنتاج المثبت
50000	إعانات الاستغلال
3450000	1 - إنتاج السنة المالية
1500000	المشتريات المستهلكة

150000	الخدمات الخارجية
1650000	2 - استهلاك السنة المالية
1800000	3 - القيمة المضافة للاستغلال
1400000	أعباء المستخدمين
80000	الضرائب والرسوم
320000	4 - إجمالي فائض الاستغلال
200000	المنتجات العملية الأخرى
180000	الأعباء العملية الأخرى
80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
40000	الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
300000	5 - النتيجة العملية
350000	المنتجات المالية
150000	الأعباء المالية
200000	6 - النتيجة المالية
500000	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب
125000	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
375000	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	عناصر غير عادية - منتجات
-	عناصر غير عادية - أعباء
-	9 - النتيجة غير العادية
375000	10 - صافي نتيجة السنة المالية

الدرس الرابع

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

1. المعالجة المحاسبية في المؤسسة الفردية

1.1. تعريف المؤسسة الفردية

المؤسسة الفردية هي المؤسسة التي يمتلكها شخص واحد، والذي عادة ما يتكفل بتمويلها والإشراف على إدارتها وتسييرها بمفرده، لذلك يطلق عليه مصطلح "المستغل الفردي". وغالبا ما نجد هذا النوع في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2.1. الحسابات المستعملة

نظرا لصعوبة الفصل بين الذمة المالية لمنشئ المؤسسة بصفته المالك الوحيد والذمة المالية للمؤسسة في حد ذاتها، وفق ما يقتضيه فرض الوحدة المحاسبية، أوجد النظام المحاسبي المالي الحسابين 101 أموال الاستغلال و108 حساب المستغل، لمعالجة العمليات التي تتم بين المؤسسة ومالكها كمستغل فردي.

1.2.1. أموال الاستغلال (الحساب 101)

يُستعمل على مستوى المؤسسة الفردية الحساب 101 للتعبير عن رأس المال المخصص لها من قبل مالكها عند التأسيس، كما يُستعمل بعد ذلك خلال حياة المؤسسة للتعبير عن تطور رأس مالها بالزيادة أو النقصان. وطبقا لشكلها القانوني كمؤسسة فردية يأخذ هذا الحساب تسمية "أموال الاستغلال". بحيث:

✓ يكون دائنا:

- بقيمة العناصر أو الإسهامات التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة حين تأسيسها؛
- بقيمة الأموال المضافة بصفة نهائية أثناء مزاوله نشاط المؤسسة بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة، وذلك بهدف نية زيادة رأس المال؛
- بقيمة الرصيد الدائن من الحساب 108-حساب المستغل- عند إقفال السنة المالية، بهدف زيادة رأس المال.

✓ يكون مدينا:

- بقيمة الأموال المسحوبة من قبل المستغل وبصفة نهائية أثناء مزاوله نشاط المؤسسة بجعل حسابات الأصول المعنية دائنة، وذلك بهدف نية تخفيض رأس المال؛
- بقيمة الرصيد المدين من الحساب 108-حساب المستغل- عند إقفال السنة المالية، بهدف تخفيض رأس المال.

2.2.1. حساب المستغل (الحساب 108)

نظرا للملكية الفردية للمؤسسة فإن المستغل وبصفته المالك الوحيد، له الحرية التامة في سحب إحدى قيم الأصول العينية أو النقدية لاحتياجاته الخاصة أو زيادتها خلال السنة المالية بغير نية في تقليص أو زيادة رأس ماله، لذا وجد الحساب 108-حساب المستغل- لمتابعته.

ويُستخدم هذا الحساب لتسجيل كل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية ما بين المؤسسة ومالكها (المستغل)، أي يُستخدم لتسجيل المسحوبات والمدفوعات الشخصية من أي طبيعة كانت، التي يقوم بها المستغل من وإلى المؤسسة. كما يُستخدم هذا الحساب لتسجيل نتيجة السنة المالية السابقة (ن-1)، وكذا لتسجيل الأجر العادي للمستغل المرتبط بعمله عند الاقتضاء. وعليه:

✓ يكون دائنًا:

- بقيمة المدفوعات من أمواله الخاصة لصالح المؤسسة؛

- بقيمة الأرباح المحققة في الدورة (ن-1)، أي الرصيد الدائن للحساب 120 نتيجة الدورة التي تحققت خلال السنة المالية السابقة.

✓ يكون مدينًا:

- بقيمة المسحوبات من المؤسسة لاستعمالاته الشخصية؛

- بقيمة الخسارة المحققة في الدورة (ن-1)، أي الرصيد المدين للحساب 129 نتيجة الدورة التي تحققت خلال السنة المالية السابقة.

- بقيمة الأجر العادي للمستغل المرتبط بعمله عند الاقتضاء.

وعند إقفال السنة المالية يرصد الحساب 108-حساب المستغل- ويُرحل رصيده إلى الحساب 101-أموال

الاستغلال- في الجهة المدينة أو الدائنة منه حسب الظروف لتحديد قيمة رأس مال المؤسسة الفردية الجديد، وإذا ما قرر المستغل ذلك. بحيث:

✓ إذا كان رصيد الحساب 108 دائن، يُغلق الحساب بالقيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		108
		حساب المستغل		
		أموال الاستغلال	101	
		(ترصيد حساب المستغل)		

يُلاحظ أن الترخيد هنا أدى إلى زيادة رأس مال المؤسسة الفردية.

✓ إذا كان رصيد الحساب 108 مدين، يُغلق الحساب بالقيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		101
		أموال الاستغلال		
		حساب المستغل	108	
		(ترصيد حساب المستغل)		

يُلاحظ أن الترخيد هنا أدى إلى تخفيض رأس مال المؤسسة الفردية.

2. المعالجة المحاسبية في المؤسسة غير الفردية

1.2. تعريف المؤسسة غير الفردية

المؤسسة غير الفردية هي المؤسسة التي يمتلكها شخصين أو أكثر، يلتزم كل منهم على المساهمة في نشاط مشترك، بتقديم حصة من المال عينية أو نقدية أو حصة من العمل، على أن يقتسموا ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من ربح أو من خسارة. لذلك يطلق على هذا النوع من المؤسسات مصطلح "الشركة".

وتنقسم الشركات بشكل عام إلى قسمين رئيسيين هما:

✓ شركات الأشخاص: والتي تنقسم بدورها إلى:

- شركة التضامن؛

- شركة التوصية البسيطة؛

- شركة المحاصة.

✓ شركات الأموال: والتي تنقسم بدورها إلى:

- شركة المساهمة؛

- الشركة ذات المسؤولية المحدودة؛

- شركة التوصية بالأسهم.

2.2. الحسابات المستعملة

1.2.2. رأس المال الصادر (الحساب 101)

يُستعمل على مستوى المؤسسة غير الفردية الحساب 101 للتعبير عن رأس المال المخصص لها من قبل ملاكها عند التأسيس، كما يُستعمل بعد ذلك خلال حياة المؤسسة للتعبير عن تطور رأسمالها بالزيادة أو النقصان تبعاً لقرارات الهيئات المختصة.

وطبقاً لشكلها القانوني كمؤسسة غير فردية يأخذ هذا الحساب تسمية رأس المال الصادر، بحيث:

✓ يكون دائناً:

- بمبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة عند التأسيس؛

- بمبلغ الزيادة في رأس مال الشركة، أي بمبلغ المساهمات النقدية أو العينية الذي يُقدمه الشركاء أثناء نشاط المؤسسة (مع طرح العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة، على أن تقيد هذه الأخيرة في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية المميزة

"العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة": علاوة إصدار، انصهار، إسهم، تحويل سندات إلى أسهم...؛

- بمبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء.

✓ يكون لدينا:

- بمبلغ التخفيض في رأس مال الشركة، أي كان سبب ذلك (امتصاص الخسائر، التسديدات للشركاء، انسحاب الشركاء...).

2.2.2. رأس المال المكتتب غير المطلوب (الحساب 109)

بالرجوع إلى نوع أو طبيعة الحصص التي يمكن أن يساهم بها الشركاء نجدها قد تكون حصص عينية أو حصص نقدية، تُمثل في مجملها رأس مال الشركة، والذي يجب قانوناً أن يُكتتب بالكامل عند التأسيس، غير أن الوفاء به من حيث الإلزام القانوني، أي بتقديم تلك الحصص من قبل الشركاء بالكامل أو جزئياً عند الاكتتاب، قد يختلف باختلاف الشكل القانوني للشركات. حيث وفقاً لنص المادة 567 من القانون التجاري الجزائري نجد أن الوفاء بالحصص العينية والنقدية بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة، يكون بالكامل عند الاكتتاب في حين أنه وفقاً لنص المادتين 596 و715 من نفس القانون نجد أن الوفاء بالحصص العينية، يكون بالكامل عند الاكتتاب بينما الوفاء بالحصص النقدية يمكن أن يكون في حدود 25% على الأقل عند الاكتتاب، على أن يوفي الجزء الباقي في أجل لا يتعدى خمس (05) سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، وذلك بالنسبة لشركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم.

انطلاقاً مما سبق، إذا تم الاتفاق بين الشركاء على الوفاء بالحصص المتفق عليها بالكامل عند الاكتتاب فهي تمثل رأس مال مطلوب بالكامل عند الاكتتاب (أي بمعنى استدعاء كلي لرأس مال الشركة). أما إذا تم الاتفاق ما بين الشركاء على الوفاء بجزء من تلك الحصص عند الاكتتاب والوفاء بالجزء الباقي في وقت لاحق، فهي تمثل في الحالة الأولى رأس مال مطلوب عند الاكتتاب وفي الحالة الثانية رأس مال مكتتب غير مطلوب (أي بمعنى استدعاء جزئي لرأس مال الشركة).

وانطلاقاً من التحليل السابق، يُستعمل الحساب 109 في حالة الاستدعاء الجزئي لرأس مال الشركة، أي يُسجل به الجزء غير المستدعى من رأس مال الشركة، بحيث:

✓ يكون دائناً:

- بمبلغ رأس المال المكتتب غير المطلوب، عند الاكتتاب.

✓ يكون مديناً:

- بمبلغ رأس المال المكتتب غير المطلوب، عند الاستدعاء.

3.2. مراحل عملية تأسيس المؤسسة غير الفردية

1.3.2. المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة

في هذه المرحلة تسجل المساهمات العينية والنقدية التي وعد بها الشركاء، والتي تُمثل في مجملها رأس مال الشركة، والذي يجب قانوناً أن يكتتب بالكامل عند التأسيس، غير أن الوفاء به من حيث الإلزام القانوني، أي بتقديم تلك الحصص من قبل الشركاء بالكامل أو جزئياً عند التأسيس، قد يختلف باختلاف الشكل القانوني للشركات.

✓ في حالة الاستدعاء الكلي لرأس مال الشركة:

أي اكتتاب رأس المال بالكامل، وتقديم المساهمات العينية والنقدية بالكامل عند التأسيس وفق الإلزام القانوني أو وفق اتفاق الشركاء، وعليه يكون التسجيل المحاسبي حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الشركاء العمليات على رأس المال رأس المال الصادر (إثبات الوعد بالتأسيس)	101	456

ويتفرع الحساب 456-الشركاء-العمليات على رأس المال، إلى الحسابات الفرعية الآتية:

الحساب 45611-الشركاء-حسابات المساهمات العينية

الحساب 45615-الشركاء-حسابات المساهمات النقدية

✓ في حالة الاستدعاء الجزئي لرأس مال الشركة:

أي اكتتاب رأس المال بالكامل، وتقديم المساهمات يكون بصفة جزئية عند التأسيس، وهنا ألزم القانون بتقديم المساهمات العينية بالكامل عند التأسيس، في حين أجاز القانون لبعض أصناف الشركات وإذا ما اتفق الشركاء على ذلك بأن تكون المساهمات النقدية مدفوعة عند التأسيس بقيمة 25% على الأقل، على أن يتم الوفاء بالجزء الباقي منها في أجل لا يتعدى خمس سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري. وعليه يكون التسجيل المحاسبي حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الشركاء العمليات على رأس المال	101	456
	xxx	رأس المال المكتتب غير المطلوب		109
		رأس المال الصادر (إثبات الوعد بالتأسيس)		

2.3.2. المرحلة الثانية: الوفاء بالمساهمات العينية

في هذه المرحلة تسجل عملية استلام الحصص العينية التي التزم الشركاء بتقديمها، والتي قد تكون في شكل أصول والتزامات لهم و/ أو عليهم اتجاه الغير. (إذا قدم الشرك حصته العينية في صورة مؤسسة قائمة بما فيها أصول وخصوم فإن: حصة الشرك = الأصول المقدمة – الخصوم المتعهد بها).

لكن ينبغي أن يتم تقديم الحصص العينية على أساس سعر السوق السائد في تاريخ نقل الملكية، وتثبت في دفاتر الشركة بالقيم المعدلة. وعليه يكون التسجيل المحاسبي حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	حسابات التثبيتات		2x
	xxx	حسابات المخزونات		3x
	xxx	حسابات الغير		4x
	xxx	الحسابات المالية		5x
xxx		الشركاء العمليات على رأس المال	456x	
xxx		اقتراضات بنكية	164	
xxx		موردو المخزونات	401	
xxx		موردو التثبيتات	404	
		(الوفاء بالمساهمات العينية)		

3.3.2. المرحلة الثالثة: الوفاء بالمساهمات النقدية

في هذه المرحلة تسجل عملية استلام الحصص النقدية المتفق عليها ما بين الشركاء، والتي أجاز القانون إمكانية إيداعها لدى الموثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة قانونياً. وعلى هذا الأساس تختلف القيود المحاسبية لعملية استلام الحصص النقدية وفق ما توضحه القيود الآتية:

✓ في حالة إيداع الحصص النقدية لدى مؤسسة مالية:

يكون التسجيل المحاسبي لعملية استلامها حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	البنوك والمؤسسات المالية		51x
xxx		الشركاء العمليات على رأس المال	456	
		(الوفاء بالمساهمات النقدية)		

✓ في حالة إيداع الحصص النقدية لدى الموثق:

يكون التسجيل المحاسبي لعملية استلامها عبر قيدتين باستعمال الحساب 467 كحساب عبور أو حساب

وسيط، وذلك كالآتي:

• عند الاستلام على مستوى مكتب الموثق:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الحسابات الأخرى المدينة (الموثق)		467
xxx		الشركاء العمليات على رأس المال (إيداع الحصص النقدية لدى الموثق)	456	

• عند التحويل إلى حسابات الشركة:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ البنوك والمؤسسات المالية		51x
xxx	xxx	الصندوق الحسابات الأخرى المدينة (الموثق)	467	530
xxx		(تحويل الحصص النقدية لحسابات الشركة)		

4.3.2. المرحلة الرابعة: استدعاء رأس المال المكتتب غير المطلوب

في هذه المرحلة تسجل عملية استدعاء الجزء الباقي من رأس المال المكتتب غير المطلوب، والمتمثل في الحصص النقدية المتبقية، وذلك حسب التواريخ المتفق عليها ما بين الشركاء، ويكون ذلك حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الشركاء العمليات على رأس المال		456
xxx		رأس المال المكتتب غير المطلوب (استدعاء الجزء الباقي من رأس المال المكتتب)	109	

5.3.2. المرحلة الخامسة: الوفاء بالمساهمات النقدية المتبقية

في هذه المرحلة تسجل عملية استلام الحصص النقدية المتبقية، ويكون ذلك حسب التسجيلات السابق ذكرها في المرحلة الثالثة.

3. الأمثلة التطبيقية وحلولها النموذجية

1.3. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: بتاريخ 2022/01/01 تم إنشاء مؤسسة فردية برأس مال أولي قدره: 100000 دج، متمثل في مجموع العناصر الآتية: الأراضي 20000 دج، المباني 20000 دج، البضاعة 30000 دج، البنك 30000 دج.

وقام المستغل الفردي بصفته المالك الوحيد، خلال سنة 2022 بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 01/02/2022 سحب بضاعة تكلفتها 10000 دج لاستعماله الشخصي.
- بتاريخ 01/03/2022 سحب من البنك مبلغ 20000 دج لاحتياجاته الخاصة.
- بتاريخ 01/04/2022 تنازل عن سيارة قيمتها 50000 دج لصالح المؤسسة.
- بتاريخ 01/05/2022 سدد مصاريف صيانة خاصة بالمؤسسة قيمتها 5000 دج من حسابه الشخصي.
- بتاريخ 01/06/2022 تحصلت المؤسسة على إيرادات في شكل فوائد بنكية بقيمة 10000 دج مودعة في البنك.

المطلوب/ إعداد الميزانية الافتتاحية

/ تسجيل قيد التأسيس وكل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

/ إعداد الميزانية الختامية

/ تسجيل عملية تخصيص النتيجة في 01/01/2023

المثال رقم 2: بتاريخ 01/07/2023 أسس التاجر إسحاق مؤسسة فردية بالعناصر الآتية: أموال الاستغلال 200000 دج، اقتراضات بنكية 50000 دج، موردو المخزونات 20000 دج، موردو التثبيتات 30000 دج، الأراضي 100000 دج، المباني 60000 دج، تجهيزات المكتب 40000 دج، البضاعة 50000 دج، البنك 30000 دج، الصندوق 20000 دج.

وخلال سنة 2023 قام التاجر إسحاق بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 02/07/2023 سحب من الصندوق مبلغ 10000 دج لاحتياجاته الخاصة.
- بتاريخ 01/08/2023 سحب من البنك مبلغ 20000 دج لتسديد إيجار سكنه الخاص.
- بتاريخ 01/09/2023 دفع لموردو المخزونات ما قيمته 20000 دج من حسابه الشخصي.
- بتاريخ 01/10/2023 أودع في صندوق المؤسسة ما قيمته 20000 دج من حسابه الشخصي.
- بتاريخ 01/11/2023 سددت فاتورة الكهرباء الخاصة بالمؤسسة بقيمة 10000 دج من حسابه الشخصي.
- بتاريخ 01/12/2023 اشترى جهاز حاسوب لاستعماله الشخصي من أمواله الخاصة.
- بتاريخ 10/12/2023 دفع مصاريف هاتفه الشخصي من أمواله الخاصة.

المطلوب/ إعداد الميزانية الافتتاحية في 01/07/2023.

/ تسجيل قيد التأسيس وكل العمليات اللازمة في دفتر اليومية لسنة 2023.

/ إعداد الميزانية الختامية في 31/12/2023.

/ تسجيل عملية تخصيص النتيجة في 01/01/2024.

المثال رقم 3: بتاريخ 01/01/2023 تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره: 200000 دج (عدد الأسهم 400، سعر السهم 500 دج).

وبتاريخ 01/02/2023 تم استدعاؤها بالكامل بحصص نقدية، تم إيداعها لدى الموثق.

وبتاريخ 02/02/2023 تم استرجاع الأموال من عند الموثق وإيداعها في بنك الشركة.

المطلوب/ تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية وفق تسلسلها الزمني.

المثال رقم 4: بتاريخ 2024/01/01 تأسست شركة النجاح برأس مال قدره: 300000 دج (عدد الأسهم 3000، سعر السهم 100 دج، منها 2000 سهم عينية، والباقي مساهمة نقدية)، حيث:

الشريك الأول: ساهم بمساهمة عينية متمثلة في: الأراضي 60000 دج، المعدات الصناعية 20000 دج. وبمساهمة نقدية: 40000 دج.

الشريك الثاني: ساهم بمساهمة عينية متمثلة في: المباني 60000 دج، المعدات الصناعية 20000 دج، معدات النقل 40000 دج.

وبمساهمة نقدية: 60000 دج.

علما أنه تم الاكتتاب بكل المساهمات والاتفاق على تقديمها بالكامل عند التأسيس.

وبتاريخ 2024/01/10 تم استلام كل المساهمات العينية.

وبتاريخ 2024/01/20 تم استلام وإيداع كل المساهمات النقدية في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب / إعداد نموذج التوزيع بين الشركاء.

/ تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية وفق تسلسلها الزمني.

2.3. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

1/ إعداد الميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2022/01/01

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
100000	الأموال الخاصة	101	20000	الأصول غير الجارية	211
	أموال الاستغلال		الأراضي		
	الخصوم غير الجارية		20000	المباني	213
	/		الأصول الجارية	30	
الخصوم الجارية	30000	البضاعة			
/		30000	البنك	512	
100000	مجموع الخصوم		100000	مجموع الأصول	

2/ التسجيل في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2022/01/01		

	20000	الأراضي		211
	20000	المباني		213
	30000	البضاعة		30
	30000	البنك		512
100000		أموال الاستغلال (إثبات الميزانية الافتتاحية)	101	
		2022/02/01		
	10000	حساب المستغل		108
10000		البضاعة (سحب بضاعة للاستعمال الشخصي)	30	
		2022/03/01		
	20000	حساب المستغل		108
20000		البنك (سحب من البنك لاستعماله الشخصي)	512	
		2022/04/01		
	50000	معدات النقل		2182
50000		حساب المستغل (التنازل عن سيارة لصالح المؤسسة)	108	
		2022/05/01		
	5000	الصيانة والتصليلات		615
5000		حساب المستغل (تسديد مصاريف صيانة من حسابه الشخصي)	108	
		2022/06/01		
	10000	البنك		512
10000		المنتجات المالية الأخرى (تحصيل فوائد بنكية)	768	
		2022/12/31		
	25000	حساب المستغل		108
25000		أموال الاستغلال (ترصيد الحساب 108)	101	

3/ إعداد دفتر الأستاذ: (التسجيل في الحسابات)

ح/ 101	ح/ 2182	ح/ 213	ح/ 211
100000	50000	20000	20000
<u>25000</u>			

ح/ 108		ح/ 512		ح/ 615		ح/ 30	
50000	10000	20000	30000		5000	10000	30000
5000	20000		10000				
ح/ 768							
10000							

4/ إعداد الميزانية الختامية:

الميزانية الختامية بتاريخ 2022/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
125000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	أموال الاستغلال	101	20000	الأراضي	211
5000+	النتيجة (ربح)	120	20000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		50000	معدات النقل	2182
	/			الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		20000	البضاعة	30
	/		20000	البنك	512
130000	مجموع الخصوم		130000	مجموع الأصول	

5/ تخصيص النتيجة في 2023/01/01:

		2023/01/01	
5000	5000	النتيجة-ربح	120
		حساب المستغل	108
		(تخصيص نتيجة السنة المالية 2022)	

حل المثال رقم 2:

1/ إعداد الميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2023/07/01

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
200000	الأموال الخاصة أموال الاستغلال	101	100000	الأصول غير الجارية الأراضي	211
	الخصوم غير الجارية		60000	المباني	213
50000	اقتراضات بنكية	164	40000	تجهيزات المكتب	2183
20000	الخصوم الجارية موردو المخزونات	401	50000	البضاعة	30
30000	موردو التثبيات	404	30000	البنك	512
			20000	الصندوق	530
300000	مجموع الخصوم		300000	مجموع الأصول	

2/ التسجيل في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2023/07/01		
	100000	أموال الاستغلال	101	211
	60000	اقتراضات بنكية	164	213
	40000	موردو المخزونات	401	2183
	50000	موردو التثبيات	404	30
	30000	(إثبات الميزانية الافتتاحية)		512
	20000			530
200000				
50000				
20000				
30000				
		2023/07/02		
	10000	حساب المستغل		108
10000		الصندوق	530	
		(سحب من الصندوق للاستعمال الشخصي)		
		2023/08/01		
	20000	حساب المستغل		108
20000		البنك	512	
		(سحب من البنك لاستعماله الشخصي)		

20000	20000	2023/09/01	موردو المخزونات	401
20000			حساب المستغل (تسديد لموردو المخزونات)	108
20000	20000	2023/10/01	الصندوق	530
20000			حساب المستغل (إيداع في صندوق المؤسسة من حسابه الخاص)	108
10000	10000	2023/11/01	مشتريات مستهلكة غير مخزنة	607
10000			حساب المستغل (تسديد فاتورة الكهرباء من حسابه الخاص)	108
20000	20000	2023/12/31	حساب المستغل	108
20000			أموال الاستغلال (ترصيد الحساب 108)	101

3/ إعداد دفتر الأستاذ (التسجيل في الحسابات)

101 / د	2183 / د	213 / د	211 / د
20000	40000	60000	100000
<u>20000</u>			
164 / د	512 / د	530 / د	30 / د
50000	20000 | 30000	10000 | 20000	50000
		20000	
401 / د	404 / د	607 / د	108 / د
20000 | 20000	30000	10000	20000 | 10000
			20000 | 20000
			10000

4/ إعداد الميزانية الختامية:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

الخصوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب
220000	الأموال الخاصة			الأصول غير الجارية	
	أموال الاستغلال	101	100000	الأراضي	211
(10000)	النتيجة (خسارة)	129	60000	المباني	213
	الخصوم غير الجارية		40000	تجهيزات المكتب	2183
50000	اقتراضات بنكية	164		الأصول الجارية	
	الخصوم الجارية		50000	البضاعة	30
30000	موردو التثبيات	404	10000	البنك	512
			30000	الصندوق	530
290000	مجموع الخصوم		290000	مجموع الأصول	

5/ تخصيص النتيجة في 2024/01/01:

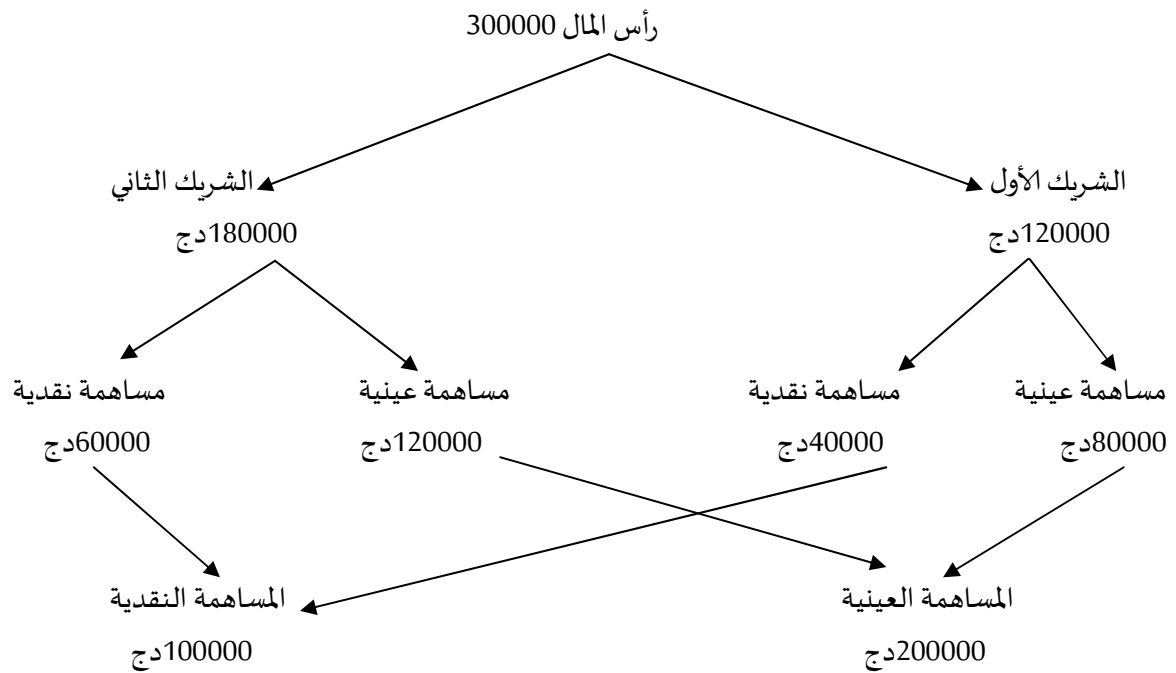
10000	10000	2024/01/01	129	108
		حساب المستغل النتيجة-خسارة (تخصيص نتيجة السنة المالية 2023)		

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
200000	200000	2023/01/01 الشركاء العمليات على رأس المال رأس المال الصادر (إثبات الوعد بالتأسيس)	101	456X
200000	200000	2023/02/01 الحسابات الأخرى المدينة (الموثق) الشركاء العمليات على رأس المال (الوفاء بالمساهمات النقدية)	456X	467
200000	200000	2023/02/02 البنك الحسابات الأخرى المدينة (الموثق) (تحويل الأموال إلى الحساب البنكي للشركة)	467	512

حل المثال رقم 4:

1/ إعداد نموذج التوزيع بين الشركاء:



2/ التسجيل في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
300000		2024/01/01		
		الشركاء-حسابات المساهمات العينية		45611
		الشركاء-حسابات المساهمات النقدية		45615
		رأس المال الصادر (إثبات الوعد بالتأسيس)	101	
200000		2024/01/10		
		الأراضي		211
		المباني		213
		المعدات الصناعية		215
		معدات النقل		2182
الشركاء-حسابات المساهمات العينية (الوفاء بالمساهمات العينية)	45611			
100000	100000	2024/01/20		
		البنك		512
الشركاء-حسابات المساهمات النقدية (الوفاء بالمساهمات النقدية)	45615			

الدرس الخامس

دراسة بعض حسابات الصنف الأول

1. الحساب 106 الاحتياطات

1.1. تعريف الاحتياطات

هي من حيث المبدأ عبارة عن أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة بشكل دائم، ما لم يصدر قرار مخالف من الأجهزة المختصة بالشركة، والغرض من الاحتياطات بصفة عامة هو احتجاز موارد للتمويل الذاتي تستخدم في حالة الطوارئ مستقبلاً.

2.1. أصناف الاحتياطات (الحسابات الفرعية للحساب 106)

يمكن أن يتفرع الحساب 106 إلى حسابات فرعية، تتضمن أصناف الاحتياطات حسب الحاجة إليها، كما يلي:

الحساب 1061 الاحتياطات القانونية:

تخص هذه الاحتياطات الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة فقط، حيث نصت المادة 721 من القانون التجاري على أنه يقتطع من أرباح هذه الشركات 5% على الأقل وتطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة (أي تُقتطع 5% من الربح الصافي للسنة ن) على أن يصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي التراكمي له 10% من رأس مال الشركة. أما باقي أصناف الشركات فهي غير ملزمة بتكوين هذا الاحتياط.

الحساب 1063 الاحتياطات النظامية أو التعاقدية:

ويصطلح على الاحتياطات النظامية كذلك بالاحتياطات التأسيسية، وهي التي ينص القانون الأساسي للشركة على تكوينها، حيث يُبين فيه نسبة الاقتطاع السنوية وكذلك الحد الذي يجب أن تقف عنده، والغرض منها دعم المركز المالي للشركة.

أما الاحتياطات التعاقدية فهي المكونة وفقاً لبنود عقود أخرى غير المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة.

الحساب 1064 الاحتياطات المقتننة:

ويصطلح عليها كذلك بالاحتياطات المنظمة، وهي التي يتم تشكيلها وفقاً لمتطلبات قوانين أو لوائح تنظيمية محددة، كالتالي ينص عليها القانون الجبائي.

الحساب 1068 الاحتياطات الاختيارية (الأخرى):

وهي التي تقرها الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من الهيئات الإدارية في الشركة، حيث تحدد نسبتها والحد الذي يجب أن تقف عنده، والغرض منها هو ضمان السير الحسن للشركة أو مواجهة مخاطر متوقع حدوثها أو بغاية تطوير المشروع الذي تأسست الشركة من أجله.

3.1. التسجيل المحاسبي للاحتياطات (الحساب 106)

يكون الحساب 106 الاحتياطات، دائنا:

- بقيمة الأرباح المحتجزة كاحتياطات، في مقابل جعل الحساب 120 مدينا.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ نتيجة السنة المالية-ربح الاحتياطات (تشكيل الاحتياطات)	106x	120

يكون الحساب 106 الاحتياطات، مدينا:

- بقيمة الاحتياطات المدمجة في رأس مال الشركة، في مقابل جعل الحساب 101 دائنا.
- بقيمة الاحتياطات الموزعة على الشركاء، في مقابل جعل الحساب 457 دائنا.
- بقيمة الاحتياطات المقتطعة لتغطية الخسائر السابقة، في مقابل جعل الحساب 129 دائنا.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الاحتياطات		106x
xxx		رأس المال الصادر	101	
xxx		الشركاء-الحصص الواجب دفعها	457	
xxx		نتيجة السنة المالية-خسارة (استخدام الاحتياطات)	129	

2. الحساب 11 الترحيل من جديد

يُستعمل هذا الحساب من قبل المؤسسات غير الفردية فقط، يُسجل به جزء من نتيجة الدورة المحاسبية السابقة (ن-1) (ربح أو خسارة)، والذي أرجأت الشركة من خلال الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق.

وينقسم هذا الحساب إلى:

الحساب 110 الترحيل من جديد (رصيد دائن)

الحساب 119 الترحيل من جديد (رصيد مدين)

✓ في حالة النتيجة ربح:

في حالة نتيجة السنة (ن-1) ربح، وأرجأت الشركة من خلال الجمعية العامة تخصيصها إلى قرار تخصيص نهائي

لا حق، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	خلال السنة ن نتيجة السنة المالية-ربح الترحيل من جديد (رصيد دائن) (ترصيد حساب النتيجة)	110	120

وذلك في انتظار قرار التخصيص النهائي من قبل الجمعية العامة لاستخدام رصيد الحساب 110.

✓ في حالة النتيجة خسارة:

في حالة نتيجة السنة (ن-1) خسارة، وأرجأت الشركة من خلال الجمعية العامة تخصيصها إلى قرار تخصيص

نهائي لا حق، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	خلال السنة ن الترحيل من جديد (رصيد مدين) نتيجة السنة المالية-خسارة (ترصيد حساب النتيجة)	129	119

وذلك في انتظار تحقيق نتيجة إيجابية في السنوات اللاحقة من أجل امتصاص أو إطفاء رصيد الحساب 119

قبل توزيع مستقبلي للأرباح على الشركاء.

3. الحساب 12 نتيجة السنة المالية

1.3. تحديد ومعاينة نتيجة الدورة

تعريف النتيجة: ويقصد بها الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من المعاملات والأحداث السابقة المرتبطة بنشاطها خلال دورة محاسبية معينة.

ويمكن حساب النتيجة انطلاقاً من حسابات التسيير بالعلاقة الآتية:

نتيجة الدورة = مجموع المنتجات – مجموع الأعباء

وعليه، نتيجة السنة المالية تمثل الفارق بين رصيد حسابات المنتجات ورصيد حسابات الأعباء، حيث تُعبر هذه

الأخيرة عن حسابات التسيير، وهي من الحسابات المؤقتة، تكون منافعها الاقتصادية تابعة لفترة محاسبية واحدة فقط،

فيتم إقفالها نهائيا بحيث يصبح رصيدها صفرا، لأن أرصدها تخص السنة المعنية التي أقيمت فيها ولا علاقة لها بالفترات المالية السابقة واللاحقة. وعموما قد تكون النتيجة ربح أو خسارة حسب طبيعة هذا الفارق، لنكون بذلك أمام إحدى حالات المعالجة المحاسبية الآتية:

✓ حالة النتيجة ربحا:

إذا كانت المنتجات أكبر من الأعباء، يعتبر الفارق بينهما رصيда دائنا يتمثل في الربح، يوضع في الجانب الدائن من الحساب 120 نتيجة السنة المالية-ربح، وتكون عملية إقفال حسابات التسيير كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31 ن		
	xxx	حسابات المنتجات		7x
xxx		حسابات الأعباء	6x	
xxx		نتيجة السنة المالية-ربح	120	
		(تحديد نتيجة الدورة/ إقفال حسابات التسيير)		

✓ حالة النتيجة خسارة:

إذا كانت المنتجات أقل من الأعباء، يعتبر الفارق بينهما رصيда مدينا يتمثل في الخسارة، يوضع في الجانب المدين من الحساب 129 نتيجة السنة المالية-خسارة، وتكون عملية إقفال حسابات التسيير كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31 ن		
	xxx	حسابات المنتجات		7x
	xxx	نتيجة السنة المالية-خسارة		129
xxx		حسابات الأعباء	6x	
		(تحديد نتيجة الدورة/ إقفال حسابات التسيير)		

2.3. تخصيص نتيجة الدورة (تصفية الحساب 12)

يعتبر الحساب 12 نتيجة السنة المالية من حسابات الميزانية، وهذه الأخيرة هي من الحسابات الدائمة، تكون منافعها الاقتصادية تابعة لأكثر من فترة محاسبية، يتم إقفالها في نهاية الفترة بصفة مؤقتة لغرض إعدام دفتر اليومية، ثم يعاد فتحها بنفس الأرصدة المقفلة في بداية الفترة المحاسبية الموالية.

وهنا، بعد إعادة فتح الحساب 12 نتيجة السنة المالية، لا بد من تخصيص هذه الأخيرة وتصفية الحساب 12 وفق الإجراءات القانونية والمحاسبية المعمول بها، وذلك كالآتي:

1.2.3. بالنسبة للمؤسسة الفردية

يصفى الحساب 12 نتيجة السنة المالية في المؤسسة الفردية بتحويله إلى الحساب 108-حساب المستغل- في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه، حيث:

✓ في حالة النتيجة ربح: يسجل القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	نتيجة السنة المالية-ربح حساب المستغل (ترصيد حساب النتيجة)	108	120

✓ في حالة النتيجة خسارة: يسجل القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	حساب المستغل نتيجة السنة المالية-خسارة (ترصيد حساب النتيجة)	129	108

وفي الحالتين أعلاه، تبقى عملية تخصيص النتيجة متروكة إلى قرار المستغل الفردي بصفته المالك الوحيد للمؤسسة، وذلك إلى غاية نهاية السنة (ن+1) أين يعاد ترصيد الحساب 108 وترحيل رصيده إلى الحساب 101 أموال الاستغلال (كما سبق الإشارة إليه)

2.2.3. بالنسبة للمؤسسة غير الفردية

يصفى الحساب 12 نتيجة السنة المالية في المؤسسات غير الفردية حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة، الذي يتخذه الجهاز المتخصص بالشركة، والذي ينعقد خلال السنة المالية التي تلي سنة إنجازه، حيث:

✓ في حالة النتيجة ربح: قبل قرار التخصيص، يُعاد حساب الربح القابل للتوزيع وفق العلاقة الآتية:

الربح القابل للتوزيع = الربح الصافي للسنة (ن) + الرصيد الدائن من الحساب 110 للسنة (ن-1) إن وجد - [الرصيد المدين من الحساب 119 للسنة (ن-1) إن وجد + تخصيص الاحتياطات]

وقد تأخذ عملية تخصيص النتيجة في هذه الحالة أيًا من الصور الآتية:

- الترحيل من جديد للحساب 110؛
- تكوين الاحتياطات باختلاف أنواعها؛
- توزيع كأرباح على الشركاء؛
- توزيع كفاضة على رأس المال؛
- مكافأة الشركاء والعمال.

وعلى أساس ما سبق يأخذ التسجيل المحاسبي القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... خلال السنة ن+1.....		
	xxx	نتيجة السنة المالية-ربح		120
	xxx	الترحيل من جديد (رصيد دائن)		110
xxx		الترحيل من جديد (رصيد مدين)	119	
xxx		الاحتياطات	106	
xxx		مساهمة الجراء في النتيجة	423	
xxx		الشركاء- الحصص الواجب دفعها	457	
xxx		الترحيل من جديد (رصيد دائن)	110	
		(ترصيد حساب النتيجة)		

✓ في حالة النتيجة خسارة: وقد تأخذ عملية تخصيص النتيجة في هذه الحالة أيًا من الصور الآتية:

- الترحيل من جديد للحساب 119؛
- تغطية الخسارة أو امتصاصها بالاحتياطات؛
- تخفيض الخسارة من رأس المال.

وبناء على ما سبق يُصنف حساب النتيجة وفق القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... خلال السنة ن+1.....		
	xxx	الترحيل من جديد (رصيد مدين)		119
	xxx	الاحتياطات		106
	xxx	رأس المال الصادر		101
Xxx		نتيجة السنة المالية-خسارة	129	
		(ترصيد حساب النتيجة)		

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: في 31/12/2021 كانت نتيجة إحدى شركات المساهمة خسارة بقيمة 8000 دج، وقد أرجأت الجمعية العامة للشركة المنعقدة بتاريخ 31/03/2022 تخصيصها إلى وقت لاحق (لتحول بذلك إلى الحساب 119).

وفي 31/12/2022 كانت نتيجة نفس الشركة ربحا بقيمة 100000 دج، وقد قررت الجمعية العامة للشركة المنعقدة بتاريخ 15/04/2023 بشأنها ما يلي:

- تخصيص 08% لتغطية خسارة 2022؛
- تخصيص 05% كاحتياطات قانونية؛
- تخصيص 02% كاحتياطات نظامية؛
- تخصيص 10% كاحتياطات اختيارية؛
- تخصيص 05% كمساهمة للأجراء في النتيجة؛
- تخصيص 50% كتوزيع على الشركاء؛
- إرجاء تخصيص 20% الباقية لوقت لاحق.

وفي 20/04/2023 تم تسديد حصة العمال من النتيجة عن طريق البنك.

وفي 21/04/2023 تم تسديد حصة الشركاء من النتيجة عن طريق البنك.

وفي 31/12/2023 كانت نتيجة نفس الشركة ربحا بقيمة 30000 دج، وقد أرجأت الجمعية العامة للشركة المنعقدة بتاريخ 20/01/2024 تخصيصها إلى وقت لاحق (لتحول بذلك إلى الحساب 110).

المطلوب / تسجيل عملية إرجاء تخصيص النتيجة في سنة 2022.

/ تسجيل عملية تخصيص النتيجة في سنة 2023.

/ تسجيل عملية إرجاء تخصيص النتيجة في سنة 2024.

المثال رقم 2: في 31/12/2023 حققت إحدى شركات التضامن خسارة بقيمة 10000 دج، وبتاريخ 20/02/2024 انعقدت الجمعية العامة للشركة من أجل تخصيصها، وكان قرارها إحدى الافتراضات الآتية:

- إرجاء عملية التخصيص، لترحل بذلك إلى الحساب 119.

- تغطيتها من الاحتياطات الاختيارية.

- تغطيتها بالتخفيض من رأس المال.

المطلوب / سجل في دفتر اليومية الافتراضات الثلاث التي قررتها الجمعية العامة للشركة بشأن تصفية حساب النتيجة

المثال رقم 3: بتاريخ 2024/06/30 انعقدت الجمعية العامة لإحدى شركات التضامن، وقررت استخدام الاحتياطات الاختيارية المسجلة في الحساب 1068 برصيد 20000 دج كما يلي:

- 5000 دج لتغطية خسائر سنة 2023.
- 5000 دج للتوزيع على الشركاء.
- 10000 دج لزيادة رأس مال الشركة.
- المطلوب / تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

➤ في سنة 2022:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2022/03/31		
8000	8000	الترحيل من جديد (رصيد مدين) نتيجة السنة المالية-خسارة (ترصيد حساب النتيجة)	129	119

➤ في سنة 2023:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2023/04/15		
8000	100000	نتيجة السنة المالية-ربح الترحيل من جديد (رصيد مدين)	119	120
5000		احتياطات قانونية	1061	
2000		احتياطات نظامية	1063	
10000		احتياطات اختيارية	1068	
5000		مساهمة الأجراء في النتيجة	423	
50000		الشركاء-الحصص الواجب دفعها	457	
20000		الترحيل من جديد (رصيد دائن) (ترصيد حساب النتيجة)	110	
		..... 2023/04/20		
5000	5000	مساهمة الأجراء في النتيجة البنك (تسديد للعمال)	512	423

50000	50000	2023/04/21 الشركاء-الحصص الواجب دفعها البنك (تسديد للشركاء)	512	457
-------	-------	--	-----	-----

➤ في سنة 2024:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
30000	30000	2024/01/20 نتيجة السنة المالية-ربح الترحيل من جديد (رصيد دائن) (ترصيد حساب النتيجة)	110	120

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	2024/02/20 الترحيل من جديد (رصيد مدين) نتيجة السنة المالية-خسارة (حالة الافتراض الأول)	129	119
10000	10000	2024/02/20 الاحتياطات الاختيارية نتيجة السنة المالية-خسارة (حالة الافتراض الثاني)	129	1068
10000	10000	2024/02/20 رأس المال الصادر نتيجة السنة المالية-خسارة (حالة الافتراض الثالث)	129	101

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
5000	20000	2024/06/30 الاحتياطات الاختيارية نتيجة السنة المالية-خسارة	129	1068
5000		الشركاء-الحصص الواجب دفعها	457	
10000		رأس المال الصادر (استخدام الاحتياطات)	101	

الدرس السادس

محاسبة الرسم على القيمة المضافة

1. التعريف بالرسم على القيمة المضافة

هي ضريبة غير مباشرة، تُفرض على الإنفاق أو الاستهلاك النهائي، تُطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، باستثناء خدمات القطاع الإداري العمومي، تأسست بموجب المادة 65 من القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية 1991، وبالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من:

- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S):

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P).

وقد تم تطبيق الرسم على القيمة المضافة فعليا ابتداء من 01 أبريل 1992، وذلك بموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، حيث شهد وفقا لهذا القانون أربع معدلات، غير أنه بعد ذلك خضعت هذه الأخيرة لعدة تعديلات، آخرها كان بموجب القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 والمتضمن قانون المالية لسنة 2017، حيث أصبح هذا الرسم يشمل معدلين هما:

- المعدل العادي 19%:

- المعدل المخفض 9%.

2. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

يتعين على المؤسسات التصريح بالرسم على القيمة المضافة عن طريق النموذج الموحد للتصريح (G50) شهريا، وإيداعه لدى قبضة الضرائب المختصة خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تحققت خلاله العمليات الواجبة التصريح لإدارة الضرائب، وهو ما يعني أن الفترة القانونية لإيداع التصريح الشهري محدد بين الفاتح واليوم العشرين من كل شهر.

وانطلاقا من التصريح الشهري، يُسجل الرسم على القيمة المضافة في الحساب 445-الدولة-الرسوم على رقم الأعمال، إذ يستلم:

- من ناحية: الرسم على القيمة المضافة المجمعة / المحصلة لصالح الدولة، وذلك أثناء تسجيل عمليات البيع المنجزة والتسليمات المنفذة من قبل المؤسسة لصالحا الخاص¹. ويُسجل في الحساب 4457-الرسم على القيمة المضافة المجمعة.
- من ناحية أخرى: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات من تثبيات ومخزونات وخدمات خارجية وغيرها، وهو مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة حسب الأحكام القانونية، ويُسجل في الحساب 4456-الرسم على القيمة المضافة المسترجعة.

¹ - يُسعى التسليم للذات، وهو عبارة عن عملية تسمح للمؤسسة بالحصول على منتجات قامت هي بإنتاجها وتسليمها لنفسها أو بناء عقارات بوسائلها الخاصة موجبة لتغطية احتياجات مصالحتها، حيث يعتبر الخاضع للرسم في هذه الحالة بمثابة زبون ومورد في نفس الوقت وكان المؤسسة قامت بعملية البيع لنفسها.

وبحلول آجال الاستحقاق، يتم خصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة من الرسم على القيمة المضافة المجمعة، أي إجراء الفرق بين مبلغ كل منهما، والنتيجة واحدة من ثلاث احتمالات:

- الاحتمال الأول: إذا كانت قيمة الرسم على القيمة المضافة المجمعة أكبر من قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة، فإن قيمة الفارق بينهما عبارة عن رصيد دائن، يُسجل في الحساب 44551-الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها، (الواجب دفعها من قبل المُكلف-المؤسسة- إلى إدارة الضرائب).

وانطلاقاً من التصريح الشهري (G50)، يُسجل الرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة، كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	XXX	التاريخ		4457
XXX		الرسم على القيمة المضافة المجمعة	4456	
XXX		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	44551	
		(إثبات الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع)		

وعند الدفع لإدارة الضرائب، يُرصد الحساب 44551 في مقابل أحد حسابات الخزينة، كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	XXX	التاريخ		44551
XXX		الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها	512	
XXX		البنوك-الحسابات الجارية	517	
XXX		الهيئات المالية الأخرى (ح ج ب)	530	
		الصندوق		
		(تسديد الرسم على القيمة المضافة)		

- الاحتمال الثاني: إذا كانت قيمة الرسم على القيمة المضافة المجمعة أقل من قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة، فإن قيمة الفارق بينهما عبارة عن رصيد مدين، يُسجل في الحساب 44568-قرض الرسم على القيمة المضافة، وهو واجب التحصيل في وقت لاحق (من خلال الخصم من الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها أو من خلال المطالبة بالتسديد الفعلي).

وانطلاقاً من التصريح الشهري (G50)، يُسجل الرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة، كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	XXX	التاريخ		4457
XXX		الرسم على القيمة المضافة المجمعة	44568	
XXX		قرض الرسم على القيمة المضافة	4456	
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		

(إثبات الرسم على ق م الواجب ترحيله للشهر الموالي)

وفي الشهر الموالي يرصد الحساب 44568 يجعله في الجانب الدائن.

- الاحتمال الثالث: إذا كانت قيمة الرسم على القيمة المضافة المجمعة تساوي قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة، تكون المؤسسة هنا، في حالة رسم على القيمة المضافة معدوم (لا يوجد رسم على القيمة المضافة واجب الدفع، ولا قرص الرسم على القيمة المضافة للترحيل).

وانطلاقاً من التصريح الشهري (G50)، يُسجل الرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة، كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ر/ح/د	ر/ح/م
	XXX	التاريخ الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
XXX		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تسوية الرسم على القيمة المضافة)	4456	

ملاحظة: لكن ليس كل الرسوم على القيمة المضافة المدفوعة أثناء الشراء هي قابلة للاسترجاع، بل وضع القانون الجبائي جملة من الشروط يتعين احترامها حتى يكون الرسم على القيمة المضافة على المشتريات مقبول للاسترجاع، وبالإضافة إلى ذلك هناك حالات لا يسمح فيها القانون الجبائي أصلاً باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، لذلك يعتبر الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للاسترجاع بمثابة عبء على عاتق المؤسسة، يحمل على تكلفة المشتريات أو يسجل في حساب خاص به حـ 6422 الرسم على القيمة المضافة غير القابل للاسترجاع.

3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: قامت إحدى المؤسسات الاقتصادية خلال شهر جوان 2020 بالعمليات الآتية:

- بتاريخ 2020/06/01 اقتناء سيارة سياحية متخصصة لتنقلات مدير المؤسسة بقيمة 1000000 دج. (السيارات السياحية ليس لها الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وبالتالي تُحمل أو تُضاف على تكلفة شراء التثبيت المعني).

- بتاريخ 2020/06/05 تأجير مسكن مخصص لإيواء عمال المؤسسة بقيمة 200000 دج. (تأجير المسكن هنا لا يندرج ضمن النشاط المهني للمؤسسة، ومنه لا يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة، بل تُضاف إلى أعباء الإيجار).

- بتاريخ 2020/06/10 شراء ألبسة خاصة بعمال المؤسسة بقيمة 80000 دج. (الهدايا والحفلات ليس لها الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة بقوة القانون، بل تُضاف إلى حساب الأعباء المعني).

المطلوب: باعتبار أن المبالغ معبر عنها خارج الرسم (HT)، وأن نسبة الرسم على القيمة المضافة هي 19%، فالمطلوب إجراء التسجيلات المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية.

المثال رقم 2: كانت المعلومات المتعلقة بالتصريح الشهري (G50) فيما يخص الرسم على القيمة المضافة خلال الثلاثي الأول لسنة 2020 لإحدى المؤسسات الاقتصادية، كما يلي:

- بالنسبة لشهر جانفي:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 10000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 9000 دج.

- بالنسبة لشهر فيفري:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 10000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 12000 دج.

- بالنسبة لشهر مارس:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 15000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 8000 دج.

المطلوب: على أساس أن إيداع النموذج (G50) تم بانتظام في اليوم 20 من كل شهر، فقدم التسجيل المحاسبي اللازم فيما يخص تسوية الرسم على القيمة المضافة، علما أن عمليات الدفع تمت من خلال البنك.

المثال رقم 3: كانت المعلومات المتعلقة بالتصريح الشهري (G50) فيما يخص الرسم على القيمة المضافة خلال الثلاثي الأول لسنة 2020 لإحدى المؤسسات الاقتصادية، كما يلي:

- بالنسبة لشهر جانفي:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 20000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 24000 دج.

- بالنسبة لشهر فيفري:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 15000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 17000 دج.

- بالنسبة لشهر مارس:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 30000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 14000 دج.

المطلوب: على أساس أن إيداع النموذج (G50) تم بانتظام في اليوم 20 من كل شهر، فقدم التسجيل المحاسبي اللازم فيما يخص تسوية الرسم على القيمة المضافة، علما أن عمليات الدفع تمت من خلال البنك.

المثال رقم 4: كانت المعلومات المتعلقة بالتصريح الشهري (G50) فيما يخص الرسم على القيمة المضافة خلال الثلاثي الأول لسنة 2020 لإحدى المؤسسات الاقتصادية، كما يلي:

- بالنسبة لشهر جانفي:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 10000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 10000 دج.

- بالنسبة لشهر فيفري:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 15000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 20000 دج.

- بالنسبة لشهر مارس:

+ الرسم على القيمة المضافة المجمعة = 30000 دج؛

+ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة = 25000 دج.

المطلوب: على أساس أن إيداع النموذج (G50) تم بانتظام في اليوم 20 من كل شهر، فقدم التسجيل المحاسبي اللازم فيما يخص تسوية الرسم على القيمة المضافة، علما أن عمليات الدفع تمت من خلال البنك.

2.3. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
1190000	1190000	2020/06/01		
		معدات النقل (سيارة سياحية) موردو التثبيات (إقتناء سيارة سياحية)	4604	21823
238000	238000	2020/06/05		
		الإيجارات موردو المشتريات والخدمات (تأجير مسكن لإيواء العمال)	4601	613
95200	95200	2020/06/10		
		أعباء المستخدمين الأخرى موردو المشتريات والخدمات (اقتناء ملابس للعمال)	4601	638

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
9000 1000	10000	2020/02/20		
		الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
		الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر فيفري)	44551	
	1000	2020/02/20		
		الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها		44551

1000		البنوك-الحسابات الجارية (تسديد الرسم على ق م بواسطة البنك) .....2020/03/20	512	
	10000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
	2000	قرض الرسم على القيمة المضافة		44568
12000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر مارس) 2020/40/20	4456	
	15000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
8000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
2000		قرض الرسم على القيمة المضافة	44568	
5000		الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر أبريل) 2020/04/20	44551	
	5000	الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها		44551
5000		البنوك-الحسابات الجارية (تسديد الرسم على ق م بواسطة البنك)	512	

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2020/02/20		
	20000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
	4000	قرض الرسم على القيمة المضافة		44568
24000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر فيفري) .....2020/03/20	4456	
	15000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
	6000	قرض الرسم على القيمة المضافة		44568
17000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
4000		قرض الرسم على القيمة المضافة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر مارس) 2020/40/20	44568	
	30000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
14000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
6000		قرض الرسم على القيمة المضافة	44568	

10000		الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر أبريل) 2020/04/20	44551	
10000	10000	الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها البنوك-الحسابات الجارية (تسديد الرسم على ق م بواسطة البنك)	512	44551

حل المثال رقم 4:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2020/02/20		
10000	10000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر فيفري)	4456	4457
		.....2020/03/20		
	15000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة		4457
	5000	قرض الرسم على القيمة المضافة		44568
20000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر مارس)	4456	
		..... 2020/40/20		
25000	30000	الرسم على القيمة المضافة المجمعة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	4457
5000		قرض الرسم على القيمة المضافة (تسجيل الرسم على القيمة المضافة-لشهر أبريل)	44568	

الدرس السابع

محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية

1. إقتناء التثبيتات المعنوية والعينية

1.1. تعريف التثبيتات

هي الأموال المخصصة للاستعمال بصورة مستمرة ودائمة لحاجات نشاطات المؤسسة، والتي تم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو تلك الغير موجهة لأن يتم بيعها خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال. (بمعنى وجودها في المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما يرتبط بموضوع نشاط المؤسسة لأكثر من فترة مالية واحدة).

وتنقسم التثبيتات، بدورها إلى:

- ✓ التثبيتات المعنوية: وهي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس، ومن أمثلتها: شهرة المحل، براءة الاختراع، حقوق الامتياز، العلامات التجارية...الخ.
- ✓ التثبيتات العينية: وهي الأصول التي لها وجود مادي ملموس، ومن أمثلتها: الأراضي، المباني، المعدات والأدوات...الخ.
- ✓ التثبيتات المالية: وهي الأصول التي لها صبغة مالية ثابتة تفوق إثني عشر شهرا، ومن أمثلتها: الأسهم وسندات المساهمة...الخ.

2.1. التصنيف المحاسبي للتثبيتات

أدرج النظام المحاسبي المالي التثبيتات ضمن الصنف 2 تحت اسم "حسابات التثبيتات". وهي تنقسم إلى الحسابات الرئيسية الآتية :

- الحساب 20 تحت اسم " التثبيتات المعنوية "؛
- الحساب 21 تحت اسم " التثبيتات العينية "؛
- الحساب 22 تحت اسم " التثبيتات في شكل امتياز "؛
- الحساب 23 تحت اسم " التثبيتات الجاري انجازها "؛
- الحساب 26 تحت اسم " مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات "؛
- الحساب 27 تحت اسم " تثبيات مالية أخرى "؛
- الحساب 28 تحت اسم " إهلاك التثبيتات "؛
- الحساب 29 تحت اسم " خسارة القيمة عن التثبيتات ".

3.1. المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيتات

1.3.1. حالة التثبيتات المكتسبة من خلال الشراء

في حالة شراء التثبيتات، فإن هذه الأخيرة تُدرج في الحسابات بتكلفة شرائها المنسوبة إليها مباشرة، والتي هي عبارة عن ثمن الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة أو أي رسم آخر قابل للاسترجاع، مطروحا منه التنزيلات والتخفيضات التجارية، مضافا إليه الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع والمصاريف

المستنفذة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام (مثل مصاريف التسليم، الشحن، التفريغ، التركيب، الأتعاب المهنية للمهندسين والمعماريين والخبراء....الخ).

ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف.

وعند التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية، تُجعل حسابات التثبيتات المعنوية (2x) في الجانب المدين بتكلفة الشراء، يُقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات الخزينة (5x) في حالة التسديد الفوري و/أو أحد حسابات الغير (404) في حال التسديد لأجل، وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	حسابات التثبيتات		2x
	xxx	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
xxx		موردو التثبيتات	404	
xxx		حسابات الخزينة (شراء تثبيت، استلام فاتورة رقم...)	5x	

2.3.1. حالة التثبيتات المكتسبة من خلال الإنتاج

في حالة إنتاج التثبيتات، فإن هذه الأخيرة تدرج في الحسابات بتكلفة إنتاجها المنسوبة إليها مباشرة، والتي هي عبارة تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيقها، مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج من أعباء مباشرة وغير مباشرة إذا كانت مرتبطة منطقيا بالتثبيت.

وتمر عملية التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية لهذه الحالة عبر قيدتين، يمكن توضيحهما في الآتي:

القيد الأول: تُسجل فيه جميع الأعباء التي تحملها التثبيت المعني خلال عملية الإنتاج، وذلك حسب طبيعتها، بجعل حسابات الأعباء (6x) مدينة في مقابل جعل حسابات المخزونات (3x) و/أو حسابات الغير (4x) و/أو الحسابات المالية (5x) دائنة. وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	حسابات الأعباء		6x
xxx		حسابات المخزونات	3x	
xxx		حسابات الغير	4x	
xxx		الحسابات المالية (تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)	5x	

القيد الثاني : يُسجل فيه حساب التثبيات المعني (2x) بمجموع الأعباء التي تحملها خلال عملية الإنتاج بجعله مدينا، في مقابل جعل الحساب (73x) الإنتاج المثبت دائنا. وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ حسابات التثبيات الإنتاج المثبت (الاعتراف بالتثبيات)	73x	2x

ويمكن تقسيم الحساب 73 إلى الحسابات الثانوية الآتية:

- الحساب 731 – الإنتاج المثبت للأصول المعنوية،،، في حالة إنتاج تثبيات معنوي.

- الحساب 732 – الإنتاج المثبت للأصول العينية،،، في حالة إنتاج تثبيات عيني.

3.3.1. التسبيقات على التثبيات

أ- عند تقديم التسبيقات

قد تقوم المؤسسة بتقديم تسبيقات للمورد بغرض تسهيل عملية الحيازة على تثبيات معينة، ففي هذه الحالة يُجعل الحساب 238 تسبيقات مدينا، في مقابل جعل أحد حسابات الخزينة (5x) دائنا، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ التسبيقات حسابات الخزينة (دفع التسبيق للمورد)	5x	238

ب- عند استلام التثبيات

عند استلام التثبيات المعنوية بالتسبيقات، تُجعل هذه الأخيرة في الجانب المدين، في مقابل ترصيد حساب التسبيقات بجعله في الجانب الدائن مع أحد حسابات الغير (4x) و/أو أحد حسابات الخزينة (5x)، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ حسابات التثبيات		2x
xxx	xxx	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
xxx		التسبيقات	238	

xxx		موردو التثبيتات	404	
xxx		حسابات الخزينة (تسوية الفاتورة الخاصة بالتثبيت، ترصيد التسبيق)	5x	

2. اهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية

1.2. اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

1.1.2. تعريف الاهتلاك

إن الإهلاك هو انخفاض قيمة التثبيتات نتيجة الاستخدام أو التقادم الزمني أو بسبب التطور التكنولوجي أو لأي سبب آخر، ووفق النظام المحاسبي المالي (المادة 121-7) الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي.

2.1.2. طرق الإهلاك

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإهلاك لتخصيص المبالغ القابلة لاهتلاك التثبيت على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي، وتمثل هذه الطرق في ما يلي :

طريقة الإهلاك الخطي (الثابت) : تؤدي إلى عبء ثابت طيلة المدة النفعية للتثبيت.

الطريقة التناقصية : تؤدي إلى عبء متناقص خلال المدة النفعية للتثبيت.

الطريقة التزايدية : تؤدي إلى عبء متزايد خلال المدة النفعية للتثبيت.

طريقة وحدات الإنتاج : يترتب عليها عبء على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع من التثبيت.

إن طريقة إهلاك أي تثبيت هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك التثبيت، وأوصى النظام المحاسبي المالي توصية غير ملزمة باعتماد الطريقة الخطية في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

3.1.2. جدول الإهلاك

يسمح جدول الإهلاك بمتابعة وإظهار حالة التثبيت المعني بالاهتلاك من تاريخ توفره للاستخدام – سواء عن طريق الشراء أو الإنتاج – إلى غاية تاريخ نهاية عمره الإنتاجي، ويتم إعداده في صيغته المبسطة وفقاً للشكل الآتي :

الفترة	المبلغ القابل للاهلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية

حيث أن:

المبلغ القابل للاهلاك (MA): هو الفرق بين القيمة المحاسبية الأصلية لتثبيت معين والقيمة المتبقية المحتملة له، ويحسب وفق العلاقة الآتية: (المبلغ القابل للاهلاك = القيمة المحاسبية الأصلية - القيمة المتبقية)، علماً أن: القيمة المحاسبية الأصلية (VC): هي التكلفة التاريخية المسجل بها التثبيت في دفتر اليومية عند حيازته. القيمة المتبقية (VR): هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لقاء تثبيت ما عند نهاية مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.

قسط الاهتلاك السنوي (AN): هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهلاك الخاصة بالتثبيت على مدة حياته النفعية، بطريقة عادلة تستوجب أن تحمل كل دورة محاسبية بما يُعادل النقص التدريجي الذي لحق بقيمة التثبيت خلال تلك الدورة، بحيث يتناسب مع مقدار استفادة المؤسسة من خدمات التثبيت.

ويمكن حساب قسط الإهلاك السنوي وفق طريقة الاهتلاك الخطي⁽²⁾ كما يلي:

العلاقة 01: قسط الاهتلاك السنوي = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن: معدل الاهتلاك السنوي (t) = (100 ÷ مدة المنفعة (N)).

العلاقة 02: قسط الاهتلاك السنوي = (القيمة الأصلية ÷ مدة المنفعة) × فترة الاستعمال.

حيث أن: مدة المنفعة (N) = (100 ÷ معدل الاهتلاك السنوي (t)).

الاهتلاكات المتراكمة (∑AN): هي مجموع أقساط إهلاك السنوات السابقة زائد قسط إهلاك السنة الحالية.

القيمة المحاسبية الصافية (VNC): هي المبلغ القابل للاهلاك منقوصاً منه مجموع الاهتلاكات المتراكمة.

4.1.2. التسجيل المحاسبي للاهلاك

تقيد أقساط الاهتلاك في نهاية كل دورة محاسبية أي في تاريخ N/12/31. وذلك بجعل الحساب 681 المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية في الجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن الحساب 28 اهتلاك التثبيات. وهذا حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات (تخصيص قسط الاهتلاك)	28x	681

² - وتعرف أيضاً بطريقة القسط الثابت، أساس هذه الطريقة قائم على افتراض أن جميع الدورات المحاسبية التي يستخدم فيها التثبيت متساوية في معدل الخدمات المنتظر تحقيقها، أي أن كفاءة التثبيت في أداء خدماته تبقى ثابتة على مدار الدورات المحاسبية ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام. ولذلك سوف تكون جميع أقساط الاهتلاك متساوية خلال العمر الإنتاجي. وتعتبر هذه الطريقة من الطرق الشائعة الاستخدام في كثير من البلدان لسهولة تطبيقها ووضوح استخدامها.

ووفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإنه يخصص لكل تثبيت مهتك حساب اهتلاك خاص به، أي أن الحساب 28 – اهتلاك التثبيتات – يقسم إلى حسابات ثانوية وفرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها، وذلك كما يلي :

<p>الحساب 280 اهتلاك التثبيتات المعنوية</p> <p>الحساب 2803 اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت</p> <p>الحساب 2804 اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها</p> <p>الحساب 2805 اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات</p> <p>الحساب 2807 اهتلاك فارق الشراء</p> <p>الحساب 2808 اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى</p>	<p>الحساب 20 التثبيتات المعنوية</p> <p>الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت</p> <p>الحساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها</p> <p>الحساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات</p> <p>الحساب 207 فارق الشراء</p> <p>الحساب 208 التثبيتات المعنوية الأخرى</p>
<p>الحساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية</p> <p>لا يوجد حساب يقابل الحساب 211</p> <p>الحساب 2812 اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي</p> <p>الحساب 2813 اهتلاك البناءات</p> <p>الحساب 2815 اهتلاك المنشآت التقنية</p> <p>الحساب 2818 اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى</p>	<p>الحساب 21 التثبيتات العينية</p> <p>الحساب 211 الأراضي³</p> <p>الحساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي</p> <p>الحساب 213 البناءات</p> <p>الحساب 215 المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية</p> <p>الحساب 218 التثبيتات العينية الأخرى</p>
<p>الحساب 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز</p>	<p>الحساب 22 التثبيتات في شكل امتياز</p>

ومن خلال ما سبق نستنتج أنه يضاف إلى يمين الحساب 28 رقم حسب الذي يحمله التثبيت المعني بعد حذف الرقم 2 منه، فنحصل على حساب اهتلاك التثبيت المعني.

مثال : 213 البناءات ← 2813 اهتلاك البناءات

ملاحظة : إذا تم اقتناء التثبيتات خلال السنة وليس في بدايتها فإن حساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى تحسب على أساس عدد الأشهر من تاريخ الاقتناء إلى نهاية السنة، حيث إذا كان :

- تاريخ الاقتناء ما بين (01 – 15 من الشهر)، يحسب شهرا كاملا ويأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك.
- تاريخ الاقتناء ما بين (16 – نهاية الشهر)، يُهمل هذا الشهر ولا يأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك، ويبدأ حساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى من الشهر الموالي.

³ - تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك باستثناء المناجم والمحاجر والمقالع... الخ، وهذا استنادا للفقرة 9-121 من النظام المحاسبي المالي.

2.2. خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية

1.2.2. تعريف خسارة القيمة

خسارة انخفاض القيمة هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية الصافية على القيمة القابلة للتحويل، أي الفرق بين القيمتين.

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحويل

وفي حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من وجود هذه الخسارة حسب الحالتين الآتيتين :

الحالة 01 : يتم فيها إثبات خسارة القيمة، إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحويل.

الحالة 02 : لا توجد خسارة القيمة، إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أقل أو تساوي القيمة القابلة للتحويل.

حيث أن:

القيمة القابلة للتحويل : تتمثل في سعر البيع الصافي، أي بعد طرح تكاليف الخروج من سعر البيع الإجمالي
(سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج).

القيمة المحاسبية الصافية : هو المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية بعد خصم الاهتلاكات المتراكمة.

2.2.2. المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة

أ- معاينة خسارة القيمة:

تثبت خسارة القيمة لأي تثبيت بانخفاض التثبيت المذكور وبإدراج هذه القيمة كأعباء في الحسابات، وذلك وفقا

للتسجيل المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسارة القيمة عن التثبيات (إثبات خسارة القيمة)	29x	681

ووفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإنه يخصص لكل تثبيت تعرض لانخفاض في قيمته حساب خسارة قيمة خاص به، أي أن الحساب 29 – خسائر القيمة عن التثبيات – يقسم إلى حسابات ثانوية وفرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها. أي يضاف إلى يمين الحساب 29 رقم حسب الذي يحمله التثبيت المعني بعد حذف الرقم 2 منه، فنحصل على حساب خسارة القيمة للتثبيت المعني.

مثال : 213 البنات ← 2913 خسائر القيمة عن البنات

ب- أثر خسارة انخفاض القيمة على مخطط الاهتلاك

بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مخطط الاهتلاك للتثبيت – إذا كان التثبيت قابل للاهتلاك – في الفترات المستقبلية، وذلك بتخصيص القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيت (بعد طرح خسارة القيمة) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

3. التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية وتخريدها

1.3. مفهوم التنازل عن التثبيتات أو تخريدها

إن عملية التنازل عن التثبيتات مهما كانت فهي عملية استثنائية في حياة المؤسسة، تؤدي إلى غلق حساباتها وبالتالي خروجها من المؤسسة. وينص المبدأ على حذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً.

2.3. التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك

التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك يؤدي بالضرورة إلى خروجها من أصول المؤسسة، وبالتالي إقفال حساباتها، وذلك مع مراعاة الفرق بين سعر التنازل والقيمة الأصلية للتثبيت المتنازل عنه، ووفقاً لهذا الفارق نكون أمام حالتين للتسجيل المحاسبي هما كما يلي:⁴

الحالة 01: سعر التنازل أكبر من قيمة التثبيت الأصلية

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		462
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		حسابات التثبيتات	2x	
xxx		فوائض قيمة ع خ أ م غ م (إثبات التنازل عن التثبيت)	752	

⁴ - باعتبار التثبيتات في هذه الحالة غير متدهورة، أي لم يتم إثبات أو تسجيل خسارة في قيمتها سابقاً.

الحالة 02: سعر التنازل أقل من قيمة التثبيت الأصلية

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات		462
	xxx	حسابات الخزينة		5x
	xxx	نواقص قيمة ع خ أ م غ م		652
xxx		حسابات التثبيات (إثبات التنازل عن التثبيت)	2x	

3.3. التنازل عن التثبيات القابلة للإهلاك

1.3.3. تسجيل قسط الإهلاك المكمل

في حالة التنازل عن التثبيات قبل نهاية مدة نفعيتها للمؤسسة، مما يعني أنها غير مهتلكة كلياً عند تاريخ التنازل، لا بد من تسجيل قيد مخصص اهتلاك مكمل ويكون التسجيل المحاسبي كآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات (تخصيص قسط الاهتلاك المكمل)	28x	681
xxx				

ملاحظة : إذا حدث وتم التنازل عن تثبيت ما، وفي حالة تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، فإن حساب فترة الاهتلاك الخاصة بسنة التنازل تحسب على أساس عدد الأشهر من بداية سنة التنازل إلى غاية تاريخ التنازل، حيث إذا كان :

- تاريخ التنازل ما بين (01 - 15 من الشهر) يُهمل هذا الشهر ولا يأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك، ويتوقف حساب فترة الاهتلاك المكمل الخاص بسنة التنازل عند نهاية الشهر السابق.
- تاريخ التنازل ما بين (16 - ونهاية الشهر) يحسب شهراً كاملاً ويأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك المكمل الخاص بسنة التنازل.

2.3.3. المعالجة المحاسبية لعميلة التنازل

أ- التحليل المحاسبي:

في حالة التنازل عن التثبيات أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإن حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى الحساب المعني (20 أو 21).

كما تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه، عن طريق الفرق بين منتجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتجات أو أعباء عملياتية في حساب النتائج حسب الحالات الآتيتين :

الحالة 01 : إذا كانت منتجات الخروج الصافية (أي سعر التنازل) عن الأصل أكبر من قيمته المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل، ففي هذه الحالة عملية التنازل تمت ببيع يتم تسجيله في الجانب الدائن من الحساب 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.

الحالة 02 : إذا كانت منتجات الخروج الصافية (أي سعر التنازل) عن الأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل، ففي هذه الحالة عملية التنازل تمت بخسارة ويتم تسجيلها في الجانب المدين من الحساب 652 نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.

كما يتم تسجيل سعر التنازل في الجانب المدين لأحد أو بعض حسابات الخزينة إذا كان التحصيل فوري، أو الحساب 462 – الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيبات – إذا كان التحصيل لأجل.

ب- التسجيل المحاسبي:

عند تسجيل عملية التنازل عن التثبيبات لا بد من مراعاة الفارق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه، كما تم الإشارة إليه سابقاً، لذلك فإن التسجيل المحاسبي للتنازل يكون وفقاً للحالتين الآتيتين:

الحالة 01: سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	A	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيبات		462
	A	حسابات الخزينة		5x
	B	اهتلاك التثبيبات		28x
	C	خسارة القيمة عن التثبيبات		29x
E		حسابات التثبيبات	2x	
D		فوائض قيمة ع خ أ م غ م (إثبات التنازل عن التثبيبات)	752	

الحالة 02: سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	A	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيبات		462

	A	حسابات الخزينة		5x
	B	إهلاك التثبيتات		28x
	C	خسارة القيمة عن التثبيتات		29x
	D	نواقص قيمة ع خ أ م غ م		652
E		حسابات التثبيتات (إثبات التنازل عن التثبيت)	2x	

حيث أن:

A: تمثل سعر التنازل موزع بين حسابات الغير أو حسابات الخزينة.

B: مجموع الإهلاكات المتراكمة.

C: خسارة انخفاض القيمة للتثبيت.

D: الفارق ما بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية.

E: القيمة الأصلية للتثبيت.

4.3. تخريد التثبيتات

التخريد هو عملية إزالة التثبيت من الحسابات لأنه لم يعد صالحا للاستعمال ولا يمكن بيعه أو استغلاله، فيتم إخراجها من الأصول ويُسجل كتثبيت مهتلِك ويتم شطبها، وبالتالي لا يُسجل فيه مداخيل لأنه لا يباع.

1.4.3. التخريد كنتيجة للإهلاك الكلي

بعد الإهلاك التام لتثبيت معين وتوقفه عن العمل يُمكن التخلص منه وإخراجها، وذلك وفقا للتسجيل

المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	إهلاك التثبيتات		28x
xxx		حسابات التثبيتات (تخريد تثبيت مهتلِك كليا)	2x	

2.4.3. التخريد كنتيجة للإهلاك الجزئي

إن عدم الإهلاك التام لتثبيت معين وتوقفه عن العمل يجعل المحاسب يُسجل القيمة المتبقية كخسارة، حيث تُسجل إهلاكاً استثنائياً في حساب فرعي من الحساب 681، وذلك بإضافة الرقم 1 ليصبح 6811، وبالتالي يُصبح التثبيت مهتلِك كليا ويُمكن التخلص منه وإخراجها، وذلك وفقا للتسجيل المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
------	------	--------	-----	-----

		التاريخ		
	xxx	إهلاك التثبيتات	28x	
	xxx	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	6811	
xxx		حسابات التثبيتات (تخريد تثبيت مهتلك جزئيا)	2x	

ملاحظة: هناك حالات أخرى لخروج التثبيتات كالتبرع والفقدان.

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر جانفي 2025 قامت إحدى المؤسسات بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/01 تم شراء برمجيات معلوماتية بمبلغ 10000 دج من خلال البنك، TVA 19%.
 - 2- بتاريخ 2025/01/05 تم اقتناء براءة اختراع بمبلغ 20000 دج من خلال الحساب الجاري البريدي.
 - 3- بتاريخ 2025/01/10 تم شراء أراضي بسعر 20000 دج، وكانت مصاريف تسجيل العقد 4000 دج وأتعاب الموثق المحجر للعقد 6000 دج، تم التسديد نقدا.
 - 4- بتاريخ 2025/01/15 تم شراء معدات تقنية بسعر 10000 دج، مصاريف النقل 2000 دج مصاريف التركيب 3000 دج، رسوم غير قابلة للاسترجاع 5000 دج، العملية تمت على الحساب.
 - 5- بتاريخ 2025/01/20 تم إنجاز برنامج معلوماتي بوسائل المؤسسة الخاصة، تكلفة إنجازه 30000 دج.
 - 6- بتاريخ 2025/01/25 تم إنجاز معدات تقنية بوسائل المؤسسة الخاصة، تكلفة إنجازه 40000 دج.
 - 7- بتاريخ 2025/01/30 تم تسديد قيمة المعدات التقنية المشتراة في العملية (4).
- المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة .

المثال رقم 2: خلال شهر فيفري 2025 قامت إحدى المؤسسات بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/02/01 ولأجل شراء معدات نقل أرسلت لموردها طلبية شراء مرفقة بشيك بنكي كتسبيقات بقيمة 20000 دج.
 - 2- بتاريخ 2025/02/20 تم استلام معدات النقل بقيمة إجمالية 200000 دج، خارج الرسم على القيمة المضافة 19%، تم التسديد نقدا.
- المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة .

المثال رقم 3: بتاريخ 2020/01/02 تم الحيازة على معدات نقل بقيمة 200000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الافتراضي هو 05 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.

/ إعداد جدول الاهتلاك .

/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2020/12/31.

المثال رقم 4: بتاريخ 2020/03/16 تم الحيازة على معدات نقل بقيمة 240000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الافتراضي هو 03 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.
المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.
/ إعداد جدول الاهتلاك الثابت.
/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2023/12/31.

المثال رقم 5: بتاريخ 2022/01/02 تم الحيازة على آلة إنتاجية بقيمة 250000 دج، نقدا، TVA 19%، عمرها الإنتاجي هو 03 سنوات، وقدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي بـ 10000 دج.
المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.
/ إعداد جدول الاهتلاك.
/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31.

المثال رقم 6: بتاريخ 2020/01/02 تم الحيازة على معدات تقنية بقيمة 4000000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الإنتاجي هو 05 سنوات، القيمة المتبقية معدومة. ويتاريخ 2022/12/31 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات التقنية تقدر بـ 1400000 دج.

المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.
/ إعداد جدول الاهتلاك إلى غاية 2022/12/31.
/ إعداد جدول الاهتلاك المعدل بعد إثبات خسارة القيمة بتاريخ 2022/12/31.
/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31.

المثال رقم 7: بتاريخ 2022/04/05 تم الحيازة على معدات تقنية بقيمة 200000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الإنتاجي هو 05 سنوات، القيمة المتبقية معدومة. استعملت إلى غاية 2024/10/10، أين تم التنازل عليها بمبلغ 130000 دج، عن طريق البنك.

المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية بطريقة الاهتلاك الخطي.
/ إعداد جدول الاهتلاك الخطي.
/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/10/10.

المثال رقم 8: نفس معطيات المثال 7 السابق، لنفترض أنه بتاريخ 2024/10/10 كان مبلغ التنازل 60000 دج، عن طريق البنك.

المطلوب / تسجيل عملية التنازل في دفتر اليومية بتاريخ 2024/10/10.

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		2025/01/01		
	10000	برمجيات معلوماتية		204
	1900	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع		4456
11900		البنك	512	
		(اقتناء برمجيات معلوماتية)		
		2025/01/05		
	20000	براءة اختراع		205
20000		الحساب الجاري البريدي	517	
		(اقتناء براءة اختراع)		
		2025/01/10		
	30000	الأراضي		211
30000		الصندوق	530	
		(شراء أراضي)		
		2025/01/15		
	20000	المعدات التقنية		215
20000		موردو التثبيات	404	
		(شراء معدات تقنية)		
		2025/01/20		
	30000	برمجيات معلوماتية		204
30000		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		(إنجاز برمجيات معلوماتية)		
		2025/01/25		
	40000	المعدات التقنية		215
40000		الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		(إنجاز معدات تقنية)		
		2025/01/30		
	20000	موردو التثبيات		404
20000		البنك	512	
		(تسديد لموردو التثبيات)		

حل المثال رقم 2:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		2025/02/01		
	20000	التسبيات		238

20000		البنك (دفع تسبيقات للمورد)	512	
		..... 2025/02/20		
	200000	معدات النقل		2182
	38000	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
20000		التسبيقات	238	
218000		الصندوق	530	
		(تسوية فاتورة شراء معدات النقل)		

حل المثال رقم 3:

أ). حساب أقساط الاهتلاك السنوية:

قسط الاهتلاك السنوي = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن :

معدل الاهتلاك السنوي = $(100 \div \text{العمر الإنتاجي})$.

أي $(5 \div 100) =$

$20\% =$

قسط الاهتلاك لسنة 2020 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2021 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2022 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2023 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2024 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

ب). إعداد جدول الاهتلاك:

الفترات	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2020	200000	40000	40000	160000
2021	200000	40000	80000	120000
2022	200000	40000	120000	80000
2023	200000	40000	160000	40000
2024	200000	40000	200000	0

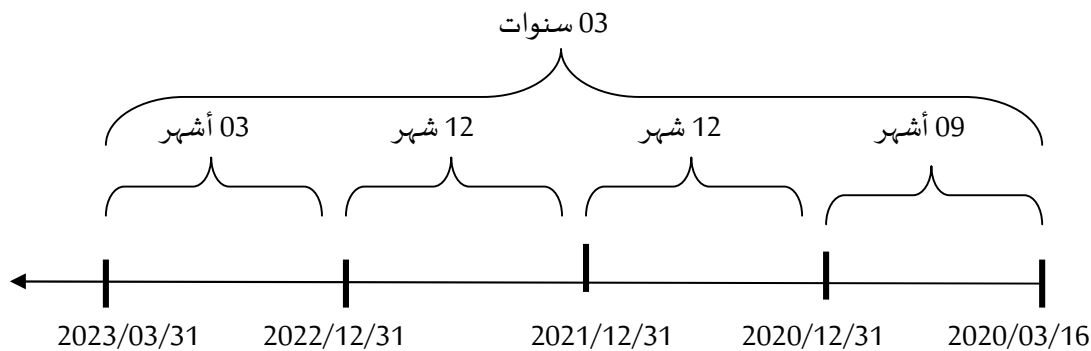
ج). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2020/12/31:

د/ح م	د/ح د	البيان	مدین	دائن
		..... 2020/01/02		
2182		معدات النقل	200000	

238000	38000	الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع البنك (إقتناء معدات النقل) 2020/12/31	512	4456
40000	40000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة إهلاك معدات النقل (تخصيص قسط الإهلاك)	28182	681

حل المثال رقم 4:

(أ). تحليل فترة الاستعمال :



(ب). حساب أقساط الاهتلاك السنوية:

قسط الاهتلاك السنوي = (المبلغ القابل للإهلاك ÷ العمر الافتراضي) × فترة الاستعمال.

$$60000 = (12 \div 09) \times (03 \div 240000) = 2020 \text{ لسنة الاهتلاك}$$

$$80000 = (12 \div 12) \times (03 \div 240000) = 2021 \text{ لسنة الاهتلاك}$$

$$80000 = (12 \div 12) \times (03 \div 240000) = 2022 \text{ لسنة الاهتلاك}$$

$$20000 = (12 \div 03) \times (03 \div 240000) = 2023 \text{ لسنة الاهتلاك}$$

نلاحظ أن قسط الاهتلاك لسنة 2023 يتعلق بفترة استعمال قدرها 03 أشهر، وبالتالي هو مكمل لقسط

الاهتلاك لسنة 2020 التي تقدر بـ 09 أشهر.

(ج). إعداد جدول الاهتلاك:

الفترة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2020	240000	60000	60000	180000
2021	240000	80000	140000	100000
2022	240000	80000	220000	20000
2023	240000	20000	240000	0

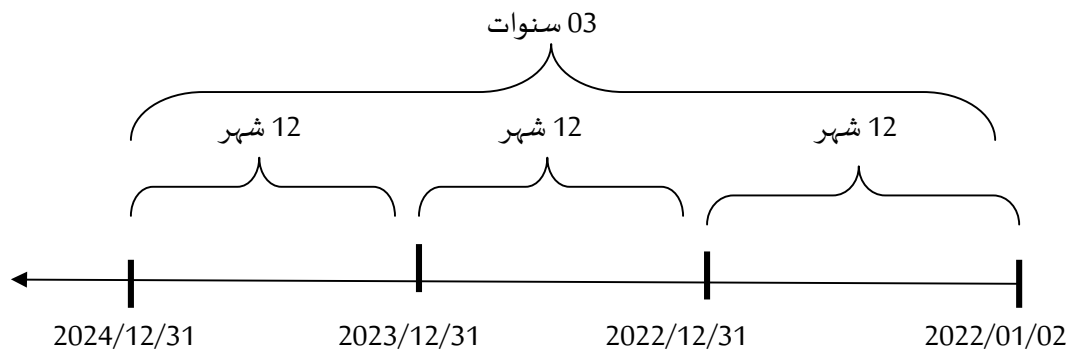
(د). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2023/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
------	------	--------	-----	-----

		2020/03/16		
	240000	معدات النقل		2182
	45600	الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع		4456
285600		البنك	512	
		(إقتناء معدات نقل)		
		2020/12/31		
	60000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
60000		إهلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2021/12/31		
	80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
80000		إهلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2022/12/31		
	80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
80000		إهلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2023/12/31		
	20000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
20000		إهلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		

حل المثال رقم 5:

(أ). تحليل فترة الاستعمال :



(ب). حساب أقساط الإهلاك السنوية:

قسط الإهلاك السنوي = (المبلغ القابل للاهلاك ÷ العمر الإنتاجي) × فترة الاستعمال.

نلاحظ من خلال معطيات المثال أن هناك قيمة متبقية للألة الإنتاجية في نهاية عمرها الإنتاجي، ومنه فإن :

القيمة القابلة للاهلاك = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية

$$10000 - 250000 =$$

$$240000 =$$

$$80000 = (12 \div 12) \times (03 \div 240000) = 2022 \text{ قسط الاهتلاك لسنة}$$

$$80000 = (12 \div 12) \times (03 \div 240000) = 2023 \text{ قسط الاهتلاك لسنة}$$

$$80000 = (12 \div 12) \times (03 \div 240000) = 2024 \text{ قسط الاهتلاك لسنة}$$

(ج). إعداد جدول الاهتلاك:

الفترة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2022	240000	80000	80000	160000
2023	240000	80000	160000	80000
2024	240000	80000	240000	0

(د). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2022/01/02		
	250000	المعدات التقنية		215
	47500	الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع		4456
297500		البنك	512	
		(إقتناء معدات تقنية)		
		2022/12/31		
	80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
80000		إهتلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهتلاك)		
		2023/12/31		
	80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
80000		إهتلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهتلاك)		
		2024/12/31		
	80000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
80000		إهتلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهتلاك)		

حل المثال رقم 6 :

(أ). حساب أقساط الاهتلاك السنوية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{المبلغ القابل للإهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{فترة الاستعمال.}$$

حيث أن :

$$\text{معدل الاهتلاك السنوي} = (100 \div \text{العمر الإنتاجي}).$$

$$(5 \div 100) = \text{أي}$$

$$20\% =$$

$$800000 = (12 \div 12) \times 20\% \times 4000000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2020}$$

$$800000 = (12 \div 12) \times 20\% \times 4000000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2022}$$

$$800000 = (12 \div 12) \times 20\% \times 4000000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2023}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 2022/12/31} = 4000000 - (3 \times 800000) = 1600000 =$$

$$\text{القيمة القابلة للتحصيل بتاريخ 2022/12/31} = 1400000 \leftarrow \text{إثبات خسارة قيمة}$$

حيث أن : خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

$$1400000 - 1600000 =$$

$$200000 =$$

ابتداء من 2023/01/01 تصبح القيمة الجديدة القابلة للاهتلاك تقدر بـ 1400000 دج، يتم تخصيصها على

أساس المدة النفعية العادية المتبقية وهي سنتين (02). حيث يصبح قسط الاهتلاك السنوي الجديد هو :

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2023} = 2 \div 1400000 = 700000$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2024} = 2 \div 1400000 = 700000$$

(ب). إعداد جدول الاهتلاك:

القيمة المحاسبية الصافية	خسارة القيمة		الاهتلاكات المتراكمة	قسط الاهتلاك السنوي	المبلغ القابل للاهتلاك	الفترة
	الاسترجاع	المخصص				
3200000			800000	800000	4000000	2020
2400000			1600000	800000	4000000	2021
1400000	-	200000	2400000	800000	4000000	2022
700000			3100000	700000	1400000	2023
0			3800000	700000	1400000	2024

(ج). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2020/01/02		
	4000000	المعدات التقنية		215
	760000	الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع		4456

4760000		البنك (إقتناء آلة إنتاجية)	512	
		..... 2020/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
		..... 2021/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
		..... 2022/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
		..... 2022/12/31		
	200000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
200000		خسارة القيمة عن المعدات التقنية (إثبات انخفاض القيمة)	2915	
		..... 2023/12/31		
	700000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
700000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
		..... 2024/12/31		
	700000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
700000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	

حل المثال رقم 7:

(أ). حساب أقساط الاهتلاك السنوية:

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للإهلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

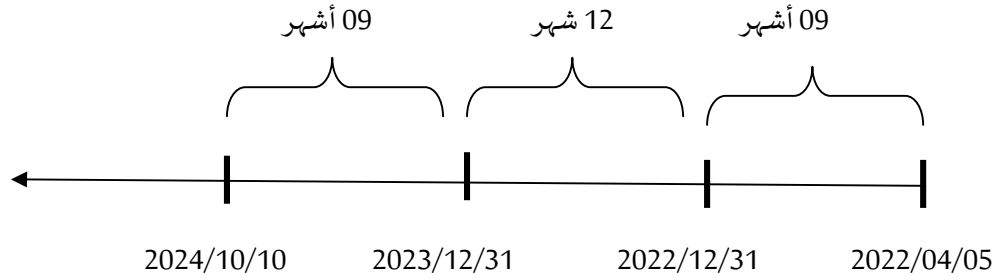
حيث أن :

معدل الاهتلاك السنوي = $(100 \div \text{العمر الإنتاجي})$.

أي $(5 \div 100) =$

$= 20\%$

(ب). تحليل فترة الاستعمال:



$$30000 = (12 \div 09) \times \%20 \times 200000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2022}$$

$$40000 = (12 \div 12) \times \%20 \times 200000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2023}$$

$$30000 = (12 \div 09) \times \%20 \times 200000 = \text{قسط الاهتلاك لسنة 2024}$$

نلاحظ أنه يتوقف احتساب أقساط الاهتلاك عند تاريخ التنازل.

(ج). إعداد جدول الاهتلاك:

الفترات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2022	200000	30000	30000	170000
2023	200000	40000	70000	130000
2024	200000	30000	100000	100000

(د). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/10/10:

ح/م	ح/د	البيان	مدین	دائن
		2022/04/05		
215		المعدات التقنية	200000	
4456		الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع	38000	
	512	البنك (إقتناء آلة إنتاجية)		238000
		2022/12/31		
681		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	30000	
	2815	إهتلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهتلاك)		30000
		2023/12/31		
681		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	40000	

40000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
	30000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
30000		إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	
	130000	البنك		512
	100000	إهلاك المعدات التقنية		2815
200000		المعدات التقنية	215	
30000		فوائض قيمة ع خ أم غ م (إثبات التنازل عن الآلة الإنتاجية)	752	

نلاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة الإنتاجية عند تاريخ التنازل (100000 دج) أقل من سعر التنازل (130000 دج)، وبالتالي تم إثبات فائض قيمة بمبلغ الفارق بينهما (30000 دج).

حل المثال رقم 8 :

يبقى نفس حل المثال 08 السابق، من حيث حساب أقساط الإهلاك السنوية وإعداد جدول الإهلاك، أما بالنسبة للتسجيل المحاسبي الاختلاف يكون فقط في قيد التنازل بتاريخ 2024/10/10. أين نلاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة الإنتاجية عند تاريخ التنازل (100000 دج) أكبر من سعر التنازل (60000 دج)، وبالتالي يتم إثبات ناقص قيمة بمبلغ الفارق بينهما (40000 دج).

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2024/10/10		
	60000	البنك		512
	100000	إهلاك المعدات التقنية		2815
	40000	نواقص قيمة ع خ أم غ م		652
200000		المعدات التقنية (إثبات عملية التنازل)	215	

الدرس الثامن

محاسبة المخزونات

1. تعريف المخزونات

تعتبر المخزونات من الأصول الجارية، وهي إجمالي العناصر التي يتوقع أن تتحقق أو يحتفظ بها للاستخدام أو البيع ضمن فترة النشاط العادي للمؤسسة.

هي تلك السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها على حالتها (بضاعة) أو بغرض تحويلها (مواد أولية)، أو هي تلك السلع التي تحصل عليها من تحويل المواد الأولية (المنتجات) بهدف بيعها.

2. التصنيف المحاسبي للمخزونات

وتصنف المخزونات حسب المستوى المحاسبي المتعلق بطبيعة الحسابات كما يلي :

➤ المخزونات المشتراة

الحساب 30 – بضاعة : هي السلع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها.

الحساب 31 – مواد أولية : هي السلع المشتراة من أجل تحويلها (التي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة).

الحساب – 32 التموينات الأخرى : هي المواد والأشياء التي تساهم في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة.

➤ المخزونات قيد التنفيذ

الحساب 33 – سلع قيد الإنتاج : هي مختلف المنتجات والأشغال الجاري إنجازها (أي الموجودة قيد التصنيع أو التحويل عند نهاية السنة المالية).

الحساب 34 – خدمات قيد الانجاز : هي مختلف الخدمات الموجودة قيد الإنتاج.

➤ المخزونات المصنعة

الحساب 35 – المخزونات من المنتجات : وتتمثل فيما يلي :

الحساب 351 – المنتجات الوسيطة : وهي المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع وتنتظر مراحل إنتاج لاحقة.

الحساب 355 – المنتجات التامة : هي المنتجات التي مرت على كل مراحل الإنتاج وأصبحت قابلة للاستعمال النهائي (أي البيع).

الحساب 358 – المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة : تتمثل في الفضلات والمهملات. فالفضلات هي المتبقى من المواد الأولية التي لم تدمج في الإنتاج. أما المهملات فهي المنتجات التي فيها عيوب (أي لا يمكن استعمالها أو بيعها كمنتجات عادية).

3. طرق تقييم وجرد المخزونات

1.3. طرق تقييم المخزونات

أ. تقييم الإدخالات: تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقترضة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها.

○ تكلفة الشراء: في حالة الشراء تقييم المخزونات بتكلفة شرائها (ثمن المشتريات خارج الرسم على القيمة المضافة أو أي رسم آخر قابل للاسترجاع، منقوصا منه التخفيضات التجارية، مضافا إليه المصاريف المتعلقة بعملية الشراء (من مصاريف النقل، الشحن، التأمين، السمسرة...) والرسم غير القابلة للاسترجاع (كالرسوم الجمركية....).

○ تكلفة الإنتاج: في حالة الإنتاج تقييم المخزونات بتكلفة إنتاجها (تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى المستلزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة وغير المباشرة)).

أما بالنسبة للفضلات والمهملات تقييم بسعر البيع المحتمل ناقص مصاريف التوزيع.

ب. تقييم الاخراجات: يتم تقييم السلع المتعارضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج، وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

2.3. جرد المخزونات

لكي يتم تحديد المخزون وقيمه الحقيقية يتم القيام بنوعين من جرد المخزونات وهما الجرد المادي والجرد

المحاسبي.

أ. الجرد المادي: تتطلب عملية التقييم الدوري للمخزونات البدء في تنفيذ الجرد المادي السنوي والذي يتمثل في الحصر الفعلي لمختلف كميات وأصناف وحدات المخزون لآخر المدة من واقع المشاهدة المادية الملموسة (أي حصر كلي وشامل لوحدات المخزون بالعدد والوزن حسب طبيعة المخزون). وعند القيام بهذه العملية يتم الاستناد إلى معيار الملكية وليس الحيازة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن مكان تواجد المخزون غير مهم.

ب. الجرد المحاسبي: يقصد به تحديد قيمة المخزونات من واقع ما هو مسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة، إلا أن هناك طريقتين للجرد المحاسبي هما (الجرد المتناوب والجرد الدائم) تختلف كل منهما عن الأخرى في المعالجة المحاسبية. وللإشارة فإن اختيار طريقة المتابعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات تعود إلى قرار التسيير.

4. المعالجة المحاسبية للمخزونات

1.4. المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد الدائم

تستخدم طريقة الجرد الدائم غالبا في المؤسسات التي تتعامل بمخزونات تتميز بقله العدد، عدم التنوع، ذات

أسعار مرتفعة، ومعمرة لفترات طويلة.

وبمقتضى هذه الطريقة يتم مسك بطاقات لكل صنف من المخزونات لتسجيل كمية وتكلفة المخزونات الصادرة والواردة وتحديد المخزونات المتبقية، مما يسمح بتوفير البيانات المتعلقة بهذه المخزونات بشكل مستمر ومفصل وفي أي وقت كان.

أما المتابعة المحاسبية للمخزونات وفقا لهذه الطريقة فتقوم على مبدأ استخدام حسابات المخزونات (ح30، ح31، ح32، ح35) كحسابات مخزن لتسجيل كل التغيرات اليومية للمخزون مما يسمح بتتبع وتحديد رصيد المخزونات أول بأول بعد كل حركة دخول أو خروج لهذه المخزونات.

أ- المعالجة المحاسبية للمخزونات المشتراة

❖ حالة الشراء : عند اقتناء المخزونات (بضاعة، مواد أولية، تموينات أخرى) خلال الدورة المحاسبية، تمر عملية

التسجيل المحاسبي لها بمرحلتين، قد تكون متزامنتين في نفس الوقت أو متفاوتتين زمنيا، وهما كما يلي :

المرحلة 01 : مرحلة استلام الفاتورة: وهي تُعبر عن انتقال ملكية المخزون من المورد (البائع) إلى الزبون (المشتري)، وتسجل وفقا للقيود الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
	xxx	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء مخزونات، استلام فاتورة رقم ...)		

المرحلة 02 : مرحلة استلام المخزون: وهي تعبر إدخال السلع المشتراة إلى مخازن المؤسسة (الزبون)، وتسجل وفقا للقيود الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	البضائع		30
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
xxx		المشتريات المخزنة	38x	
		(إدخال مخزونات للمخزن، سند إدخال رقم ...)		

❖ حالة البيع : عند بيع المخزونات المشتراة خلال الدورة المحاسبية تمر عملية التسجيل المحاسبي بمرحلتين، قد تكون متزامنتين في نفس الوقت أو متفاوتتين زمنياً، وهما كما يلي :

✓ حالة بيع البضاعة:

المرحلة 01 : مرحلة تحرير الفاتورة: وهي تحرر من قبل المؤسسة بصفتها البائع (المورد) وتُرسل إلى المشتري (الزبون)، تعبيرا عن انتقال ملكية مخزون البضاعة بينهما، وعليه يُسجل المورد القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن		411
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من البضائع	700	
xxx		الرسم على ق م المسترجع (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4457	

المرحلة 02 : مرحلة تسليم المخزون: وهي تعبر عن خروج البضاعة المباعة من مخازن المؤسسة (المورد)، حيث بناء على وصل أو سند الإخراج يُسجل القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
xxx		البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	

✓ حالة بيع المواد الأولية والتموينات الأخرى : الهدف من شراء المواد الأولية هو لتحويلها إلى إنتاج، والهدف من شراء التموينات الأخرى هو المساهمة في المعالجة وفي الصنع أو في الاستغلال، فإن بيعت على حالها كما هي فتعتبر بضاعة، تسجل محاسبيا بنفس إجراءات تسجيل بيع البضاعة باستثناء وحيد وهو استعمال الحساب 31 أو 32 بدلا من الحساب 30 في المرحلة 02 من التسجيل.

المرحلة 01 : مرحلة تحرير الفاتورة: وهي تحرر من قبل المؤسسة بصفتها البائع (المورد) وتُرسل إلى المشتري (الزبون)، تعبيرا عن انتقال ملكية المخزون بينهما، وعليه يُسجل المورد القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن		411

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من البضائع	700	
xxx		الرسم على ق م المسترجع (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4457	

المرحلة 02 : مرحلة تسليم المخزون: وهي تعبر عن خروج المواد الأولية أو التموينات الأخرى المباعة من مخازن المؤسسة (المورد)، حيث بناء على وصل أو سند الإخراج يُسجل القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
xxx		المواد الأولية واللوازم	31	
xxx		التموينات الأخرى (سند إخراج رقم ...)	32	

ب- المعالجة المحاسبية للمخزونات قيد التنفيذ

لا يظهر أي حساب للمخزونات قيد التنفيذ أثناء الفترة المحاسبية، ولكن عند انتهاء السنة المالية وقصد إعداد الميزانية الختامية لابد من إظهار جميع الأصول وإن كان الأصل غير تام فلا بد من إظهاره. لكن يبقى قيد الاعتراف بالمخزونات قيد التنفيذ وإدراجها ضمن حسابات الميزانية مجرد قيمة في الحسابات بدون وجود مخزون فعلي لها كما هو الحال لباقي المخزونات (أي حركة دخول المخزونات قيد التنفيذ للمخزن ليست حركة فعلية وإنما هي حركة وهمية).

ت- المعالجة المحاسبية للمخزونات المصنعة

❖ حالة استهلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى : تتم في هذه الحالة إخراج المواد الأولية من المخازن وتحويلها إلى الورشات من أجل استهلاكها في عملية الإنتاج، كما يتم إخراج التموينات الأخرى للاستهلاك أيضا. ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيد الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
	xxx	مشتريات مستهلكة من التموينات الأخرى		602
xxx		المواد الأولية واللوازم	31	
xxx		التموينات الأخرى (سند إخراج رقم ...)	32	

❖ حالة الإنتاج : يتم في هذه المرحلة إدخال المنتجات إلى المخازن والتي تتم بتكلفة الإنتاج. ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيد الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ مخزونات المنتجات تغير المخزونات من المنتجات (سند إدخال رقم ...)	724	35x

❖ حالة بيع المنتجات : عند بيع المنتجات المصنعة خلال الدورة المحاسبية تمر عملية التسجيل المحاسبي لها بمرحلتين، مثلها مثل المبيعات من البضاعة، قد تكون متزامنتين في نفس الوقت أو متفاوتتين زمنيا، وهما كما يلي :

المرحلة 01 : مرحلة تحرير الفاتورة: وهي تحرر من قبل المؤسسة بصفتها البائع (المورد) وتُرسل إلى المشتري (الزبون)، تعبيرا عن انتقال ملكية مخزون المنتجات بينهما، وعليه يُسجل المورد القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ الزبائن		411
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من المنتجات التامة	701	
xxx		المبيعات من المنتجات الوسيطة	702	
xxx		المبيعات من المنتجات المتبقية	703	
xxx		الرسم على ق م المسترجع (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4457	

المرحلة 02 : مرحلة تسليم المخزون: وهي تعبر عن خروج المنتجات المباعة من مخازن المؤسسة (المورد)، حيث بناء على وصل أو سند الإخراج يُسجل القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ تغير المخزونات من المنتجات مخزونات المنتجات (سند إخراج رقم ...)	35x	724

2.4. المعالجة المحاسبية وفق طريقة الجرد المتناوب

تستخدم طريقة الجرد المتناوب غالباً في المؤسسات التي تتعامل بمخزونات تتميز بالتنوع، والتعدد، وسرعة دوران كبيرة، وذات أسعار منخفضة، مثل الصيدليات... الخ.

وبمقتضى هذه الطريقة تقوم المتابعة المحاسبية في بداية الفترة على مبدأ الاعتراف برصيد نهاية الفترة الماضية لحسابات المخزونات كرصيد بداية المدة للفترة الحالية (تظهر حسابات المخزون مدينة بقيمة المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية)، أما أثناء الفترة فيتم تسجيل عملية الشراء في قيد واحد فقط (استلام الفاتورة) وعملية البيع في قيد واحد كذلك (تحرير الفاتورة)، دون متابعة التغيرات اليومية للمخزونات بعد كل حركة دخول أو خروج لها. هذا يعني عدم السماح بتحقيق متابعة مستمرة ومفصلة للمخزونات مما يتطلب لمعرفة وتحديد المخزونات المتبقية في نهاية الفترة القيام بعملية الجرد المادي للمخزونات.

ولتحديد تكلفة المخزونات المباعة أو المستهلكة يتم استخدام العلاقة الآتية :

تكلفة المخزونات المباعة أو المستهلكة = مخزون أول المدة + الترمينات أو المنتجات للفترة - مخزن آخر المدة.

أ- المعالجة المحاسبية للمخزونات المشتراة

❖ حالة الشراء : عند اقتناء المخزونات (بضاعة، مواد أولية، تموينات أخرى) خلال الفترة المحاسبية تمر عملية التسجيل المحاسبي بمرحلة واحدة فقط وهي تسجيل عملية استلام الفاتورة دون تسجيل مرحلة استلام المخزون. ويكون ذلك وفقاً للقيد المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
	xxx	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء مخزونات، استلام فاتورة رقم ...)		

❖ حالة البيع : عند بيع المخزونات أثناء الفترة المحاسبية تمر عملية التسجيل المحاسبية بمرحلة واحدة فقط وهي تسجيل عملية تحرير الفاتورة دون تسجيل مرحلة تسليم المخزونات للزبائن، ويكون ذلك وفقاً للقيد المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن		411

	xxx	حسابات الخزينة	5x
xxx		المبيعات من البضائع	700
xxx		الرسم على ق م المسترجع	4457
		(بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	

ب- المعالجة المحاسبية للمخزونات قيد التنفيذ

أثناء الفترة المحاسبية لا يسجل أي قيد خاص بالمخزونات قيد التنفيذ، أما العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

ت- المعالجة المحاسبية للمخزونات المصنعة

❖ حالة استهلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى : وفقا لهذه الطريقة لا يتم تسجيل أثناء الفترة المحاسبية أي قيد يخص الاستهلاكات.

❖ حالة الإنتاج : لا يتم أثناء الفترة المحاسبية تسجيل أي قيد يتعلق بإدخال المنتجات المصنعة إلى المخازن.

❖ حالة بيع المنتجات : عند بيع المنتجات المصنعة أثناء الفترة المحاسبية تمر عملية التسجيل المحاسبي بمرحلة واحدة فقط وهي تسجيل عملية تحرير الفاتورة دون تسجيل مرحلة تسليم المنتجات المباعة للزبائن، ويكون التسجيل وفقا للقيد المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن		411
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من المنتجات التامة	701	
xxx		المبيعات من المنتجات الوسيطة	702	
xxx		المبيعات من المنتجات المتبقية	703	
xxx		الرسم على ق م المسترجع	4457	
		(بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)		

5. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.5. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر جانفي 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

- 8- بتاريخ 2025/01/01 تم شراء بضاعة بمبلغ 10000 دج على الحساب، (فاتورة 01، سند إدخال 01)
- 9- بتاريخ 2025/01/02 تم تسديد قيمة البضاعة المشتراة بتاريخ 2025/01/01 نقدا.
- 10- بتاريخ 2025/01/03 تم شراء بضاعة بمبلغ 7000 دج، التسديد تم بشيك بنكي، (فاتورة 02، علما أن البضاعة لم تستلم بعد).
- 11- بتاريخ 2025/01/04 تم استلام البضاعة المشتراة بتاريخ 2025/01/03، (سند إدخال رقم 02).
- 12- بتاريخ 2025/01/05 تم شراء بضاعة بمبلغ 20000 دج، (سند إدخال رقم 03، علما أن الفاتورة لم تصل بعد)
- 13- بتاريخ 2025/01/06 تم استلام الفاتورة الخاصة بعملية الشراء لتاريخ 2025/01/05، (فاتورة رقم 03، على أن يبقى الدفع على الحساب)
- 14- بتاريخ 2025/01/07 تم بيع بضاعة بمبلغ 50000 دج على الحساب، علما أن تكلفتها 40000 دج، (فاتورة رقم 01، سند إخراج رقم 01)
- المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) وفق طريقة الجرد الدائم. (علما أن TVA 19%)

المثال رقم 2: خلال شهر جانفي 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (ع) بالعمليات الآتية:

- 1- - بتاريخ 2025/01/08 تم شراء مواد أولية بمبلغ 10000 دج على الحساب، (فاتورة رقم 01، سند إدخال رقم 01).
- 2- بتاريخ 2025/01/09 تم شراء تموينات أخرى (أغلفة تالفة) بمبلغ 5000 دج على الحساب، (فاتورة رقم 02، سند إدخال رقم 02).
- 3- بتاريخ 2025/01/10 تم تحويل ما قيمته 8000 دج من المواد الأولية إلى ورشة الإنتاج، (سند إخراج رقم 01).
- 4- بتاريخ 2025/01/11 تم إنتاج ما قيمته 10000 دج من المنتجات النصف مصنعة (سند إدخال رقم 03).
- 5- بتاريخ 2025/01/12 تم تحويل ما قيمته 5000 دج من المنتجات النصف مصنعة، وما قيمته 2000 دج من التموينات الأخرى (الأغلفة التالفة) إلى ورشة الإنتاج، (سند إخراج رقم 02، رقم 03).
- 6- بتاريخ 2025/01/13 تم إنتاج ما قيمته 8000 دج من المنتجات التامة الصنع، (سند إدخال رقم 04).
- 7- بتاريخ 2025/01/14 تم بيع كل المنتجات التامة الصنع بمبلغ 15000 دج على الحساب (فاتورة رقم 01، سند إخراج رقم 04).
- 8- بتاريخ 2025/01/15 تم بيع مواد أولية (على حالها دون إجراء عليها أي تغيير) بمبلغ 3000 دج على الحساب، علما أن تكلفة شرائها 2000 دج، (فاتورة رقم 02، سند إخراج رقم 05).
- المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (ع) وفق طريقة الجرد الدائم. (علما أن TVA 19%)

المثال رقم 3: خلال شهر جانفي 2025 قامت المؤسسة بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/16 تم شراء مواد أولية بمبلغ 40000 دج على الحساب، TVA 19%، (فاتورة رقم 01، سند إدخال رقم 01).
- 2- بتاريخ 2025/01/17 تم شراء تموينات أخرى (أغلفة تالفة) بمبلغ 20000 دج على الحساب، TVA 19%، (فاتورة رقم 02، سند إدخال رقم 02).
- 3- بتاريخ 2025/01/18 تم إخراج ما قيمته 10000 دج من المواد الأولية، وما قيمته 5000 دج من التموينات الأخرى، من المخازن وتحولها إلى الورشات للإنتاج، (سند إخراج رقم 01، رقم 02).

- 4- بتاريخ 2025/01/19 تم إدخال إلى المخازن إنتاج تام الصنع بقيمة 300000 دج. (سند إدخال رقم 03)
- 5- بتاريخ 2025/01/20 تم بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 200000 دج على الحساب، TVA 19%، علما أن تكلفة إنتاجها تقدر بـ 15000 دج، (فاتورة رقم 01، سند إخراج رقم 03).
- المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (ج) وفق طريقة الجرد المتناوب.

2.5. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/01/01		
	10000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	1900	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
11900		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 01)	401	
		..... 2025/01/01		
	10000	البضائع		30
10000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم 01)	380	
		..... 2025/01/02		
	11900	موردو المخزونات والخدمات		401
11900		الصندوق (تسديد للمورد)	530	
		..... 2025/01/03		
	7000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	1330	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
8330		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 02)	512	
		..... 2025/01/04		
	7000	البضائع		30
7000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم 02)	380	
		..... 2025/01/05		
	20000	البضائع		30
20000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم 03)	380	

23800	20000	2025/01/06	مشتريات البضائع المخزنة	380
	3800		الرسم على ق م القابل للاسترجاع	4456
			موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 03)	401
50000	59500	2025/01/07	الزبائن	411
9500			المبيعات من البضائع	700
			الرسم على ق م المسترجع (تحرير فاتورة رقم 01)	4457
40000	40000	2025/01/07	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة البضائع (سند إخراج رقم 01)	600
				30

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
11900	10000	2025/01/08	مشتريات المواد الأولية المخزنة	381
	1900		الرسم على ق م القابل للاسترجاع	4456
			موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 01)	401
10000	10000	2025/01/08	المواد الأولية	31
			مشتريات المواد الأولية المخزنة (سند إدخال رقم 01)	381
5950	5000	2025/01/09	مشتريات التموينات الأخرى المخزنة	382
	950		الرسم على ق م القابل للاسترجاع	4456
			موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 02)	401
5000	5000	2025/01/09	التموينات الأخرى	32
			مشتريات التموينات الأخرى المخزنة (سند إدخال رقم 02)	382

8000	8000	2025/01/10	المشتريات المستهلكة من المواد الأولية	601
8000			المواد الأولية	31
			(سند إخراج رقم 01)	
10000	10000	2025/01/11	المنتجات الوسيطة	351
10000			تغير المخزونات من المنتجات	724
			(سند إدخال رقم 03)	
5000	5000	2025/01/12	تغير المخزونات من المنتجات	724
5000			المنتجات الوسيطة	351
			(سند إخراج رقم 02)	
2000	2000	2025/01/12	المشتريات المستهلكة من التموينات الأخرى	602
2000			التموينات الأخرى	32
			(سند إخراج رقم 03)	
8000	8000	2025/01/13	المنتجات المصنعة	355
8000			تغير المخزونات من المنتجات	724
			(سند إدخال رقم 04)	
15000	17850	2025/01/14	الزيائن	411
2850			المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	701
			الرسم على ق م المسترجع	4457
			(تحرير فاتورة رقم 01)	
8000	8000	2025/01/14	تغير المخزونات من المنتجات	724
8000			المنتجات المصنعة	355
			(سند إخراج رقم 04)	
3000	3570	2025/01/15	الزيائن	411
570			المبيعات من البضائع	700
			الرسم على ق م المسترجع	4457
			(تحرير فاتورة رقم 02)	
		2025/01/15		

2000	2000	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة المواد الأولية (سند إخراج رقم 05)	31	600
------	------	--	----	-----

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/01/16		
	40000	مشتريات المواد الأولية المخزنة		381
	7600	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
47600		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 01)	401	
		..... 2025/01/17		
	20000	مشتريات التموينات الأخرى المخزنة		382
	3800	الرسم على ق م القابل للاسترجاع		4456
23800		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم 02)	401	
		..... 2025/01/20		
	23800	الزبائن		411
20000		المبيعات من المنتجات التامة	701	
3800		الرسم على ق م المسترجع (تحرير فاتورة رقم 01)	4457	

قائمة المراجع

1. الكتب

- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- حواس صلاح، المحاسبة المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، الجزائر، 2012.
- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.

2. النصوص التشريعية

- قانون رقم 11/07 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.
- مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.
- قرار وزاري مؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نشرة 2025.
- القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2007.